

Nr 169

Kungl. Maj:ts proposition med förslag till lag om ändring i förordningen (1968: 430) om mervärdeskatt; given den 18 oktober 1974.

Kungl. Maj:t vill härmed, under åberopande av bilagda utdrag av statsrådsprotokollet över finansärenden, föreslå riksdagen att bifalla det förslag om vars avlåtande till riksdagen föredragande departementschefen hemställt.

CARL GUSTAF

G. E. STRÅNG

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås att de bestämmelser i förordningen (1968: 430) om mervärdeskatt, som gäller på fastighetsområdet, anpassas till det civilrättsliga fastighetsbegreppet. Vidare föreslås vissa smärre ändringar i fråga om den reducerade mervärdeskatt som utgår på bl. a. byggnadsarbeten och vissa ändringar i gällande besluts- och besvärregler. Förslagen i sistnämnda delar innebär bl. a. att länsstyrelserna ges viss möjlighet att på eget initiativ meddela slutliga beslut om fastställelse av skatt och att vissa besvärärenden som hittills prövats av Kungl. Maj:t skall prövas av riksskatteverket.

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 1975.

Förslag till

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

Härigenom förordnas i fråga om förordningen (1968: 430) om mervärdeskatt¹

dels att i 1, 2, 10, 12, 18, 22, 50, 58, 64 h, 76, 76 a och 78 §§ samt anvisningarna till 1 och 2 §§ ordet "Konungen" skall bytas ut mot "regeringen",

dels att i 1, 10, 50, 61, 62, 64 h, 65, 70, 74, 75 och 78 §§ samt anvisningarna till 1 och 2 §§ ordet "förordning" skall, om det avser denna förordning, bytas ut mot "lag",

dels att rubriken till förordningen, 7, 14, 24, 25, 36, 47, 51 och 69 §§ samt anvisningarna till 7 och 14 §§ skall ha nedan angivna lydelse.

Lag om mervärdeskatt

*Nuvarande lydelse*²

Föreslagen lydelse

7 §³

Vara är skattepliktig om ej annat följer av 8 §.

Med vara förstås enligt denna förordning materiellt ting som icke utgör mark eller byggnad. Gas, värme och elektrisk kraft anses som vara.

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

¹ Förordningen omtryckt 1969: 237.

² Med nuvarande lydelse av 25, 47 och 69 §§ avses i prop. 1974: 132 föreslagen lydelse.

³ Senaste lydelse 1973: 928.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

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

Med vara likställes vidare rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att taga jord, sten eller annan naturprodukt, rätt till jakt, fiske eller bete och reproduktionsrätt eller annan rätt till fotografisk bild. Även visningsrätt eller annan rätt till kinematografisk film som avser reklam eller information likställes med vara.

(Se vidare anvisningarna.)

14 §

Beskattningsvärdet utgör

1) vid omsättning av byggnad eller monteringsfärdigt hus samt vid servering eller rumsuthyrning 60 procent av vederlaget inräknat skatt och, vid uttag, 60 procent av saluvärdet inräknat skatt,

2) vid annan omsättning vederlaget inräknat skatt och, vid uttag, saluvärdet inräknat skatt.

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

3) vid annan omsättning vederlaget inräknat skatt och, vid uttag, saluvärdet inräknat skatt.

Bestämmelserna i första stycket gäller även beträffande byggnads- eller anläggningsentreprenad och annan tjänst som avser fastighet. För tjänst som avser yttre vatten- eller avloppsledning, väg, gata, bro, spåranläggning, flygfält, hamn, kanal eller annan farled och för tjänst enligt 10 § 5 är dock procenttalet endast 20.

(Se vidare anvisningarna.)

Beskattningsvärdet utgör 20 procent av vederlaget inräknat skatt vid omsättning av tjänst som avses i 10 § 5 och för 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) fotbollsplan, skolgård, idrottsplats, lekplats eller liknande anläggning.

(Se vidare anvisningarna.)

24 §

Deklarationsskyldig skall i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att underlag finns för fullgörande av deklarationsskyldigheten, för kontroll av deklaration och för fastställelse av skatt.

Underlaget skall bevaras under sex år efter utgången av det kalenderår som underlaget avser.

Underlaget skall bevaras under sju år efter utgången av det kalenderår som underlaget avser.

Om skyldighet i vissa fall att föra räkenskaper gäller särskilda bestämmelser.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

25 §

Den som granskar deklaration eller annan handling som avser mervärdeskatt får taga del även av självdeklaration eller annan handling, som upprättats till ledning för inkomsttaxeringen.

Bestämmelserna i 50 § taxeringslagen äger motsvarande tillämpning i fråga om rätt att taga del av deklaration eller annan handling som avser mervärdeskatt samt i fråga om förvaring och förstöring av sådan deklaration eller handling.

Bestämmelserna i 50 § taxeringslagen (1956: 623) äger motsvarande tillämpning i fråga om rätt att taga del av deklaration eller annan handling som avser mervärdeskatt. *Deklarationen skall förvaras hos länsstyrelsen till utgången av sjunde året efter utgången av det kalenderår under vilket redovisningsperioden gått till ända, då deklarationerna, om icke regeringen föreskriver annat, skall förstöras. Vad nu sagts gäller även beträffande andra uppgifter som avlämnats till ledning för fastställelse av skatt samt av myndighet vid skattekontroll upprättade handlingar.*

36 §⁴

Slutligt beslut om fastställelse av skatt skall meddelas, om den skattskyldige begär sådant beslut inom *en månad* från den dag då han fått del av preliminärt beslut.

Slutligt beslut om fastställelse av skatt skall meddelas, om den skattskyldige begär sådant beslut inom *två månader* från den dag då han fått del av preliminärt beslut. *Föreligger särskilda skäl får slutligt beslut meddelas även om den skattskyldige ej begärt det.*

Slutligt beslut skall innehålla uppgift om den skatt som skall betalas, avräknas eller återbetalas.

Har slutligt beslut enligt första stycket *icke* meddelats och har tre år förflutit efter utgången av det kalenderår under vilket redovisningsperioden gått till ända, anses skatten fastställd genom slutligt beslut i enlighet med senaste meddelade preliminära beslut eller, om preliminärt beslut icke meddelats, i enlighet med deklaration. Motsvarande gäller när varken deklaration lämnats eller preliminärt beslut meddelats, varvid skatten anses fastställd till noll kronor.

Har slutligt beslut enligt första stycket *varken begärts eller* meddelats och har tre år förflutit efter utgången av det kalenderår under vilket redovisningsperioden gått till ända, anses skatten fastställd genom slutligt beslut i enlighet med senaste meddelade preliminära beslut eller, om preliminärt beslut icke meddelats, i enlighet med deklaration. Motsvarande gäller när varken deklaration lämnats eller preliminärt beslut meddelats, varvid skatten anses fast-

⁴ Senaste lydelse 1973: 928.

Nuvarande lydelse

Betalas icke skatt i behörig ordning inom den tid då deklaration för den redovisningsperiod skatten avser skall lämnas enligt 22 § tredje stycket, utgår restavgift på sålunda icke betalat belopp. Har anstånd med betalning av skatt beslutats enligt 45 §, utgår dock restavgift endast på skattebelopp som betalas sedan anståndstiden gått till ända.

Restavgiften är fyra öre för varje hel krona av den skatt som icke betalats, dock minst tio kronor. Öretal som uppkommer vid denna beräkning jämnas till närmast högre hela krontal.

Bestämmelserna i 58 § 2 mom. uppbördslagen om befrielse från restavgift gäller i tillämpliga delar beträffande restavgift för mervärdesskatt.

47 §⁵

Föreslagen lydelse

ställd till noll kronor. Slutligt beslut enligt detta stycke anses dock icke föreligga tidigare än en månad efter det att den skattskyldige fått del av nytt preliminärt beslut.

Bestämmelserna i 58 § 2 mom. uppbördslagen (1953: 272) om befrielse från restavgift gäller i tillämpliga delar beträffande restavgift för mervärdesskatt. Bestämmelserna i denna lag om beslut om fastställelse av skatt gäller i tillämpliga delar om beslut i fråga om befrielse från restavgift.

51 §⁶

Talan mot slutligt beslut enligt 36 § första stycket eller mot beslut om efterbeskattning föres hos länskattevärdens rätt genom besvär.

Om besvär rörande vite gäller bestämmelserna i 69 §.

Talan mot slutligt beslut enligt 36 § första stycket eller mot beslut om efterbeskattning, skattskyldighet, redovisningskyldighet eller restavgift föres hos länskattevärdens rätt genom besvär.

Mot beslut om skatterevision eller mot länsstyrelsens beslut i fråga om registrering eller föreläggande av vite får talan ej föras.

Talan mot länsstyrelsens beslut i övrigt enligt denna lag föres hos riksskatteverket genom besvär. Mot riksskatteverkets beslut får talan ej föras.

69 §

I fråga om vite enligt denna förordning gäller 123—125 §§ taxeringslagen i tillämpliga delar.

I fråga om vite enligt denna lag gäller 123 och 124 §§ taxeringslagen (1956: 623) i tillämpliga delar.

⁵ Senaste lydelse 1972: 82.

⁶ Senaste lydelse 1971: 400.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Anvisningar

till 7 §⁷

Fastighet enligt 4 § kommunalskattelagen utgör icke vara. Vara som inmonterats i fastighet räknas som tillbehör till fastigheten. Inmonteringen anses som arbetsprestation avseende fastighet. Detta gäller oavsett om arbetet utförs åt fastighetens ägare eller annan, exempelvis hyresgäst.

Fast maskin och annat inventarium som hör till byggnad och som enligt punkt 5 av anvisningarna till 10 § kommunalskattelagen åsättes särskilt maskinvärde (s. k. fast maskin) anses alltid som vara enligt denna förordning. Å andra sidan räknas alltid ledning för överföring av elektrisk kraft, värme, gas, vatten eller annan produkt, för teleförbindelse eller för jämförligt ändamål som fastighet när ledningen icke ingår i fast maskin, som är att anse som vara, eller i annat inventarium. Som fastighet anses även exempelvis linbana för person- eller godsbefordran.

Aktie, obligation, biljett, lottsedel, presentkort och annan jämförlig handling anses som vara endast när handlingen omsättes eller införes som trycksak. Sedel och mynt anses som vara när fråga uppenbarligen är om samlarobjekt.

till 14 §⁸

I beskattningsvärdet ingår i förekommande fall även annan statlig skatt eller avgift än mervärdesskatt.

Med vederlag avses vid omsättning mot kontant betalning den erhållna likviden minskad med rabatt som direkt avgår från likviden och vid annan omsättning det pris som överenskommit vid avtalets ingående enligt då utfärdad faktura eller annan handling. I vederlaget skall inräknas avbetalningstillägg, finansieringstillägg, ränta och annat pristillägg som skall erläggas av köparen enligt avtalet. Utställes i samband med avtalet växel eller annat skuldebrev för betalningen, utgöres det avtalade priset av belopp enligt sådan handling med tillägg av kontant likvid som därutöver erlagts. Detta gäller även om lägre pris anges i faktura eller liknande handling.

Vid beräkning av beskattningsvärde eller skattepliktig omsättning får avdrag icke göras för s. k. villkorlig rabatt som utgår vid betalning inom

⁷ Senaste lydelse 1973: 928.

⁸ Senaste lydelse 1970: 183.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

viss tid. Ej heller får avdrag göras för diskonto vid diskontering av kundväxel.

Vid omsättning som innebär att ny eller renoverad bilmotor lämnas till bestämt pris mot att en renoveringsbar bilmotor av samma slag tages i byte utan särskild värdering, skall i beskattningsvärdet icke inräknas något värde för den inbytt motor. Vad nu sagts gäller även vid annan jämförlig omsättning.

Varas saluvärde bestämmes enligt ortens pris enligt samma grunder som föreskrives i kommunalskattelagen.

Vid sådan försäljning av vara i förening med varans inmontering i fastighet som ej utgör byggnads- eller anläggningsentreprenad och ej ingår såsom ett led i sådan entreprenad, exempelvis försäljning i förening med inmontering av enbart spis eller kylskåp, utgöres beskattningsvärdet av hela vederlaget. Uttages särskild ersättning för inmonteringen, bestämmes beskattningsvärdet för denna del av vederlaget enligt vad som gäller för tjänst som avser fastighet.

Vid skattepliktig omsättning av inventarium eller annan tillgång som tillhör verksamhet utgöres beskattningsvärdet alltid av vederlaget eller saluvärdet eller, i fråga om monteringsfärdigt hus, 60 procent av vederlaget eller saluvärdet.

Utgår gemensamt vederlag för såväl skattepliktig som icke skattepliktig omsättning bestämmes beskattningsvärdet genom uppdelning av vederlaget efter skälighetsgrund.

Vid omsättning av byggnad anses särskild ersättning för tjänst som avses i 10 § 5 som vederlag för sådan tjänst.

Vid försäljning av byggnad och mark bestämmes det på byggnaden belöpande vederlaget till skillnaden mellan hela vederlaget minskat med särskild ersättning för tjänst som avses i 10 § 5 och saluvärdet av marken vid försäljningstillfället. Ingår i saluvärdet av marken värde som enligt anvisningarna till 9 § skall anses som omsättning av skattepliktig tjänst, bestämmes beskattningsvärdet härför enligt 14 § andra stycket. Motsvarande gäller vid annan omsättning av byggnad eller mark som utgör lagertillgång i byggnadsrörelse. Uttages del av byggnad bestämmes beskattningsvärdet till skälighetsdel av beräknat saluvärde för hela byggnaden. Vad nu sagts gäller även i fråga om sådant värde som avses i anvisningarna till 9 §, när mark uttages för att delvis användas för annat ändamål än för stadigvarande bruk i byggnadsrörelsen.

Med monteringsfärdigt hus förstås hus avsett för stadigvarande bruk, som för uppförande på fast grund levereras antingen i form av färdigställda byggnadselement, innefattande fullständig sats av bjälklags-, vägg- och takkonstruktioner med tillhörande beklädnads- och isoleringsmaterial samt byggnadssnickrier, eller på motsvarande sätt färdigmonterat.

Med monteringsfärdigt hus förstås hus avsett för stadigvarande bruk, som för uppförande på fast grund levereras antingen i form av färdigställda byggnadselement, innefattande fullständig sats av bjälklags-, vägg- och takkonstruktioner, även med tillhörande beklädnads- och isoleringsmaterial, samt byggnadssnickrier, eller på motsvarande sätt färdigmonterat.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1975. I samband med ikraftträdandet iakttagas följande.

1. De nya bestämmelserna i 36 § tillämpas redan från och med den 1 december 1974.

2. De nya bestämmelserna i 51 § tillämpas i fråga om besvär över beslut som meddelats efter utgången av november 1974.

3. I övrigt tillämpas de nya bestämmelserna på tillhandahållande som sker efter utgången av år 1974.

4. Närmare föreskrifter för ikraftträdandet av denna lag meddelas såvitt gäller förtullning av regeringen.

5. Förekommer i lag eller annan författning ordet "förordning" eller böjningsform därav och avses därmed förordningen om mervärdeskatt skall detta ord vid ikraftträdandet av denna lag bytas ut mot "lag" i motsvarande form.

Utdrag av protokollet över finansärenden hållet inför Hans Maj:st Konungen i statsrådet den 18 oktober 1974.

Närvarande: Ministern för utrikes ärendena ANDERSSON, statsråden STRÄNG, JOHANSSON, HOLMQVIST, ASPLING, LUNDKVIST, GEIJER, NORLING, LÖFBERG, CARLSSON, FELDT, SIGURDSEN, GUSTAFSSON, ZACHRISSON, LEIJON, HJELM-WALLÉN.

Chefen för finansdepartementet, statsrådet Sträng, anmäler efter gemensam beredning med statsrådets övriga ledamöter *fråga om ändring i förordningen (1968: 430) om mervärdeskatt* och anför.

Inledning

Mervärdeskatteutredningen (Fi 1971: 05)¹ avlämnade i juni 1974 ett delbetänkande (Ds Fi 1974: 8) Översyn av mervärdeskatten Del II Fastighetsbegreppet m. m. I betänkandet redovisas resultatet av en granskning av de bestämmelser i förordningen (1968: 430) om mervärdeskatt (MF), som gäller på fastighetsområdet. Anledningen till att dessa frågor tagits upp i ett särskilt delbetänkande är att ett nytt fastighetsbegrepp införts för den direkta beskattningen den 1 januari 1975. De nu framlagda förslagen syftar till en anpassning av mervärdeskatten till detta nya fastighetsbegrepp. Härjämte föreslås vissa ändringar i fråga om den reducerade mervärdeskatt som utgår på bl. a. byggnadsarbeten samt vissa ändringar i de för mervärdeskatten gällande besluts- och besvärsgreppena.

Efter remiss har yttrande över betänkandet avgetts av Göta hovrätt, kammarrätten i Göteborg, generaltullstyrelsen, byggnadsstyrelsen, riksskatteverket (RSV), kommerskollegium, samtliga länsstyrelser, HSB:s riksförbund (HSB), Kooperativa förbundet (KF), Landsorganisationen i Sverige (LO), Landstingsförbundet, Lantbrukarnas riksförbund (LRF), Svensk industriförening, Svenska arbetsgivareföreningen, Svenska byggnadsentreprenörföreningen, Svenska elverksföreningen, Svenska kommunförbundet, Svenska kraftverksföreningen, Svenska tapethandlareföreningen, Sveriges akademikers centralorganisation (SACO), Sveriges färghandlares riksförbund, Sveriges grossistförbund, Sveriges järnhandlareförbund, Sveriges hantverks- och industriorganisation (SHIO), Sveri-

¹ I utredningen ingår som utredningsman departementsrådet H. Fridolin och som experter bitr. skattedirektören G. Allström, direktören S. Crabo, docenten D. Helmers, byråchefen L. Mellbin och, tillika sekreterare, kammarrättsassessor L. Lindstam.

ges industriförbund, Sveriges köpmannaförbund, Sveriges trähusfabri-
kers riksförbund, Sveriges trä- och byggvaruhandlares centralförbund
och Tjänstemännens centralorganisation (TCO). RSV har bifogat yt-
trande av riksskatteverkets nämnd för rättsärenden avdelningen för indi-
rekt skatt (rättsnämnden). Kommerskollegium har berett handelskam-
rarna tillfälle att avge yttrande över betänkandet. Yttranden har avgetts
av handelskammarna i Göteborg och Karlstad (gemensamt) samt Skånes
handelskammare. Stockholms handelskammare och handelskammaren i
Örebro har anslutit sig till yttrande upprättat av Näringslivets skattede-
legation. Länsstyrelsen i Blekinge län har bifogat yttrande av kommun-
styrelsen i Karlskrona kommun. LO har bifogat yttrande av Svenska
kommunalarbetareförbundet. Svenska arbetsgivareföreningen har som
svar på remissen åberopat det av Sveriges industriförbund avlämnade
yttrandet. LRF har som eget remissyttrande åberopat ett utlåtande av
Lantbrukets skattedelegation. Svenska tapethandlareföreningen instäm-
mer i vad som anförts av Sveriges färghandlares riksförbund. Sveriges
köpmannaförbund ansluter sig i vad avser reduceringsregeln gällande
försäljning av vara i förening med varans inmontering i fastighet till vad
som anförts av Sveriges färghandlares riksförbund och Sveriges järn-
handlareförbund och i övrigt till vad som anförts av Sveriges industri-
förbund. Därutöver har yttranden i anledning av betänkandet inkommit
från riksdagens ombudsman (JO), statens vägverk och Målarmästarnas
riksförening i Sverige.

Någon allmän redogörelse för beskattningsformen mervärdeskatt och
för den svenska skattens utformning lämnas inte i detta sammanhang. I
det följande lämnas därför endast redogörelse för de bestämmelser som
omfattas av de nu aktuella ändringsförslagen. Jag följer därvid den av
utredningen valda dispositionen, vilket innebär att beskattningen enligt
de s. k. reduceringsreglerna behandlas först, därefter det skattemässiga
fastighetsbegreppet och övriga av utredningen behandlade frågor. Av-
slutningsvis tar jag dessutom upp en fråga som aktualiserats i en skri-
velse från riksarkivet.

Reduceringsreglerna

Gällande bestämmelser m. m.

Mervärdeskatten avlöste den 1 januari 1968 den år 1960 införda all-
männa varuskatten (SFS 1959: 507). Sistnämnda skatt utgick vid yrkes-
mässig omsättning till konsument av skattepliktiga varor och av tjänster
med avseende på skattepliktiga varor. Fast egendom och tjänster på fast
egendom omfattades inte av skatteplikten. Härav följde, att byggmästare
och entreprenörer inom byggnadsområdet betraktades som konsumenter
i varuskattehänseende och att skattebelastningen på byggnadsproduktion

och på reparation och underhåll av fast egendom begränsades till skatten på byggnadsföretagens inköp av skattepliktigt byggnadsmaterial m. m. Detta betydde i princip att endast varuvärdet av ett entreprenad-arbete belastades med allmän varuskatt.

Vid övergången till mervärdeskatt var det nödvändigt att inrymma även byggnadsentreprenader och andra tjänster på fast egendom samt byggnadsföretagens avsaluproduktion av byggnader under skatteplikten för att förhindra kumulativa skatteeffekter och för att uppnå konsumtions- och konkurrensneutralitet i beskattningen.

En allmän förutsättning vid övergången från allmän varuskatt till mervärdeskatt var att övergången inte skulle medföra någon skärpt konsumtionsbeskattning. På fastighetsområdet valdes därför ett system med reducerade beskattningsvärden för byggnadsentreprenader och andra tjänster på fastighet samt för skattepliktiga byggnader och monteringsfärdiga hus. Systemet omfattar två reduceringsregler, som kallas 60-procentsregeln och 20-procentsregeln. Genom reduceringsreglerna begränsas beskattningen till vad som i genomsnitt motsvarar materialvärdets andel av totala vederlaget. Ett väsentligt motiv för 20-procentsregeln, som gäller för vissa tjänster med särskilt låga materialkostnader, var att tillgodose kravet på konkurrensneutralitet i beskattningen.

Övergången till mervärdeskatt medförde också att skatteplikt infördes för uthyrning av rum i hotell- och pensionatrförelse. Annan uthyrning av fast egendom omfattas inte av skatteplikten. Detta betyder att mervärdeskatten medför en skattbelastning på fast egendom som används för icke skattepliktig uthyrning. För skattskyldig, som bedriver verksamhet i egna lokaler, elimineras skattbelastningen genom den i mervärdeskatte-systemet inbyggda rätten till avdrag för s. k. ingående mervärdeskatt.

Som allmän regel gäller att beskattningsvärdet för mervärdeskatten utgörs av vederlaget för eller, vid skattepliktigt uttag ur skattskyldigs förelse, saluvärdet av skatteobjektet med skattens belopp inräknat. Nuvarande skattesats om 15 % motsvarar ett pålägg på priset före skatt om 17,65 %.

De nämnda reduceringsreglerna, som finns intagna i 14 § MF, innebär, att skatt enligt gällande skattesats beräknas på beskattningsvärdet som utgör endast 60 % av vederlaget eller saluvärdet inklusive skatt eller 20 % därav. Vid nuvarande skattesats om 15 % motsvarar detta en effektiv skatt om 9 % resp. 3 % av vederlaget inklusive skatt eller 9,89 % resp. 3,09 % i pålägg på priset före skatt.

60-procentsregeln omfattar omsättning av skattepliktig byggnad, monteringsfärdigt hus samt byggnads- och anläggningsentreprenad och annan tjänst på fastighet. I fråga om tjänster som avser yttre vatten- och avloppsledning, väg, gata, bro, spåranläggning, flygfält, hamn, kanal eller annan farled gäller dock 20-procentsregeln. Denna gäller också i fråga om projektering, ritning, konstruktion eller därmed jämförlig

tjänst beträffande mark, byggnad eller annan fast egendom. Skattepliktig rumsuthyrning faller under 60-procentsregeln. Denna gäller även för serveringstjänster.

Särskilda bestämmelser gäller i fråga om försäljning av vara i förening med varans inmontering i fastighet. Utgör sådant tillhandahållande en byggnads- eller anläggningsentreprenad eller ingår den i sådan entreprenad tillämpas reduceringsreglerna på hela vederlaget. I annat fall utgår full skatt utom på särskilt debiterad ersättning för arbetet med inmonteringen. Dessa bestämmelser tillkom genom en författningsändring 1970. Dessförinnan gällde, att försäljning av vara i förening med inmontering av varan i fastighet i sin helhet ansågs som försäljning av vara, när vederlaget till minst 80 procent utgjorde ersättning för varan och annars som tjänst på fastighet. Fast maskin och annat inventarium som enligt kommunalskattelagen (1928: 370, KL) åsätts särskilt maskinvärde anses alltid som lös egendom enligt MF. Detta innebär att reduceringsreglerna inte tillämpas på montering av eller andra tjänster på sådana maskiner.

Utredningens överväganden och förslag

Utredningen behandlar de särskilda reduceringsreglerna med utgångspunkt i kraven på neutralitet i beskattningen och enkelhet i den praktiska tillämpningen.

Allmänt sett, uttalar utredningen, medför olika beskattningsregler för olika skatteobjekt större tillämpningssvårigheter än helt enhetliga regler. De skattskyldiga, deras kunder och beskattningsmyndigheterna får bedöma om en enskild transaktion faller under den ena eller andra regeln eller omfattas av flera olika regler. I flertalet fall är dock enligt utredningen en sådan bedömning inte förenad med särskilda svårigheter. Det är i stället gränsdragningsproblem som gör sig gällande. Frågor om rätta tillämpningen av reduceringsreglerna har också förhållandevis ofta behandlats av RSV och dess föregångare riksskattenämnden (RN) i anvisningar och på annat sätt. Utredningen lämnar åtskilliga exempel härpå i betänkandet (s. 18—24).

Vissa anmärkningar mot reduceringsreglerna har också framförts direkt till utredningen av olika branschorganisationer. Sålunda har framhållits att reglerna medför olägenheter för järnhandeln. Företagen inom denna bransch måste ta ut oreducerad skatt på sina försäljningar av t. ex. hushållskapitalvaror medan konkurrerande entreprenörer tar ut reducerad skatt, ibland utan grund. Som en lösning av detta problem har pekats på möjligheten att inrymma hushållskapitalvaror m. m. under 60-procentsregeln. Från färghandelns sida har anförts liknande av skatten betingade svårigheter i konkurrensen med målerientreprenörer och från trä- och byggnadsvaruhandelns sida i förhållande till säljare av monte-

ringsfärdiga hus. Från tapethandelns sida har av bl. a. konkurrensskäl ifrågasatts lämpligheten av att reducerad skatt utgår på väggbeklädningsmedel som tillhandahålls genom hantverkare. Företrädare för måleribranschen har påpekat att 60-procentsregeln ger för hög skattebelastning för måleriarbeten och att branschföretagen därför inte kan konkurrera med dem som kan utföra måleriarbeten med egen anställd arbetskraft. I skrivelse till utredningen har näringsfrihetsombudsmannen ifrågasatt om 60-procentsregeln kan avgränsas på ett från konkurrenssynpunkt tillfredsställande sätt och om det därför inte finns skäl att i grunden ompröva regeln.

Utredningen redovisar också en undersökning som Svenska byggnadsentreprenörföreningen utfört angående materialandelen i vissa anläggningsarbeten. Undersökningen visar en betydande spridning för olika arbeten som omfattas av reduceringsreglerna.

Utredningen konstaterar för egen del att en övergång till mer enhetliga regler för mervärdeskatten i dess helhet i och för sig skulle innebära praktiska fördelar. Ofta svåra gränsdragningsproblem skulle falla bort och vissa nu rådande brister i konkurrensneutralitet skulle undanröjas. Å andra sidan fungerar systemet med reduceringsregler i väsentliga delar väl i praktiken. Svårigheterna har begränsats inte minst tack vare en omfattande informationsverksamhet från RSV:s och branschorganisationernas sida.

De praktiska fördelarna med ett slopande av reduceringsreglerna skulle emellertid, konstaterar utredningen, vinnas till priset av högre boendekostnader och större konkurrenssnedvridning. För att motverka sådana effekter krävs särskilda åtgärder. Utredningen pekar på möjligheten att hålla boendekostnaderna vid oförändrad nivå med hjälp av ett kompensationsystem av det slag som f. n. gäller i fråga om visst bostadsbyggande enligt beslut av 1974 års vårriksdag (prop. 1974: 25, FiU 1974: 1, rskr 1974: 41, SFS 1974: 113, ändrad genom 1974: 665). Ett sådant system skulle också kunna utformas så att kumulativa effekter elimineras för skattskyldiga som driver verksamhet i förhyrda lokaler. Det skulle emellertid medföra en avsevärd administrativ belastning. För att uppnå bättre konkurrensneutralitet än vad reduceringsreglerna erbjuder skulle det dessutom i princip krävas individuell prövning, vilket utredningen inte finner praktiskt genomförbart. Av i huvudsak dessa skäl anser sig utredningen inte böra förorda att reduceringsreglerna slopas och att därav betingad skatteskärpning elimineras genom ett kompensationsystem.

Utredningen diskuterar därefter möjligheterna att åstadkomma bättre konkurrensneutralitet genom att ta ut reducerad skatt på byggnadsmaterial och undanta tjänst på fastighet från beskattning, att återgå till den för den allmänna varuskatten gällande ordningen med skatteplikt för

byggnadsmaterial och ingen skattskyldighet för byggnadsföretagare eller att införa skattskyldighet för fastighetsägare. Samtliga dessa alternativa lösningar avvisas dock under hänvisning till att några påtagliga förbättringar i konkurrensneutralitet inte skulle vinnas och att lösningarna skulle vara förenade med alltför stora olägenheter i tillämpnings- och kontrollhänseende. Vad som därmed enligt utredningen står till buds är, att genom ändringar i reduceringsreglerna försöka uppnå bättre konkurrensneutralitet eller praktiska fördelar.

I fråga om *leverans av vara i förening med varans inmontering i fastighet* skulle en likformig och neutral beskattning uppnås om varor som kan betecknas som färdigställda utrustningsdetaljer till fast egendom, t. ex. spisar, kylskåp, badkar och heltäckande mattor, belades med reducerad skatt oavsett om leveransen sker i förening med inmontering eller ej. Denna lösning avvisas dock med hänsyn främst till de gränsdragnings-, redovisnings- och kontrollproblem som skulle uppkomma. I stället förordar utredningen att färdigställda utrustningsdetaljer av nu nämnt slag skall omfattas av den reducerade beskattningen endast när leverans och inmontering sker i samband med entreprenad som avser ny-, till- eller ombyggnad eller när vederlaget för inmonteringen utgör en betydande del, normalt ca en tredjedel av totala vederlaget. I andra fall föreslås att reducerad skatt skall kunna utgå endast för särskilt debiterad ersättning för inmonteringen.

Den reducerade beskattningen av *monteringsfärdiga hus* har, framhåller utredningen, tillkommit för att uppnå i stort sett samma skatteeffekt för olika former av husbyggen. För att denna effekt skall uppnås krävs dock, enligt utredningen, att arbetet på fabrik vid tillverkning av monteringsfärdiga hus kan sägas helt eller delvis ersätta arbete som annars skulle utföras på byggnadsplatsen. Begreppet monteringsfärdigt hus har emellertid i praxis tolkats så att reducerad skatt tas ut vid leverans av en visserligen fullständig men i relativt liten utsträckning förarbetad byggsats till hus. Detta finner utredningen vara en för långtgående tolkning av begreppet.

Byggnadsmaterial skall i princip beläggas med full skatt och sker detta får undanhållande av skatt på arbetsprestationer i samband med husbygge mindre betydelse. Utredningen anser därför, att förutsättningen för tillämpning av 60-procentsregeln bör vara att arbete i betydande omfattning skall ha utförts på materialet innan det levereras till köparen, t. ex. i form av hopfogning av material av olika slag till större byggnadselement. Leverans av en specificerad mängd material för ett husbygge bör därmed inte anses utgöra leverans av monteringsfärdigt hus. I de fall fråga är om leverans av monteringsfärdigt hus bör 60-procentsregeln gälla även för sådana färdigställda utrustningsdetaljer som avtalsenligt skall ingå i husleveransen. Detta ger, påpekar utredningen, i princip samma skatteeffekt som när skattepliktig byggnad säljs eller byggnadsentreprenad utförs.

Det har i olika sammanhang diskuterats, framhåller utredningen vidare, att utvidga *skattskyldigheten för stat och kommun* för att därigenom skapa bättre möjligheter att välja upphandling utan påverkan av mervärdesskatten. Den diskussion som härvid förts beträffande byggnads- och anläggningsarbeten får ses mot bakgrund av att staten och flertalet kommuner har resurser för att i egen regi utföra sådana arbeten och att det också bedrivs en omfattande statlig och kommunal anläggningsverksamhet. I allmänhet sker denna i en omfattning som i och för sig motiverar skattskyldighet. Även om utredningen avvisar en generell skattskyldighet för tjänster som utförs i egen regi bör hinder inte möta att införa skattskyldighet för staten och kommunerna för egen anläggningsverksamhet. Därmed skulle skillnader i mervärdesskattehänseende mellan offentlig anläggningsverksamhet i egen regi och upphandlade entreprenader undanröjas.

De arbeten som i första hand utförs i statlig och kommunal regi avser vägar, gator och yttre vatten och avloppsledningar, dvs. arbeten som omfattas av 20-procentsregeln. Det synes också enligt utredningen vara så, att den regeln inte särskilt väl svarar mot materialandelen för sådana gatu- och vägarbeten som kommunerna utför i egen regi. Utredningen anser därför att bärande skäl föreligger för att införa skattskyldighet för offentlig anläggningsverksamhet som faller inom 20-procentsregelns tillämpningsområde. Utredningen föreslår vidare, att beskattningsvärderna får bestämmas på grundval av nedlagda kostnader i form av "köpta" tjänster, material, arbete, investeringar och administration. Anläggningsverksamheten bör betraktas som särskild förvärvsverksamhet i mervärdesskattehänseende, vilket dock inte bör utgöra hinder att redovisa den tillsammans med annan skattepliktig verksamhet. Skattskyldigheten bör vara obligatorisk med möjlighet dock för RSV att på begäran medge frihet från redovisningsskyldighet om verksamheten är av ringa omfattning eller risken för konkurrenssnedvridning är liten av annat skäl.

En motsvarande lösning med skattskyldighet för fastighetsförvaltande företag för att därmed åstadkomma bättre konkurrensneutralitet och eliminera kumulativa skatteeffekter avvisas av utredningen av praktiska skäl. Inte heller anser utredningen det vara en framkomlig väg att undanröja kumulativa effekter genom att hänföra viss del av hyra till avdragsgill s. k. ingående skatt.

Beträffande de av bl. a. vissa branschorganisationer framförda erinringarna mot reduceringsreglerna konstaterar utredningen att de i viss mån beror på ett reglerna missbrukas. Utredningen hyser viss förståelse för önskemålet att måleriarbeten inryms under 20-procentsregeln. Det är emellertid ofrånkomligt, framhåller utredningen, att en sådan schabloniserad skattenedsättning, som reduceringsreglerna innebär, i många fall kan avvika väsentligt från vad som är motiverat med hänsyn till materialvärdet. Förhållanden liknande dem som anförts i fråga om måle-

riarbeten förekommer på andra områden. Utredningen anser sig därför inte kunna förorda att måleriarbeten inryms under 20-procentsregeln.

På några andra punkter förordar dock utredningen, att reduceringsreglernas tillämpningsområde ändras. Sålunda föreslås, att 20-procentsregelns tillämpning på yttre vatten- och avloppsledning utsträcks till att omfatta i princip alla slag av ledningar, sålunda även för exempelvis gas, olja, el, tele, ånga eller fjärrvärme. Detta motiveras av att sådana ledningar kan dras fram i samma rör- eller ledningsgrav. Vidare föreslås att parkeringsplatser generellt hänförs till 20-procentsregelns tillämpningsområde och således beskattas på samma sätt som gatu- och vägarbeten. Någon ytterligare ändring i fråga om reduceringsreglerna föreslås inte.

Fastighetsbegreppet

Gällande bestämmelser m. m.

I MF görs en i flera hänseenden viktig skillnad mellan fast och lös egendom. Detta är främst betingat av den reducerade beskattningen inom fastighetsområdet. Gränsen mellan fast och lös egendom dras i 7 § MF. Där stadgas att med vara enligt MF förstås materiellt ting som inte utgör mark eller byggnad. I anvisningarna till 7 § anges vidare, att fastighet enligt 4 § KL inte utgör vara. Härav följer att 1895 års lag angående vad till fast egendom är att hänföra äger tillämpning på mervärdeskatten. Denna lag ersattes den 1 juli 1967 med lagen (1966: 453) om vad som är fast egendom, vilken lag med vissa ändringar infogats i jordabalken (JB) den 1 januari 1972. Det civilrättsliga fastighetsbegreppet är sålunda numera reglerat i JB.

Enligt äldre bestämmelser förstods med fastighet enligt KL vad som enligt allmän lag var att hänföra till fastighet. I prop. 1973: 162 angående fastighetstaxering m. m. behandlades frågan om det framtida skatterättsliga fastighetsbegreppet. I propositionen uttalades att man borde överge tanken på att skapa ett särskilt skatterättsligt fastighetsbegrepp. Ett sådant skulle ändå inte kunna bli enhetligt. Den enklaste och från terminologisk synpunkt redigaste lagstiftningstekniken syntes därför vara att helt begagna sig av de civilrättsliga definitionerna och med utgångspunkt häri meddela de särföreskrifter som behövdes i de olika sammanhangen. Propositionen antogs av riksdagen (SkU 1973: 70, rskr 1973: 391) och har lett till ändringar i KL (SFS 1973: 1099) m. fl. författningar. De nya bestämmelserna i KL tillämpas första gången vid 1975 års allmänna fastighetstaxering och vid 1976 års inkomsttaxering.

Med hänsyn till nu nämnda förhållanden och att det vid bibehållande av reduceringsreglerna krävs en definition av vad som är att hänföra till fast egendom i MF har utredningen tagit upp frågan om fastighetsbegreppets utformning i mervärdeskattehänseende.

Det nya fastighetsbegreppet i KL överensstämmer med det civilrättsliga. Bestämmelserna i KL om fastighet skall dock i princip gälla även i fråga om byggnad, som är lös egendom, dvs. byggnad på annans mark. Fastighet enligt KL är skattepliktig med vissa undantag. Till dessa undantag hör egendom som avses i 2 kap. 3 § JB, dvs. industritillbehör, samt vidare ledning, transformatorstation eller kopplingsstation som ingår i eller hör till nätet för överföring och distribution av elkraft och därjämte ledning, pump, pumpstation o. d. för allmän va-anläggning.

Det nu gällande fastighetsbegreppet i MF omfattar i första hand jorden och vad som hör till jorden, t. ex. hus, vattenverk och andra byggnader, stängsel samt rotstående träd, andra växter med frukt därpå och gödsel. Detta gäller oberoende av om jorden och vad som hör till jorden ägs av olika personer. Alla ledningar, som inte ingår i fast maskin eller annat inventarium, anses som fast egendom oavsett om ledningen går ovan, på eller i marken och oavsett om marken och ledningen ägs av olika personer.

Vidare räknas som fast egendom det som hör till byggnad och ägs av den som äger byggnaden, såsom fast inredning, t. ex. avbalkningar, ledstänger, spiltor och krubbor, ledningar för uppvärmning, belysning eller luftväxling, ledningar för vattens eller andra ämnens inledande eller bortförande samt annat som är inmurat eller intimerat i vägg, tak eller golv. Dessutom anses vara som inmonterats i byggnad som fast egendom även om varan och byggnaden inte ägs av samma person. Även sådant som fastighetsägare anskaffat till stadigvarande bruk i byggnaden räknas som fast egendom, t. ex. dubbeldörrar, innanfönster, nycklar, järnspisar, ugnar, kaminer och brandredskap. Slutligen räknas som fast egendom också linbana för person- eller godsbefordran.

Utanför fastighetsbegreppet enligt MF faller däremot maskin som åsätts särskilt maskinvärde samt växande skog, odling och annan växtlighet vid omsättning utan samband med avyttring av marken.

RN har i anvisning behandlat begreppet fastighet (RN II 1969: 34). Nämnden har därvid uttalat bl. a., att för tillfälligt bruk uppförda skjul, kojor och flyttbara baracker inte utgör fastighet under det att som byggnad och därmed som fast egendom bör anses särskilda anläggningar såsom brobyggnader, järnvägs- och spårvägsanläggningar ovan jord eller i tunnel, dammanläggningar, flottningsrännor och oljelagringsanläggningar.

Med ledning, som enligt vad nyss nämnts anses som fast egendom, bör enligt RN förstås även stolpar, stag, isolatorer, hängarmar och andra anordningar som ingår i själva ledningsnätet. Lösa detaljer såsom hängkorgar och liknande transportanordningar är däremot att hänföra till lös egendom. RN har därjämte meddelat ingående anvisningar beträffande vad som bör vara att hänföra till fastighetstillbehör i olika slags byggnader.

Utredningens överväganden och förslag

Som tidigare nämnts anser sig utredningen inte kunna föreslå att reduceringsreglerna slopas och därmed kvarstår behovet av att det i MF anges vad som skall anses som fast egendom. Det nuvarande fastighetsbegreppet i MF har, såvitt utredningen kunnat finna, i stort sett en lämplig utformning i materiellt hänseende. Bestämmelserna fungerar i allt väsentligt väl. Det finns därför enligt utredningens mening inte någon anledning att göra några långtgående ändringar i sak av bestämmelserna om fastighetsbegreppet. I formellt hänseende däremot måste bestämmelserna ändras eftersom hänvisningen till 4 § KL inte kan kvarstå efter utgången av år 1974. Därvid bör enligt utredningen eftersträvas att ge de nya bestämmelserna ett innehåll som överensstämmer med de nuvarande.

Utredningen avvisar tanken på att anknyta gränsdragningen mellan fast och lös egendom i MF till de avskrivningsregler som enligt KL gäller för olika tillgångar. Däremot står enligt utredningen stora fördelar att vinna om fastighetsbegreppet i MF såsom redan skett i KL anknyts till det nu gällande civilrättsliga fastighetsbegreppet enligt JB.

En jämförelse mellan vad som är fast egendom enligt JB och MF visar, konstaterar utredningen, att grundbestämningen är i stort sett gemensam. Jord, fastighetstillbehör och byggnadstillbehör enligt JB är enligt MF fast egendom. Däremot är industritillbehör, som enligt JB hör till fast egendom, lös egendom enligt MF. Ett i stort sett oförändrat resultat skulle därför uppnås om det nuvarande fastighetsbegreppet i MF ersätts med det civilrättsliga och därvid undantag görs för industritillbehör. Utredningen påpekar i detta sammanhang att gränsdragningen mellan fast och lös egendom samt mellan fastighets-, byggnads- och industritillbehör har materiell betydelse endast när mervärdeskatt som belastar anskaffning av eller tjänster på sådan egendom inte är avdragsgill ingående mervärdeskatt. Beskattningen saknar alltså i princip materiell betydelse när det är fråga om näringslivets fastigheter.

Utredningen konstaterar vidare, att byggnad på mark som ägs av annan än den som äger byggnaden f. n. anses som fast egendom enligt såväl KL som MF. Vad gäller mervärdeskatten är detta motiverat av den reducerade beskattningen av bostadskonsumtionen men också praktiskt betingad. Skattskyldig kan härigenom beräkna skatten utan att behöva undersöka ägandeförhållandena.

Det finns enligt utredningens mening ingen anledning att i sak ändra bestämmelserna på denna punkt. I MF bör därför anges att byggnad, som enligt JB är lös egendom, utgör fastighet i mervärdeskattehänseende. Vidare bör tillbehör till byggnad, som är lös egendom enligt JB därför att den står på mark som ägs av annan, hänföras till fast egen-

dom enligt MF under samma förutsättningar som nu gäller, nämligen att byggnadstillbehöret och byggnaden ägs av samma person.

Begreppet fastighet är, påpekar utredningen, inte definierat i KL. Vanligtvis avses med ordet fastighet såväl marken som fastighetstillbehören. Genom att använda uttrycket fastighet i KL uppnås att det är det civilrättsliga fastighetsbegreppet sådant det kommer till uttryck i JB som gäller. Samma princip bör enligt utredningen tillämpas i fråga om MF.

I enlighet med det anförda förordar utredningen sålunda att fastighetsbegreppet i MF utformas med utgångspunkt i det civilrättsliga fastighetsbegreppet enligt JB. Med fastighet enligt MF bör dessutom avses byggnad som är lös egendom. I överensstämmelse med vad som nu gäller bör vidare som fast egendom anses ledning, oberoende av vem som äger ledningen och marken, byggnadstillbehör i byggnad som är lös egendom om tillbehöret och byggnaden ägs av samma person samt slutligen vara som inmonterats i byggnad oavsett om varan och byggnaden ägs av samma person eller olika personer. Förslagen föranleder ändring i 7 § MF och i anvisningarna till denna paragraf.

Den väsentligaste skillnaden mellan äldre och nuvarande civilrättsliga fastighetsbegrepp gäller, fortsätter utredningen, industritillbehören. Dessa betraktades enligt 1895 års lag som lös egendom. Väljer man att även i fortsättningen betrakta dessa tillbehör som lös egendom i mervärdeskattehänseende saknar det enligt utredningen betydelse att begreppet industritillbehör är vidare än det äldre begreppet maskiner med särskilt maskinvärde. I fråga om industrifastigheter har man emellertid att räkna med både byggnadstillbehör och industritillbehör och här kan vissa gränsdragningsproblem uppkomma. Följden kan också bli att vissa maskiner som hittills enligt MF betraktats som lös egendom blir att betrakta som fast egendom.

Gränsdragningen mellan byggnads- och industritillbehör uppmärksammades i prop. 1966: 24 med förslag till lag om vad som är fast egendom. Föredragande departementschefen uttalade därvid att vissa förhållanden syntes kräva viss restriktivitet vid tolkningen av begreppet byggnadstillbehör i fråga om industribyggnader. Vid beaktande härav torde enligt utredningen det föreslagna fastighetsbegreppet i MF inte betyda några större ändringar.

Med den föreslagna utformningen av fastighetsbegreppet kvarstår ytterligare en fråga, konstaterar utredningen, nämligen gränsdragningen mellan fast och lös egendom i sjukhus, skolor och andra liknande byggnader som faller utanför skatteplikten enligt KL. Förutom byggnadstillbehör förekommer det i sådana byggnader tillbehör som närmast är att jämföra med industritillbehör.

Skillnaden mellan byggnads- och industritillbehör kan enligt utredningen sägas vara att de förra antingen fyller en mer allmän funktion i byggnaden oberoende av dess användning eller har en mera påtaglig och

permanent anknytning till byggnaden, medan industritillbehören har en mera direkt betydelse för den i byggnaden bedrivna verksamheten. För att få ett så långt möjligt likformigt fastighetsbegrepp enligt MF föreslår utredningen att det som tillförts en byggnad, som inte används för industriell verksamhet, bör anses som lös egendom enligt de grunder som gäller för industritillbehör. Som exempel på vad som bör anses som lös egendom kan nämnas diskmaskin i storkök, tvättmaskin i sjukhus samt pumpar och andra maskiner i reningsverk.

Preliminära och slutliga beslut

Gällande bestämmelser m. m.

Mervärdeskatt redovisas löpande för bestämda redovisningsperioder, som normalt omfattar två kalendermånader. Skatten för varje period fastställs genom preliminärt eller slutligt beslut (30 och 31 §§ MF). Har deklaration lämnats anses skatten fastställd enligt deklarationen genom preliminärt beslut (32 § MF). Lämnas inte deklaration fastställs skatten efter skälig grund genom preliminärt beslut (30 § tredje stycket MF).

Skattekontrollen kan föranleda att skatten bör fastställas med avvikelse från deklaration. Sådan avvikelse meddelas genom nytt preliminärt beslut. Även om preliminärt beslut meddelats i avsaknad av deklaration eller med avvikelse från deklaration kan nytt preliminärt beslut meddelas, om framkomna omständigheter föranleder ändring av tidigare beslut (33 § MF). Fråga om nytt preliminärt beslut måste väckas senast den 30 november och meddelas senast den 31 december tredje året efter utgången av det kalenderår under vilket redovisningsperioden gått till ända.

Har nytt preliminärt beslut meddelats kan den skattskyldige begära slutligt beslut om fastställelse av skatt. Sådant beslut är en förutsättning för att skattefrågan skall kunna föras upp till skattedomstol. Slutligt beslut skall begäras inom en månad från det att den skattskyldige fått del av preliminärt beslut (36 § första stycket MF). Beslutet skall meddelas inom två månader efter det begäran inkom till länsstyrelsen. Endast skattskyldig kan begära slutligt beslut.

Har något slutligt beslut inte meddelats anses skatten fastställd genom sådant beslut när tre år förflutit efter utgången av det kalenderår då redovisningsperioden gått till ända. Om varken deklaration lämnats eller preliminärt beslut meddelats anses skatten fastställd till noll kronor. Mot slutligt beslut som på detta sätt anses föreligga får talan föras endast på extraordinär väg.

Utredningens överväganden och förslag

Systemet med preliminära och slutliga beslut har, framhåller utredningen, tillkommit för att fastställelsebeslut skall kunna ändras på ett enkelt sätt. En skattskyldig kan åberopa nya omständigheter och på den grunden få flera preliminära beslut efter varandra. Är han missnöjd med sådant beslut kan han begära slutligt beslut och sedan föra talan mot det beslutet.

Nytt preliminärt beslut får meddelas när framkomna omständigheter föranleder ändring av tidigare beslut. Enligt denna bestämmelse skulle länsstyrelsen kunna vägra att meddela nytt preliminärt beslut när åberopade omständigheter inte föranleder beslutsändring. Enligt utredningen bör länsstyrelsen ha möjlighet att i vart fall läsa in en begäran om slutligt beslut, när endast tidigare åberopade omständigheter dras fram. Viss oklarhet råder i denna fråga. Detsamma gäller om slutligt beslut skall meddelas när begäran därom inkommer så sent att beslutet inte hinner meddelas inom den för slutliga beslut fastställda tiden.

Utredningen slår fast att skattskyldig alltid bör ha rätt att få slutligt beslut om han begär sådant inom en månad från den dag han fått del av preliminärt beslut om fastställelse av skatt. Detta bör vara fallet även om han får del av det preliminära beslutet efter det att slutligt beslut automatiskt skulle föreligga enligt 36 § tredje stycket MF. Utredningen föreslår att frågan löses genom ett tillägg i nämnda författningsrum av innebörd att slutligt beslut i vart fall inte anses föreligga förrän en månad gått efter det att skattskyldig fått del av preliminärt beslut eller innan begärt slutligt beslut meddelats.

En olägenhet med gällande bestämmelser är enligt utredningen att en skattskyldig kan förlänga en fruktlös diskussion om tillämpningen av MF genom att inte begära slutligt beslut. Det skulle därför vara av värde om länsstyrelserna gavs möjlighet att meddela slutligt beslut på eget initiativ när särskilda skäl föreligger. Sådana skäl bör kunna anses föreligga om åberopade omständigheter vid begäran av nytt preliminärt beslut inte föranleder ändring av tidigare meddelat beslut eller leder till mindre långtgående ändring än den skattskyldige begärt. Vidare bör länsstyrelsen kunna meddela slutligt beslut i stället för nytt preliminärt beslut, om beslutet inte innebär helt bifall till den skattskyldiges yrkande och det meddelas i anslutning till den tidpunkt då treårstiden för meddelande av preliminärt beslut löper ut. Härigenom kan, påpekar utredningen, viss tidsvinst uppnås till fördel för den skattskyldige.

I detta sammanhang berör utredningen vissa andra frågor med anknytning till här behandlat beslutsförfarande. Vid åtal för skattebrott har det förekommit, påpekar utredningen, att skattskyldig till sitt försvar åberopat, att han trots att avgiven deklARATION varit endast preliminär och att han avsett att senare lämna rättad deklARATION.

För att någon skall fällas till ansvar för skattebedrägeri enligt skattebrottslagen (1971: 69) krävs att han uppsåtligen lämnat oriktig uppgift i handling till ledning för myndighets beslut i fråga om skatt eller avgift och att skatt eller avgift på grund av den felaktiga uppgiften påförts med för lågt belopp eller tillgodoräknats med för högt belopp. Enligt utredningens mening förtjänar ett påstående att deklaration för mervärdeskatt är preliminär inget avseende. Den avgivna deklarationen ligger till grund för ett beslut om fastställelse av skatt. Mervärdeskattedeclarationer är slutliga och någon avräkning vid utgången av t. ex. ett kalenderår förekommer inte. Utredningen finner ingen anledning att göra några ändringar i MF i detta avseende.

Utredningen uppmärksammar vidare att viss tvekan har rått i fråga om möjligheterna att utnyttja en mervärdeskattefordran som grund för att få en skattskyldig försatt i konkurs när skatten fastställts genom preliminärt beslut. Utredningen finner denna tveksamhet svårförståelig. I MF finns särskilda bestämmelser om hur skatt fastställs och när skatt skall betalas. I princip skall skatt betalas även om beskattningsmyndigheten och den skattskyldige har olika uppfattning om t. ex. skattens storlek och oavsett om fastställelsebeslutet är preliminärt eller slutligt. Anstånd med betalningen kan dock ges i vissa fall. Betalas inte skatt i sin helhet senast på förfallodagen kan den enligt 48 § MF indrivnas. Det är därför enligt utredningens uppfattning klart att statsverkets anspråk på mervärdeskatt grundas på en klar och förfallen fordran även om skatten fastställts genom preliminärt beslut. Utredningen har övervägt en ändring i MF i förtydligande syfte men inte funnit detta erforderligt.

Vissa besvärfrågor

Gällande bestämmelser

I MF finns direkt eller genom hänvisning till annan författning bestämmelser om besvär över slutligt beslut om fastställelse av skatt. Där emot finns — med visst undantag — inga särskilda bestämmelser om besvär över länsstyrelses beslut av annat slag. Detta innebär, att besvärshandläggningen i 18 § andra stycket allmänna verksstadgan (1965: 600) blir tillämplig. Talan mot länsstyrelses beslut förs alltså genom besvär hos Kungl. Maj:t (i finansdepartementet). Besvären skall ha kommit in inom 3 veckor från den dag klaganden fått del av överklagade beslutet. I ett fall föreligger besvärshandläggning, nämligen när det gäller beslut om utsättande av vite (69 § MF). Besvär över av länsskatterätt utdömt vite förs hos kammarrätt enligt 51 § MF jämförd med 69 § MF, 124 § första stycket taxeringslagen (1956: 623) och 33 § förvaltningsprocesslagen (1971: 291). Mot beslut i fråga om befrielse från restavgift förs talan hos kammarrätt (RÅ 1970 ref. 40 II).

De beslut av närmast administrativ natur som länsstyrelsen kan meddela enligt MF gäller

skattskyldighet redan innan sådan föreligger enligt allmänna regler (2 § 4 st.),

förordnande av en delägare i enkelt bolag m. m. som ensam skattskyldig (3 § 1 st.),

redovisningsmetod (4 § 2 st.),

gemensam redovisning för flera verksamheter (5 § 1 st.),

redovisningsskyldighet (6 § 1 st.),

redovisningsskyldighet trots att skattepliktig omsättning understiger 10 000 kr. (6 § 2 st.),

registrering (19 §),

redovisningsperiod (22 § 2 st.),

skatterevision (28 § 2 st.),

tid för betalning av skatt (43 § 1 st.),

uppdelning av betalning av skatt (43 § 2 st.),

anstånd med betalning av skatt (45 § 1 st. och 46 §),

restavgift och befrielse från restavgift (47 § 1 st. och 3 st.),

återbetalning av skatt (49 § 2 st.),

utsättande av vite (69 §),

anstånd med att lämna deklaration enligt kungörelsen (1970: 150) om anstånd med att lämna deklaration för mervärdesskatt.

Av de nu nämnda besluten är det endast beslut om utsättande av vite som inte får överklagas.

Även RSV får meddela beslut om skatterevision enligt 20 § andra stycket MF.

Utredningens överväganden och förslag

Gällande besvärsmåttbestämmelser i MF innebär, framhåller utredningen, att Kungl. Maj:t har att pröva besvär över beslut som är av rent administrativ natur eller som är av sådan natur men dessutom förutsätter en bedömning av materiella förhållanden. Exempel på beslut av det förra slaget är beslut som avser redovisningsperiodens längd och olika anståndsbeslut och exempel på beslut av det senare slaget är beslut om redovisningsskyldighet. Detta är enligt utredningen inte någon lämplig ordning.

Beslut om skattskyldighet enligt 2 § fjärde stycket MF eller redovisningsskyldighet enligt 6 § MF kan innebära att skattskyldighet eller redovisningsskyldighet antingen skall föreligga eller inte skall föreligga. I det förra fallet har den som anses skattskyldig att lämna deklaration för mervärdesskatt. Han kan därvid framställa yrkande om att inte anses som skattskyldig eller redovisningsskyldig. Sådant yrkande bör prövas

av skattedomstol. Har han däremot inte ansetts skattskyldig eller redovisningsskyldig är han inte skyldig att lämna deklARATION. Han kan alltså inte den vägen få frågan om skattskyldigheten eller redovisningsskyldigheten prövad i skattedomstol. Utredningen anser att även sistnämnda beslut bör få prövas av skattedomstol och föreslår att bestämmelser härom tas in i 51 § första stycket MF varigenom förvaltningsprocesslagens bestämmelser om bl. a. besvärstid automatiskt blir tillämpliga. Utredningen påpekar att särskilt beslut i fråga om skattskyldighet och redovisningsskyldighet torde bli aktuella endast när sådan skyldighet inte ansetts föreligga. I motsatt fall synes oftast ett beslut om fastställelse av skatt böra meddelas. Utredningen tillägger att antalet besvärärenden av detta slag varit litet.

Övriga här aktuella beslut är av mera renodlad administrativ karaktär och därmed av sådan art att det inte bör ankomma på skattedomstolarna att pröva besvär däröver. Enligt utredningens mening ligger det närmast till hands att föra över besvärprövningen till RSV. Med hänsyn till den administrativa och förhållandevis enkla naturen av nu avsedda besvärärenden, hyser inte utredningen några betänkligheter mot en sådan lösning. RSV torde vara lika väl skickat att pröva ärenden av detta slag som skattedomstolarna. Det finns dessutom anledning att räkna med väsentligt kortare handläggningstid i RSV än i skattedomstolarna.

Mot RSV:s beslut bör talan inte få föras. En genomgång av Kungl. Maj:ts beslut på besvär över beslut om anstånd av olika slag, redovisningsperiod och redovisningsmetod visar att besvären med något enstaka undantag lämnats utan bifall eller utan åtgärd. Med hänsyn härtill och till RSV:s lämplighet för uppgiften kan någon risk för rättsförlust knappast anses föreligga om besvärärenden av nu avsett slag förs över till RSV. Utredningen föreslår att bestämmelser härom tas in i ett nytt tredje stycke i 51 § MF.

I fråga om beslut om registrering enligt 19 § MF kan, framhåller utredningen, i princip samma synpunkter anföras som i fråga om beslut om skattskyldighet och redovisningsskyldighet. Bakom ett beslut om registrering ligger en bedömning från länsstyrelsens sida av frågan om skattskyldighet eller redovisningsskyldighet. Beslutet om registrering medför dock i princip ingen särskild rättsverkan. Skyldighet att redovisa och betala skatt är enligt 22 och 42 §§ MF beroende av om redovisningsskyldighet föreligger eller ej. Registreringen framstår därför närmast som en kameral åtgärd avsedd att inordna den skattskyldige under ett särskilt praktiskt förfarande för utsändande av deklara-tionsblanketter, påminnelser, inbetalning av skatt m. m. Någon anledning att tillåta talan mot beslut om registrering föreligger därför inte. Det är i stället den bakomliggande bedömningen från länsstyrelsens sida om skattskyldigheten och redovisningsskyldigheten som kan vara föremål för be-

svärstalan. Utredningen föreslår därför att talan inte skall få föras mot beslut om registrering.

Nu gällande bestämmelser innebär att något förbud inte finns mot att föra talan mot beslut om skattrevision enligt 28 § andra stycket MF. Sådant beslut meddelas nämligen av länsstyrelse medan motsvarande beslut enligt taxeringsförordningen meddelas av skattechef (57 § första stycket TF). Det är enligt utredningen klart att talan inte bör få föras mot beslut om skattrevision. För att någon tvekan inte skall råda härom föreslår utredningen att en bestämmelse av nämnda innebörd tas in i 51 § MF.

Skrivelse från riksarkivet

Riksarkivet har i skrivelse till finansdepartementet tagit upp frågan om bevarande av mervärdeskattedeclarationerna för tiden 1969—1971. Framställningen grundar sig på en promemoria som upprättats inom riksarkivet. Över promemorian har efter remiss från riksarkivet yttrande avgetts av RSV, vissa länsstyrelser, statistiska centralbyrån, riksrevisionsverket, statskontoret och de ekonomisk-historiska institutionerna vid Stockholm, Lunds och Umeå universitet.

Riksarkivet har i sin skrivelse föreslagit att mervärdeskattedeclarationerna för åren 1969—1971 t. v. undantas från utgallring och att ändringar bör övervägas i 25 § MF om tidpunkten för utgallring av deklARATIONER m. fl. handlingar och i 24 § MF om den tid under vilken underlag för deklARATIONER skall bevaras.

Remissinstanserna har allmänt tillstyrkt förslagen. I några fall har pekats på bestämmelsen i 13 § taxeringskungörelsen (1957: 513) om skyldighet att bevara deklARATIONER och granskningspromemorior för vissa juridiska personer.

Remissyttrandena

Reduceringsreglerna

Flertalet remissinstanser ansluter sig till utredningens uppfattning att reduceringsreglerna bör bibehållas. Om bestämmelserna skall ändras måste tillses att boendekostnaderna inte fördyras och att konkurrenssnedvridningen inte ökar. I några fall uttalas att frågan om reglernas utformning och bibehållande bör utredas ytterligare.

Andra remissinstanser anser att bl. a. praktiska skäl talar för att reduceringsreglerna slopas och att möjligheten att använda ett kompensationsystem närmare prövas. Man framhåller att det kompensationsystem som nu tillämpas i fråga om bostadsbyggandet kan ge information av värde för ett permanent system. Uttalanden av denna innebörd görs

av Göta hovrätt, länsstyrelserna i Kronobergs, Kalmar, Gotlands, Kristianstads, Malmöhus, Älvsborgs, Jämtlands och Norrbottens län samt av SHIO och Sveriges industriförbund. Länsstyrelsen i Skaraborgs län ifrågasätter om inte reduceringsreglerna kunde slopas och skattesatsen samtidigt sänkas så att konsumenternas totala mervärdeskattekostnad blir oförändrad. Sveriges järnhandlareförbund förordar att ett system med reducerad skatt på byggnadsmaterial m. m. och ingen beskattning av tjänst på fastighet prövas ytterligare.

Svenska kommunförbundet uttalar att vissa gränsdragnings- och konkurrensproblem skulle undvikas, om tjänsteprestationer på fastighet och transporter i samband med byggnads- och anläggningsentreprenader undantogs från skatt.

I övrigt har utredningens förkastande av olika alternativ till reduceringsreglerna godtagits eller lämnats utan erinran av remissinstanserna.

Utredningens förslag till ändring av bestämmelserna i fråga om försäljning av vara i förening med varans inmontering i fastighet anses allmänt av de remissinstanser som uppmärksammat frågan inte innebära sådana förbättringar i tillämpningshänseende som motiverar ändring av nuvarande bestämmelser. Bl. a. påpekas, att förslaget förutsätter en gränsdragnings mellan å ena sidan ny-, till- eller ombyggnad av fastighet och å andra sidan reparation och underhåll av fastighet, vilket visat sig vara ett svårbemästrat problem. I detta sammanhang efterlyser några länsstyrelser en definition i MF av begreppet entreprenad.

Sveriges färghandlares riksförbund hävdar att 60-procentsregeln missgynnar detaljhandeln med matt- och väggbeklädnadsmateriel i förhållande till företag som också utför inläggning eller uppsättning. Förbundet biträder därför utredningens förslag att reducerad skatt inte skall utgå vid reparation eller underhåll i vissa fall.

Länsstyrelsen i Östergötlands län förordar, att reducerad skatt skall utgå på hushållskapitalvaror även vid tillhandahållande i samband med reparation eller underhåll av fastighet. Länsstyrelsen i Malmöhus län föreslår, att 60-procentsregeln skall gälla vid leverans av sådana varor i förening med inmontering av varan, om varuvärdet inte överstiger 60 % av totala vederlaget. Länsstyrelserna i Gotlands och Jämtlands län föreslår att hushållskapitalvaror skall beläggas med full skatt i alla andra fall än när de ingår i entreprenad. Länsstyrelsen i Västernorrlands län framför liknande synpunkter, medan KF ifrågasätter om inte full skatt alltid borde utgå på färdigställda utrustningsdetaljer till fast egendom. I anslutning till behandlingen av denna fråga framförs vissa önskemål om förtydliganden av bestämmelserna i MF.

Utredningens förslag beträffande monteringsfärdiga hus tillstyrks helt eller med viss modifiering av generaltullstyrelsen, rättsnämnden, flertalet länsstyrelser, KF, Skånes handelskammare, Svenska

byggnadsentreprenörföreningen, Sveriges trähusfabrikers riksförbund och TCO. Länsstyrelsen i Skaraborgs län anser att reducerad skatt bör utgå endast då fråga är om ett bestämt hus. Detta bör anses vara fallet om leveransen också omfattar ritningar m. m. som behövs för husets uppförande. Länsstyrelsen i Kalmar län föreslår att för reducerad skatt skall krävas att även kostnaden för husets uppförande skall ingå i vederlaget. Länsstyrelserna i Blekinge, Kristianstads och Hallands län förordar att oreducerad skatt skall utgå på leverans av monteringsfärdigt hus. Länsstyrelsen i Östergötlands län föreslår samma ändring och framhåller att följderna därav sannolikt skulle bli att husfabrikanterna själva kommer att utföra monteringen eller att företaget som nu utför denna kommer att köpa byggsatserna och i så fall uppkommer ingen kostnadsfördyring eller konkurrensnedvridning.

RSV framhåller att en av regeringsrätten den 3 september 1974 meddelad dom kan antas leda till en restriktivare tolkning av begreppet monteringsfärdigt hus. Det finns enligt verket anledning att ytterligare undersöka frågan om beskattningsvärdets bestämmande vid omsättning av sådana hus och i samband därmed även frågan om ett slopande av den reducerade beskattningen. Även LRF, handelskamrarna i Göteborg och Karlstad, SHIO samt Sveriges trä- och byggvaruhandlars centralförbund anser att frågan om beskattningen av monteringsfärdiga hus utreds ytterligare. Utredningens förslag avstyrks av Göta hovrätt, kammarrätten i Göteborg och Sveriges industriförbund. Förbundet liksom LRF uttalar i sammanhanget att konstaterade kontrollsvårigheter inte får tas till intäkt för en skärpning av beskattningen, vilket utredningens förslag innebär. Andra instanser framhåller att en skärpning av bestämmelserna kan föranleda produktionsomställningar hos husfabrikanterna och att ett genomförande av förslaget därför bör anstå, förslagsvis till den 1 januari 1976. Hänsyn bör också tas till träffade avtal om husleveranser.

Beträffande förslagens utformning anser ett flertal remissinstanser att uttrycket ”i betydande omfattning” är oklart. Svenska byggnadsentreprenörföreningen föreslår därför, att det skall anges att viss del av vederlaget, förslagsvis 40 %, skall belöpa på arbete som före leveransen utförts på materialet, för att monteringsfärdigt hus skall anses föreligga. Generaltullstyrelsen, rättsnämnden samt länsstyrelserna i Värmlands, Gävleborgs, Västernorrlands och Västerbottens län framhåller att vissa timmerstugor bearbetas i väsentlig utsträckning före leveransen men delarna levereras inte sammanfogade. Vidare påpekas att förslaget till skillnad mot vad nu gäller inte omfattar hus som levereras färdigmonterade.

Generaltullstyrelsen anför att det nuvarande uttrycket ”med tillhörande beklädnads- och isoleringsmaterial” vållat tolkningsproblem. Fråga har uppkommit om leveransen måste omfatta sådant material för att reduceringsregeln skall vara tillämplig eller om regeln även omfattar

sådant material när det ingår i leveransen. Vidare anser styrelsen att byggnadssnickrier skall ingå i leveransen för att denna skall anses avse monteringsfärdigt hus.

Byggnadsstyrelsen anför, att upphandling i vissa fall sker av förtillverkade installationsdelar till byggnad, t. ex. fabrikstillverkade celler till polishus. Styrelsen anser att sådana delar, som nu beskattas utan reducering, bör jämföras med monteringsfärdiga hus.

Utredningens förslag om skattskyldighet för stat och kommuner för egen anläggningsverksamhet inom ramen för 20-procentsregeln tillstyrks i princip eller med förord för skattskyldighet även för arbeten inom 60-procentsregelns tillämpningsområde och för arkitekttjänster och motsvarande av *RSV*, *rättsnämnden*, *åtskilliga länsstyrelser*, *KF*, *LRF*, *Skånes handelskammare*, *SHIO* och *TCO*. En allmän uppfattning är dock att frågan bör övervägas ytterligare av olika tekniska skäl innan förslaget genomförs. Därvid har påpekats möjligheten att undvika vissa gränsdragningsproblem i fråga om rätten till avdrag för s. k. ingående skatt genom att utvidga skattskyldigheten till att omfatta även sådan anläggningsverksamhet som faller inom ramen för 60-procentsregeln.

Förslaget avstyrks emellertid av *kammarrätten i Göteborg*, *byggnadsstyrelsen*, *statens vägverk*, *länsstyrelserna i Stockholms, Södermanlands, Östergötlands, Gotlands, Blekinge, Örebro, Kopparbergs, Gävleborgs och Norrbottens län*, *Svenska byggnadsentreprenörföreningen*, *Svenska elverksföreningen*, *Sveriges industriförbund*, *Svenska kommunförbundet* samt *handelskamrarna i Göteborg och Karlstad*. Som skäl för avslag anför bl. a., att fördelarna i konkurrenshänseende uppvägs av det betydande arbetet med redovisning och kontroll av skatten. Möjligheter saknas dessutom att utföra skatterevisioner hos statlig eller kommunal myndighet. Vidare påpekas behovet av kompletterande bestämmelser om skattskyldighetens inträde och om vad som skall anses som beskattningsvärde och omsättning. Uttalande görs också om att man i första hand bör utforma reduceringsreglerna så att de bättre återspeglar förhållandet mellan arbete och material.

Kommerskollegium anser att förslaget i och för sig borde hälsas med tillfredsställelse som ett steg mot ökad konkurrensneutralitet, men den kommunala internredovisningen, som inte alltid är tillräckligt utvecklad, kan dock vara ett problem.

Svenska kommunförbundet finner visserligen förslaget förtjänstfullt men framhåller att det ofta är andra faktorer än mervärdesskatten som avgör valet mellan anläggningsverksamhet i egen regi eller genom upphandling. Enligt förbundet skulle en väsentligt bättre konkurrensneutralitet uppnås om transporter avseende anläggningsarbeten hänförs till 20-procentsregeln. Förbundet framhåller också de av andra remissinstanser påtalade tekniska problemen och menar därför att om förslaget likväl

genomförs skattskyldigheten bör vara frivillig under en försöksperiod. *Landstingsförbundet* kommer till samma slutsats, medan *Svenska kommunalarbetareförbundet* förordar förslaget övergångsvis för att därefter avlösas med s. k. teknisk skattskyldighet för kommunerna, dvs. rätt till återbetalning av ingående mervärdeskatt utan skyldighet att redovisa utgående skatt.

Länsstyrelserna i Kronobergs och Älvsborgs län föreslår att det i MF införs bestämmelser som gör det möjligt att förordna om skattskyldighet för kommunal verksamhet i likhet med vad som redan gäller i fråga om statlig verksamhet.

Utredningens förslag beträffande en utvidgning av 20-procentsregelns tillämpningsområde har allmänt godtagits. I några fall framförs längre gående förslag och önskemål om vissa förtydliganden. *KF* och *Svenska kommunförbundet* anser det sålunda materiellt motiverat, att 20-procentsregeln görs tillämplig på anläggande av gårdsplaner, idrottsplatser, fotbollsplaner, lekplatser, skolgårdar och liknande. *Svenska byggnadsentreprenörföreningen* anför liknande uppfattning, medan *länsstyrelsen i Hallands län* särskilt framhåller att 20-procentsregeln bör gälla i fråga om skolgårdar. *Länsstyrelsen i Stockholms län* anser att regeln bör omfatta även torg och vägar inom grönområden. *Länsstyrelserna i Västernorrlands och Västerbottens län* återigen anser, att med parkeringsplats i detta sammanhang bör avses endast permanenta platser och inte skolgårdar som tillfälligt används för parkering. Ett förtydligande av regelns tillämpning, bl. a. i fråga om tillfälliga parkeringsplatser, efterlyses i några yttranden.

Målermästarnas riksförening anser att bärande skäl föreligger för att måleri- och tapetseringsarbeten skall omfattas av 20-procentsregeln. Till stöd för sådan ändring uppger riksförbundet, att den ingående mervärdeskatten på måleriarbeten vid husbyggnad svarar mot 20 % av totala värdet och 24 % om även tapetsering ingår. Även *Sveriges industriförbund* och *SHIO* ifrågasätter om inte 20-procentsregeln bör tillämpas på dessa arbeten.

Fastighetsbegreppet

Utredningens förslag att bygga fastighetsbegreppet i MF direkt på det i jordabalken definierade fastighetsbegreppet godtas allmänt av remissinstanserna, liksom de avvikelser från sistnämnda fastighetsbegrepp som föreslås i fråga om byggnad på annans mark och s. k. industritillbehör.

Rättsnämnden anför att viss sådan egendom, som hittills ansetts som s. k. fast maskin, enligt de nya bestämmelserna i jordabalken kommer att anses som byggnadstillbehör. En utbrytning av endast industritillbehören från fastighetsbegreppet löser inte de problem som gäller inred-

ning och utrustning i t. ex. skolor, sjukhus eller andra enligt KL skattefria fastigheter. Nämnden föreslår därför att det i 7 § MF anges, att maskin, annan utrustning eller särskild inredning som tillförts byggnad eller del av byggnad, som är inrättad för annat än bostadsändamål och som har anskaffats för att direkt nyttjas i särskild verksamhet på fastigheten skall räknas som vara. I enlighet härmed bör t. ex. utrustningar för större köks- och sanitetsanläggningar för skolor, sjukhus, hotell, restauranger, större kontor eller fabriker anses som vara. Som fastighet bör, menar rättsnämnden, räknas sådan särskild utrustning för vatten, avlopp, sanitet, värme, elektricitet m. m. av det slag varmed byggnad för bostadsändamål normalt förses om utrustningen enligt 2 kap. 2 § jordabalken hör till byggnad. *RSV*, *flertalet länsstyrelser* och *LRF* redovisar i stort sett samma uppfattning.

Svenska kommunförbundet, *Landstingsförbundet* och *byggnadsstyrelsen* anför att industritillbehör och vad som närmast motsvarar sådana tillbehör i skolor, sjukhus och liknande byggnader bör anses som fast egendom, vilket skulle innebära en ekonomisk fördel i förhållande till vad som nu gäller. Även *Svenska byggnadsentreprenörföreningen*, *Sveriges industriförbund* och *Skånes handelskammare* har liknande uppfattning beträffande skolor, sjukhus m. m.

Rättsnämnden och *länsstyrelserna i Södermanlands, Östergötlands, Malmöhus, Göteborgs och Bohus samt Älvsborgs län* framhåller att anvisningarna till 7 § MF i förtydligande syfte bör kompletteras med en bestämmelse som innebär att fast inredning eller annat som byggnad försetts med skall anses höra till byggnad om så skulle ha varit fallet om det tillförts fastigheten av dess ägare.

Rättsnämnden anför att särskild föreskrift om att olika slags ledningar och till ledningarna hörande byggnader m. m. skall betraktas som fastighet torde behövas endast om ledningarna utan servitutsrätt går på annans mark och föreslår att bestämmelsen i anvisningarna till 7 § utformas i enlighet härmed. *Sveriges industriförbund* ifrågasätter om inte en betydligt enklare gränsdragning skulle uppnås om alla yttre ledningar betraktades som fast egendom.

Fastställelse av skatt

Utredningens förslag i fråga om beslut om fastställelse av skatt godtas eller lämnas utan erinran av så gott som alla remissinstanser. *RSV* och *flertalet länsstyrelser* uttalar sig för en ändring beträffande den tidsfrist om en månad som gäller för begäran om slutligt beslut. Förslag framförs om att tiden bör förlängas till två eller tre månader, att tidskravet tas bort och att slutligt beslut skall meddelas om särskilda skäl föreligger även om tidsfristen gått ut.

Länsstyrelsen i Malmöhus län avstyrker utredningens förslag om rätt för länsstyrelsen att på eget initiativ meddela slutligt beslut. En sådan möjlighet anses medföra nackdelar för den skattskyldige.

Länsstyrelserna i Västernorrlands, Västerbottens och Norrbottens län förordar att ordet "preliminärt" för att förebygga missförstånd om beslutets innebörd utmönstras ur MF.

Besvär över vissa beslut enligt MF

Remissinstanserna har allmänt godtagit eller lämnat utan erinran utredningens förslag beträffande besvär över vissa beslut enligt MF. *Kammarrätten i Göteborg* uttalar, att talan mot länsstyrelsens beslut angående utdömande av vite eller befrielse från restavgift bör föras hos länsskatterätt i stället för hos kammarrätt. Kammarrätten anför vidare att för besvär mot beslut om restavgift bör gälla samma bestämmelser som i fråga om beslut om nedsättning av eller befrielse från restavgift samt att besvär i dessa fall bör föras hos länsskatterätt. Sistnämnda uppfattning delas av *flertalet länsstyrelser*. Av dessa anser bl. a. *länsstyrelserna i Jönköpings, Blekinge, Kristianstads och Norrbottens län* att systemet med preliminärt och slutligt beslut som gäller för fastställelse av skatt och förseningsavgift bör gälla även restavgift. Det anses vara en stor praktisk fördel om beslut om förseningsavgift och beslut om restavgift förs i samma ordning.

RSV uttalar att beslut om skattskyldighet eller redovisningsskyldighet borde meddelas i den ordning som gäller för slutligt beslut enligt 36 § första stycket MF. Härigenom skulle den praktiska fördelen kunna uppnås att länsstyrelsen i samma beslut kan förordna om t. ex. redovisningsskyldighet fr. o. m. viss redovisningsperiod men inte för tidigare eller senare perioder om verksamhet påbörjats eller avslutats.

JO och länsstyrelsen i Kronobergs län uttalar att talan mot länsstyrelsens beslut att inte meddela slutligt beslut därför att begäran härom kommit in för sent f. n. torde föras hos Kungl. Maj:t. Det bör dock vara lämpligare att talan i dessa fall förs hos länsskatterätt.

Länsstyrelserna i Kalmar och Blekinge län anför att skattskyldig inte med säkerhet kan få besvär som anförts i särskild ordning för viss redovisningsperiod prövade av länsskatterätt trots att länsstyrelsen för annan redovisningsperiod och på samma grund beslutat om efterbeskattning. Dessa länsstyrelser föreslår större möjligheter till besvär i särskild ordning.

Länsstyrelserna i Södermanlands, Älvsborgs och Skaraborgs län uttalar sig för att RSV:s besvärspövning bör ankomma på rättsnämnden. Samma uppfattning redovisas i skiljaktig mening av ledamoten Manhem i RSV:s styrelse.

Länsstyrelsen i Malmöhus län betonar vikten av att länsskatterätten

utan dröjsmål fattar beslut i fråga om skattskyldighet och redovisningskyldighet med hänsyn till mervärdeskattens karaktär av övervältringsskatt.

Enligt *länsstyrelsen i Kristianstads län* bör talan få föras även mot beslut om registrering eftersom den som inte registreras inte får deklara-tionsformulär eller annat som kan grunda besvärsmått i fråga om skattskyldighet eller redovisningsskyldighet.

Några remissinstanser redovisar viss tveksamhet inför förslaget att göra RSV till besvärsmyndighet i vissa fall samtidigt som verket har att utfärda anvisningar på samma område. Förslaget godtas dock utom av *länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län*, som särskilt betonar att RSV också är sista instans i dessa fall.

Övriga frågor

Frågan om skattskyldighet vid uthyrning av lokaler har tagits upp i några remissyttranden. *Länsstyrelsen i Kalmar län* förordar en utredning om möjligheterna att införa s. k. teknisk skattskyldighet för stat och kommun för annat byggande än bostadsbyggande. *Länsstyrelsen i Blekinge län* föreslår ett kompensationsssystem för att kumulativa skatteeffekter vid uthyrning av rörelselokaler skall undanröjas. *Svenska byggnadsentreprenörföreningen* och *Sveriges industriförbund* framhåller att möjligheterna att införa ett sådant system snarast bör utredas. Även *länsstyrelsen i Hallands län* och *LRF* anser att de kumulativa effekterna bör undanröjas.

Svenska kommunförbundet förordar att fastighetsägare frivilligt skall kunna bli skattskyldiga när byggnad helt eller till övervägande del uthyrs för användning i verksamhet som medför skattskyldighet.

HSB framhåller, att bostadsbyggnad inte endast tillfälligt utan även i fortsättningen bör vara befriat från mervärdeskatt. Befrielsen bör omfatta också reparationsverksamheten.

Sveriges industriförbund pekar på att skattetillägg kan utgå enligt MF bl. a. vid förseelser som uppges vara bagatellartade och förordar ändring av bestämmelserna på detta område.

I fråga om ikraftträdandet föreslår *generaltullstyrelsen* med hänsyn till den nya tullproceduren från den 1 januari 1974 att särskilda bestämmelser får meddelas av Kungl. Maj:t såvitt avser förtullning.

Departementschefen

Mervärdeskatteutredningen har brutit ut och särbehandlat frågan om mervärdeskattens tillämpning inom fastighetsområdet. Anledningen härtill är i första hand att reducerad mervärdeskatt utgår på skattepliktiga byggnader samt byggnadsentreprenader och andra tjänster på fast egen-

dom. Förordningen (1968: 430) om mervärdeskatt (MF) innehåller därför särskilda bestämmelser om vad som i mervärdeskattelhänseende är att anse som fastighet. Härvidlag hänvisar MF till det skattemässiga fastighetsbegrepp som gäller för den direkta beskattningen enligt kommunalskattelagen (1928: 370, KL). Fr. o. m. år 1975 knyts detta fastighetsbegrepp till det civilrättsliga fastighetsbegreppet enligt jordabalken (JB). Detta förhållande kräver en anpassning även av mervärdeskatten till detta nya skattemässiga fastighetsbegrepp. Behovet härav är emellertid beroende av om den reducerade beskattning som nu utgår på fastighetsområdet skall bestå. Utredningen tar därför först upp denna fråga.

Reduceringsreglerna

De s. k. reduceringsreglerna har sin bakgrund i att övergången till mervärdebeskattning inte skulle medföra någon skärpt konsumtionsbeskattning i förhållande till vad dess föregångare, den allmänna varuskatten, medförde. I varuskattelhänseende betraktades byggmästare och andra inom fastighetsområdet verksamma företagare som konsumenter. Skattebelastningen begränsades därför till skatten på inköp av skattepliktiga varor och tjänster för sådan verksamhet. I mervärdeskattesystemet var det emellertid nödvändigt att inrymma även byggmästare, byggnadshantverkare m. fl. under skattskyldighet för att undvika kumulativa skatteeffekter. För att följderna därav inte skulle bli en skärpt beskattning av boendekostnaderna infördes reduceringsreglerna i MF. Genom dessa regler blir beskattningseffekten ungefär densamma som om oreducerad skatt togs ut på den del av det totala vederlaget för prestationen i fråga som avser varor. Beskattningseffekten är alltså i princip densamma som följde av den allmänna varuskatten.

MF innehåller två reduceringsregler. Huvudregeln, som gäller för skattepliktiga byggnader, monteringsfärdiga hus samt byggnadsarbeten i allmänhet, innebär att skatt beräknas på endast 60 % av vederlaget inklusive skatt (60-procentsregeln). Den andra regeln, som gäller för arbeten med yttre vatten- och avloppsledning, vägar, gator, broar, m. m. samt för arkitekttjänster o. likn., innebär att skatt beräknas på endast 20 % av vederlaget inklusive skatt (20-procentsregeln). Ett väsentligt motiv för båda reduceringsreglerna men särskilt för 20-procentsregeln var att uppnå konkurrensneutralitet i beskattningen.

Utredningen har övervägt frågan om reduceringsreglerna kan slopas och ersättas av andra bestämmelser inom eller utom mervärdeskattens ram. Något system som skulle ge övervägande fördelar i förhållande till reduceringsreglerna har utredningen inte kunnat finna och konstaterar därför att reduceringsreglerna bör behållas. Flertalet remissinstanser instämmer i detta konstaterande medan andra förordar att det närmare

överbägs att ersätta reduceringsreglerna med ett kompensationsssystem av den typ som nu tillämpas tillfälligt. Jag delar utredningens uppfattning att reduceringsreglerna inte kan slopas utan att detta medför övervägande nackdelar. Detta gäller enligt min mening också om de skulle ersättas av ett kompensationsssystem.

Vid försäljning av vara i förening med inmontering i fastighet utgår, under vissa förutsättningar, skatt enligt 60-procentsregeln. Bestämmelserna härom har diskuterats i olika sammanhang och därvid rönt kritik för bristande konkurrensneutralitet. Sådan kritik har framförts av företagare som levererar varan men inte ombesörjer inmonteringen. Genom en ändring i MF uppnåddes från den 1 januari 1971 viss förbättring av konkurrensneutraliteten. Då övergavs bestämmelsen om att 60-procentsregeln ägde tillämpning i de fall minst 20 % av hela vederlaget för försäljning av vara och inmontering avsåg inmonteringen. I stället infördes ett krav på att prestationer skulle utgöra eller ingå i en entreprenad som avser fastighet. Utredningen har nu föreslagit att reducerad skatt alltid skall utgå när vara tillhandahålls som ett led i entreprenad som avser ny-, till- eller ombyggnad. Tillhandahålls vara som led i reparation eller underhåll av fastighet eller för utbyte av vara i fastighet eller för komplettering av fastighet skall 60-procentsregeln tillämpas endast om vederlaget för inmonteringen utgör en betydande del av hela vederlaget. Genomförandet av förslaget har vid remissbehandlingen anförts bl. a. att det förutsätter en svårbemästrad gränsdragning mellan å ena sidan ny-, till- eller ombyggnad och å andra sidan reparation eller underhåll. Några remissinstanser förordar i stället att reducerad skatt skall utgå på s. k. färdigställda utrustningsdetaljer till byggnad.

Enligt min mening är det uppenbart att reduceringsreglerna inte kan garantera att konkurrensneutralitet uppnås i varje enskilt fall. Detta gäller även ifrågavarande bestämmelse. Självfallet bör dock eftersträvas att neutraliteten blir så stor som möjligt. Ett sätt att åstadkomma detta vore, som utredningen diskuterat men avvisat och några remissinstanser förordat, att i princip alltid belägga försäljning av s. k. färdigställda utrustningsdetaljer till byggnad med full skatt eller i vart fall göra så när de inte ingår i en entreprenad. Man bör dock beakta att nuvarande bestämmelser, korrekt tillämpade, i de flesta fall ger en godtagbar konkurrensneutralitet. Detta bör jämföras med att bestämmelser av nyss antytt slag skulle ge möjlighet för en skattskyldig som säljer varan och utför inmonteringen att hänföra en förhållandevis stor del av vederlaget till inmonteringen utan att detta kan angripas av beskattningsmyndigheterna. Någon garanti för att konkurrensläget för dem som endast säljer varor skulle förbättras genom den nu diskuterade lösningen finns inte enligt min mening. Jag anser inte heller att någon annan ändring av bestämmelserna i detta avseende skulle leda till några väsentliga förbättringar. Jag förordar därför att nuvarande bestämmelser kvarstår oför-

ändrade. Jag vill dock betona att det finns skäl att med kraft ingripa mot ev. missbruk av bestämmelserna och jag förutsätter att beskattningsmyndigheterna bevakar denna fråga.

När det gäller monteringsfärdiga hus, som faller under 60-procentsregeln, har utredningen föreslagit att regeln skall tillämpas endast om leveransen omfattar byggnadsmaterial, som i betydande omfattning förarbetats och sammanfogats före leveransen och som omfattar ett på visst sätt angivet material. Syftet med förslaget är att skärpa de krav som skall ställas för att ett monteringsfärdigt hus skall anses föreligga. Flertalet remissinstanser tillstyrker förslaget men åtskilliga påpekar att förslaget inte bör träda i kraft förrän förslagsvis den 1 januari 1976 på grund av att det föranleder vissa produktionsomställningar. Riksskatteverket (RSV) påpekar att en nyligen meddelad dom i regeringsrätten kan antas leda till en restriktivare tolkning av begreppet monteringsfärdigt hus.

Utredningen har enligt min mening anfört bärande skäl för skärpta bestämmelser i fråga om de monteringsfärdiga husen. Frågan kan emellertid numera ha kommit i ett annat läge genom den av RSV omnämnda domen i regeringsrätten. Jag förordar att utredningens förslag i denna del får vila i avvaktan på att verkningarna av nämnda dom kan överblickas. I detta sammanhang bör dock den av generaltullstyrelsen förordade ändringen i förtydligande syfte genomföras. Härigenom bör det göras klart, att det inte är en förutsättning för 60-procentsregelns tillämpning, att beklädnads- och isoleringsmaterial ingår i leveransen medan detta däremot bör vara fallet i fråga om byggnadssnickrier.

Utredningen har, i syfte att skapa bättre konkurrensneutralitet, föreslagit skattskyldighet för stat och kommuner för egen anläggningsverksamhet inom 20-procentsregelns tillämpningsområde. Även om förslaget i princip tillstyrkts av flertalet remissinstanser är det dock en allmän uppfattning bland dessa att frågan behöver utredas ytterligare. Åtskilliga remissinstanser, bland dem byggnadsstyrelsen, statens vägverk och Svenska kommunförbundet, har dock avstyrkt förslaget bl. a. med hänvisning till att det skulle medföra ett betydande arbete med redovisning och kontroll och till att kompletterande bestämmelser behövs om t. ex. skattskyldighetens inträde.

Utredningens förslag har, även om det innebär ett avsteg från allmänt tillämpade principer på mervärdeskattens område, stora fördelar. Det skulle leda till konkurrensneutralitet inom 20-procentsregelns tillämpningsområde. Vissa påtalade praktiska nackdelar med förslaget skulle enligt vissa remissinstansers mening kunna elimineras om skattskyldigheten utsträcktes till att omfatta också verksamhet som faller under 60-procentsregeln. Jag anser dock, i likhet med åtskilliga remissinstanser, att förslaget inte bör genomföras nu. Vissa frågor bör ytterligare belysas och verkningarna av förslaget närmare klarläggas innan ett slutligt ställ-

ningstagande kan skc. Jag förutsätter att utredningen i sitt fortsatta arbete vidare undersöker dessa förhållanden.

Utredningen har föreslagit en utvidgning av 20-procentsregelns tillämpningsområde så att den kommer att omfatta också parkeringsplatser och i princip alla yttre ledningar. Jag biträder i likhet med flertalet remissinstanser detta förslag. Flera remissinstanser har förordat att samma regel skall gälla för gårdsplaner, idrottsplatser, fotbollsplaner, lekplatser, skolgårdar och liknande medan andra tar upp frågan om behandlingen av skolgårdar m. fl. anläggningar, som tillfälligt används som parkeringsplatser.

Enligt min mening talar övervägande skäl för att inte bara parkeringsplatser utan även andra anläggningar, såsom t. ex. skolgårdar, fotbollsplaner och lekplatser, bör falla under 20-procentsregeln. Jag förordar därför att bestämmelser härom införs i 14 § andra stycket MF. I den mån det förekommer byggnader på eller i anslutning till nu avsedda platser skall dessa självfallet beskattas enligt 60-procentsregeln.

Utredningen har också behandlat frågan om beskattningen av målning och tapetsering. Även om vissa skäl talar för att sådana arbeten bör falla under 20-procentsregeln har utredningen inte ansett sig kunna förorda en ändring med denna innebörd. Målarmästarnas riksförening, SHIO och Sveriges industriförbund har däremot uttalat sig för en sådan ändring.

Jag hyser i likhet med utredningen viss förståelse för tanken att målning- och tapetseringsarbeten bör hänföras till 20-procentsregeln. Jag är dock inte beredd att biträda det vid remissbehandlingen framförda förslaget härom. Det är, som utredningen också påpekat, möjligt att 60-procentsregeln inte träffar rätt på varje separat del av t. ex. en större byggnadsentreprenad. Det väsentligaste är dock att 60-procentsregeln ger en riktig beskattning av hela entreprenaden. Jag är därför inte beredd att i detta sammanhang utvidga 20-procentsregeln till att omfatta, utöver tjänstprestationer på vissa objekt, också tjänstprestationer av visst slag.

Fastighetsbegreppet

Fastighetsbegreppet i MF bygger f. n. på bestämmelserna i KL, som i sin tur bygger på 1895 års lag angående vad till fast egendom är att hänföra. Civilrättsligt regleras fastighetsbegreppet numera i jordabalken (JB). Med verkan från den 1 januari 1975 gäller att KL:s bestämmelser om fast egendom utgår från det civilrättsliga fastighetsbegreppet. Utredningen har föreslagit att även fastighetsbegreppet i MF skall bygga på bestämmelserna i JB men att sådana justeringar av detta fastighetsbegrepp skall vidtas att i princip ingen materiell ändring görs av nuvarande bestämmelser.

Utredningens principiella ståndpunkt har allmänt godtagits av remissinstanserna. Även jag biträder förslaget i denna del. När det gäller den tekniska utformningen av förslaget har bl. a. RSV:s nämnd för rättsärenden föreslagit vissa avvikelser från utredningens förslag. Nämnden förordar att s. k. fasta maskiner och med sådana anordningar närmast jämförbar utrustning eller inredning i byggnad, bör anses som vara när anskaffning därav skett för direkt nyttjande i särskild verksamhet på fastigheter. Jag delar denna uppfattning, vilket innebär att t. ex. utrustningar för storkök och särskilda sanitetsanläggningar i sjukhus, restauranger m. m. blir att anse som vara. Däremot blir särskild utrustning för vatten, avlopp, sanitet, värme, elektricitet m. m. att anse som fastighet om utrustningen är av sådant slag som byggnad för bostadsändamål normalt förses med och om den enligt 2 kap. 2 § JB hör till byggnad.

Jag kan också biträda det av några remissinstanser framförda förslaget om att fast inredning eller annat som byggnad försetts med uttryckligen anges höra till byggnad om så skulle ha varit fallet om det tillförts byggnaden av dess ägare.

I fråga om ledningar har utredningen föreslagit att dessa alltid skall anses som fastighet om de inte utgör industritillbehör eller ingår i sådant tillbehör eller i annan vara. Rättsnämnden har påpekat att särskilda bestämmelser torde behövas endast när det gäller ledningar som utan servitutsrätt går på annans mark. Övriga ledningar är enligt JB fastighet. Jag förordar att 7 § MF utformas i enlighet med rättsnämndens uppfattning.

Fastställelsebeslut

Beslut om fastställelse av skatt kan vara preliminärt eller slutligt. För att en skattskyldig skall kunna föra talan i länskatterätt krävs att slutligt beslut meddelats på begäran av den skattskyldige. Sådan begäran skall göras inom en månad från det att han får del av preliminärt beslut. Har slutligt beslut inte meddelats anses skatten ändå fastställd genom slutligt beslut vid utgången av tredje kalenderåret efter det under vilket redovisningsperioden gått till ända. Sådant beslut kan inte överklagas. Utredningen har föreslagit att länsstyrelsen, när särskilda skäl föreligger, skall kunna meddela slutligt beslut utan att den skattskyldige begärt det. Förslaget har allmänt godtagits av remissinstanserna. Även jag biträder förslaget. Det ligger i sakens natur att någon uttömmande beskrivning av vad som skall läggas i uttrycket särskilda skäl inte kan lämnas. Jag anser därför att den av utredningen lämnade exemplifieringen är tillräcklig. Övervägande skäl talar enligt min mening för att tiden för begäran om slutligt beslut utsträcks till två månader. Härigenom uppnås att samma tid gäller som för talan mot meddelat slutligt beslut. Vidare bör, som utredningen föreslagit, slutligt beslut alltid kunna meddelas om

den skattskyldige begärt det i tid, således även om slutligt beslut egentligen skulle anses föreligga innan det begärda slutliga beslutet meddelas.

Besvärfrågor

Utredningens förslag i fråga om besvär över vissa beslut enligt MF har i allmänhet inte föranlett några erinringar. Jag anser att förslagen, som ger en lämplig besvärsordning, bör genomföras. I likhet med några remissinstanser anser jag vidare att vissa mindre justeringar bör göras av förslagen. Talan mot länsstyrelsens beslut angående befrielse från restavgift bör föras hos länskatte rätt i stället för hos kammarrätt. Vidare bör för besvär mot beslut om påföring eller nedsättning av eller befrielse från restavgift samma bestämmelser gälla som för besvär mot beslut i fråga om befrielse från eller nedsättning av förseningsavgift, dvs. talan bör föras hos länskatte rätt. Vidare bör vissa praktiska fördelar kunna vinnas om även restavgift påförs genom preliminärt och slutligt beslut. Även mot länsstyrelsens beslut att inte meddela slutligt beslut därför att ansökan härom kommit in för sent bör talan föras hos länskatte rätt. Bestämmelser av nu angiven innebörd bör föras in i 51 § MF. Samtidigt bör hänvisningen i 69 § MF till 125 § taxeringslagen tas bort.

Några remissinstanser har anfört att den besvärsprövning som enligt vad jag tidigare förordat skall överföras på RSV bör ankomma på rättsnämnden. Jag är dock av den uppfattningen att prövningen av sådana i huvudsak administrativa och praktiska frågor lämpligen bör göras av RSV i dess egenskap av central förvaltningsmyndighet. I övrigt bör vid remissbehandlingen framförda ändringsförslag enligt min mening inte genomföras.

Övriga frågor

Flera av remissinstanserna har tagit upp frågan om skattskyldighet vid uthyrning av lokaler och uttalat att de kumulativa skatteeffekter som nu anges föreligga bör undanröjas. Enligt min mening talar starka skäl för att så sker. Jag är dock medveten om att en sådan åtgärd är förenad med mycket stora praktiska och tekniska svårigheter. De ytterligare undersökningar som behövs innan ställning kan tas till frågan bör lämpligen kunna utföras av mervärdskatteutredningen.

Jag biträder generaltullstyrelsens förslag beträffande ikraftträdandet såvitt avser förtullning.

I skrivelse till finansdepartementet har riksarkivet föreslagit att deklARATIONER för mervärdskatt för åren 1969—1971 skall bevaras. Förslaget har allmänt tillstyrkts av berörda myndigheter och institutioner. Även jag biträder förslaget och avser att i annat sammanhang föreslå att Kungl. Maj:t enligt 25 § MF och 50 § taxeringslagen (1956: 623)

beslutar om undantag i enlighet med framställningen. Jag avser vidare att föreslå att bestämmelser motsvarande dem i 13 § taxeringskungörelsen (1957: 513) tas in i en ny paragraf, 24 a §, i mervärdeskatteskungörelsen (1968: 431).

De nu angivna förslagen, till vilka jag alltså återkommer, bör som riksarkivet föreslagit leda till att den i 24 § andra stycket MF föreskrivna tiden för bevarande av underlag för deklaration utsträcks från sex till sju år. Hänvisningen i 25 § MF till 50 § taxeringslagen innebär bl. a. att taxeringslagens bestämmelser om förvaring och förstöring av deklarationer och vissa handlingar blir tillämpliga även i fråga om mervärdeskatt. Med hänsyn till att de särskilda perioder för vilka mervärdeskatt redovisas inte sammanfaller med beskattningsår eller taxeringsår enligt taxeringslagen bör i MF tas in bestämmelser som i sak motsvarar dem som nu finns i 50 § 2 mom. taxeringslagen. Därvid bör förvaringstiden anges till sju år med hänsyn till bestämmelserna om efterbeskattning och besvär i särskild ordning.

Avslutningsvis vill jag framhålla, att det författningsförslag som upprättats också avpassats till den nya regeringsformen som träder i kraft den 1 januari 1975.

Hemställan

Under återopande av det anförda hemställer jag, att Kungl. Maj:t föreslår riksdagen

att anta inom finansdepartementet upprättat förslag till lag om ändring i förordningen (1968: 430) om mervärdeskatt.

Med bifall till vad föredraganden sålunda med instämmande av statsrådets övriga ledamöter hemställt förordnar Hans Maj:t Konungen att till riksdagen skall avlätas proposition av den lydelse bilaga till detta protokoll utvisar.

Ur protokollet:
Britta Gyllensten

