

Regeringens proposition

1978/79: 33

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

beslutad den 26 oktober 1978.

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

På regeringens vägnar

OLA ULLSTEN

INGEMAR MUNDEBO

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås bl. a. ändringar i lagen (1968: 430) om mervärdeskatt. Dessa förslag innebär i huvudsak följande.

Skattskyldighet skall inträda när vara levereras eller tjänst tillhandahålls. De vid den tidpunkten gällande bestämmelserna om skatteplikt, skattesats m. m. avgör om och med vilket belopp mervärdeskatt skall redovisas. Redovisning av mervärdeskatt, som nu kan ske enligt kontantmetoden eller faktureringsmetoden, skall enligt förslaget ske när affärshändelse bokförs, dvs. enligt faktureringsmetoden. Detta innebär bl. a. att uppkomna fordringar och skulder skall beaktas vid skatteredovisningen. Den som har en förenklad bokföring och bokför enligt pärmmetoden får rätt att tillämpa kontantmetoden under löpande år och att beakta fordringar och skulder vid årets utgång. Skattskyldig med årsomsättning om högst 200 000 kr. föreslås få redovisa mervärdeskatt endast en gång om året och att lämna den redovisningen den 5 april året därpå i stället för den 5 februari. Härigenom faller ca 25 % av antalet deklarationer bort.

Avbetalningshandeln föreslås få redovisa skatt i takt med avbetalningarna. Köparens avdragsrätt inträder på samma sätt när betalning sker.

För vissa skattskyldiga, t. ex. grossistföretag och postorderföretag, kan övergången leda till större likviditetspåfrestningar. I sådana fall anvisas i propositionen möjlighet att få anstånd i upp till ca 25 dagar med redovisning av skatt.

Förskott och a conto-betalningar föreslås bli beskattade när de tas emot utom när det gäller byggnads- eller anläggningsarbeten.

Tjänster som tas ut ur verksamhet för den skattskyldiges eller annans räkning föreslås bli beskattade.

Den nuvarande beskattningen av byggnader i vissa fall skall ersättas av beskattning av tjänst på fast egendom. Är det fråga om yrkesmässig byggnadsverksamhet i egen regi kommer beskattningen att avse uttag av tjänst.

Uthyrning av fastighet eller lokaler för användning i verksamhet som medför skattskyldighet skall, om fastighetsägaren vill det, kunna medföra skattskyldighet. Rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv m. m. av sådan fastighet eller lokal blir avdragsgill och skyldighet föreligger att redovisa skatt på hyrorna. Motsvarande föreslås gälla vid upplåtelse av rörelselokaler med bostadsrätt.

Den som yrkesmässigt omsätter skattepliktiga varor skall, om han förvärvar vara från någon som inte är skattskyldig, få tillgodoföra sig avdrag för ingående mervärdeskatt med belopp som skulle ha utgjort mervärdeskatt om säljaren hade varit skattskyldig. Härigenom kommer endast det mervärde som skapas hos den skattskyldige att beskattas. Reglerna skall omfatta även de nu skattefria begagnade personbilarna och begagnade motorcyklarna. Åtgärden kompletteras på detta område med förslag om viss sänkning av den s. k. bilaccisen på personbilarna. Genom ett särskilt s. k. lagerskatteavdrag undanröjs en dubbelbeskattningseffekt på fordon som finns i lager vid ikraftträdandet.

Ränta skall inte längre räknas in i beskattningsvärdet vid kredittransaktioner.

I övrigt föreslås ändringar som berör avdragsrätten bl. a. i koncerner och när det gäller hyra av personbil, beskattningsvärdets bestämmande när det gäller viss kopiering, beslutsförfarandet, anstånd och återbetalning av överskjutande ingående mervärdeskatt.

Bestämmelserna om bl. a. tidpunkten för redovisningsskyldighetens inträde och beslutsförfarandet skall enligt förslaget träda i kraft den 1 januari 1980. Övriga bestämmelser föreslås i princip träda i kraft den 1 januari 1979.

I propositionen föreslås vidare att utjämningskatten på vissa varor höjs så att den kommer i nivå med utjämningsbidragen.

Slutligen föreslås att Svenska sällskapet för räddning av skeppsbrutna befrias från arvsskatt.

1 Förslag till

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

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1968: 430) om mervärdeskatt¹ dels att 9 och 31 §§ samt anvisningarna till 9 § skall upphöra att gälla, dels att 2—4, 6, 8, 10, 14—18, 22, 24, 25, 27, 32—36, 38—40, 46, 49, 51, 55 och 64 g §§, punkterna 1 och 2 av anvisningarna till 2 § samt anvisningarna till 5, 6, 8, 10, 11, 14, 15, 17 och 19 §§ skall ha nedan angivna lydelse,

dels att rubriken närmast före 65 § skall lyda "Tystnadsplikt m. m.",

dels att i lagen skall införas två nya paragrafer, 5 a och 5 b §§, och nya anvisningar, anvisningar till 4, 5 a och 22 §§, av nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Förelagen lydelse

2 §²

Skattskyldig är den som inom landet i yrkesmässig verksamhet omsätter

1) skattepliktig vara, *byggnad* 1) skattepliktig vara eller tjänst, eller tjänst,

2) vara som anges i 8 § 1—5, tjänst som anges i 10 § första stycket och avser vara som nu nämnts eller tjänst som anges i 11 § 1, 3, 4 eller 5 i vad sistnämnda punkt avser annonsering eller annan reklam för utländsk uppdragsgivares räkning eller tjänst som anges i 11 § 10.

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

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

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

¹ Lagen omtryckt 1969: 237.

Senaste lydelse av
lagens rubrik 1974: 885
39 § 1973: 928

anvisningarna till 9 § 1970: 183.

² Senaste lydelse 1976: 928.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

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

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

(Se vidare anvisningarna.)

3 §³

Delägare i enkelt bolag, s. k. gruvbolag eller partrederi är skattskyldig i förhållande till sin andel i bolaget eller rederiet. Efter ansökan av samtliga delägare kan länsstyrelsen besluta att den av delägarna som dessa föreslår tills vidare skall anses som skattskyldig för bolagets eller rederiets hela skattepliktiga verksamhet.

I fråga om kommanditbolag och annat handelsbolag är bolaget skattskyldigt. Har skattskyldig avlidit är dödsboet skattskyldigt. Har skattskyldig försatts i konkurs är konkursboet skattskyldigt.

Den som övertager skattskyldigs verksamhet eller del av sådan verksamhet är skattskyldig för affärshändelser som inträffar efter övertagandet, i den mån skattskyldighet ej inträtt för den tidigare ägaren.

4 §

Skattskyldighet inträder när vederlag inflyter kontant eller i form av varor eller på annat sätt kommer den skattskyldige till godo och när uttag sker.

Skattskyldighet inträder när vara levereras, tjänst tillhandahålls eller uttag sker. Erhålls dessförinnan vederlag helt eller delvis för beställd vara eller tjänst inträder skattskyldighet för vederlaget när det inflyter kontant eller på annat sätt kommer den skattskyldige till godo. Vid upplåtelse av avverkningssrätt till skog inträder skattskyldighet, i de fall som avses i punkt 1 fjortonde stycket av anvisningarna till 41 § kommunal-skattelagen (1928: 370), när betalning tas emot.

Länsstyrelsen kan efter ansökan besluta att skattskyldig vid redovisning för mervärdeskatt skall inräkna uppkomna fordringar i omättningen.

(Se vidare anvisningarna.)

5 a §

Redovisningsskyldighet inträder när affärshändelse, genom vilken skattskyldighet har inträtt, enligt

³ Senaste lydelse 1973: 928.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

god redovisningssed bokförs eller borde ha bokförts, om ej annat följer av andra-fjärde styckena eller av 5 b §. Är den skattskyldige ej bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976: 125) eller enligt jordbruksbokföringslagen (1951: 793) inträder dock redovisningsskyldighet när skattskyldighet inträder enligt 4 §.

Vid kreditförsäljning med förbehåll om återtaganderätt inträder redovisningsskyldighet först när betalning inflyter från köparen. Om fordringen diskonteras eller överlåts utan samband med överlåtelse av verksamheten eller del därav inträder dock redovisningsskyldighet vid diskonteringen eller överlåtelsen.

I fråga om annat tillhandahållande mot kredit kan länsstyrelsen medge att redovisningsskyldigheten får inträda när betalning inflyter eller fordringen diskonteras eller överlåts, dock senast vid beskattningsårets utgång.

Försätts skattskyldig i konkurs inträder redovisningsskyldighet för konkursgäldenären för alla affärshändelser för vilka skattskyldighet men ej redovisningsskyldighet har inträtt före konkursutbrottet.

(Se vidare anvisningarna.)

5 b §

Vid uttag av tjänst som sträcker sig över mer än en redovisningsperiod skall, om ej annat framgår av andra eller tredje stycket, till varje redovisningsperiod hänföras den del av tjänsten som har utförts under perioden.

Utför den som bedriver yrkesmässig byggnadsverksamhet som till större delen avser ny-, till- eller ombyggnad av fastighet i egen regi inträder redovisningsskyldighet för skatt som hänför sig till uttag av tjänst senast två månader efter det att den fastighet eller del därav

Nuvarande lydelse

Redovisningsskyldighet föreligger icke för kalenderår under vilket den skattepliktiga omsättningen ej överstigit 10 000 kronor eller, i fråga om kalenderår under vilket skattepliktig verksamhet påbörjats eller upphört, ett häremot svarande belopp för den tid verksamheten bedrivits. För verksamhet som upphört under samma kalenderår som den påbörjats eller nästföljande kalenderår föreligger icke redovisningsskyldighet om den skattepliktiga omsättningen ej överstiger 10 000 kronor under den tid verksamheten bedrivits.

När särskilda skäl föreligger kan länsstyrelsen medge att skattskyldig tills vidare skall vara redovisningsskyldig, trots att den skattepliktiga omsättningen är av den mindre omfattning som sägs i första stycket. Sådant medgivande gäller tills vidare, dock minst till utgången av kalenderåret närmast efter det då redovisningsskyldighet intret.

Föreslagen lydelse

som uttaget avser hur kunnat tas i bruk.

Har den som utför byggnads- eller anläggningsentreprenad uppuppburet betalning i förskott eller a conto inträder redovisningsskyldighet för skatt som belöper på sådan betalning senast två månader efter slutbesiktning eller därmed jämförlig åtgärd. Motsvarande gäller i fråga om betalning i förskott eller a conto för vad som enligt denna lag räknas som leverans av vara och som tillhandahålls enligt avtal som avser byggnads- eller anläggningsentreprenad.

6 §⁴

Redovisningsskyldighet föreligger om den skattepliktiga omsättningen för beskattningsåret överstiger 10 000 kronor. När särskilda skäl föreligger kan dock länsstyrelsen medge att skattskyldig skall vara redovisningsskyldig även i annat fall.

Sedan redovisningsskyldighet har inträtt kvarstår den till dess länsstyrelsen beslutar att den skall upphöra. Har redovisningsskyldigheten inträtt på grund av att omsättningen har överstigit 10 000 kronor för beskattningsår, skall sådant beslut meddelas när det kan antas att den skattepliktiga omsättningen varaktigt kommer att uppgå till högst 10 000 kronor.

(Se vidare anvisningarna.)

8 §⁵

Från skatteplikt undantages

1) skepp för yrkesmässig sjöfart, fartyg för yrkesmässigt fiske eller för bogsering, bärgning eller livräddning, luftfartyg för yrkesmässig per-

⁴ Senaste lydelse 1973: 928.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

son- eller godsbefordran samt del, tillbehör och utrustning till sådant fartyg eller luftfartyg, när varan säljes eller uthyres till den som äger fartyget eller luftfartyget eller den som varaktigt nyttjar detta enligt avtal med ägaren eller när varan införes till landet för ägarens eller nyttjanderättshavarens räkning,

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

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

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

5) allmän nyhetstidning,

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

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

9) vatten från vattenverk,

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

11) *begagnad personbil och begagnad motorcykel, när sådant fordon omsättes inom landet,*

12) *tullfri trycksak och framkallad eller enbart exponerad mikrofilm, när varan införes till landet som gåva eller annars utan vederlag, samt rusdryck, tobaksvara, cigarrettpapper och cigarretthylsa vid införsel till landet i den ordning som avses i 12 § 4 mom. h) rusdrycksförsäljningsförrordningen (1954: 521) eller i 1 § andra stycket förrordningen (1961: 394) om tobaksskatt,*

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

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

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

(Se vidare anvisningarna.)

⁵ Senaste lydelse 1974: 888 jfr 1975: 923.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

10 §⁶

Tjänst är skattepliktig, om ej annat följer av 11 §, när tjänsten avser

1) skattepliktig vara och innefattar tillverkning på beställning, uthyrning, servering, formgivning, förmedling, lagring, montering, reparation, kontroll, analys, underhåll, ändring, rengöring eller omhändertagande och förstöring,

2) mark och innefattar undersökning, planering, jordbearbetning, jordförbättring, schaktning, sprängning, borrhning, dränering, utfyllning eller ytbeläggning,

3) växande skog, odling eller annan växtlighet och innefattar röjning, sådd, plantering, uppskattning, märkning, gödsling, beskärning, gallring, skörd, avverkning eller växtskydd,

4) byggnad, annan anläggning som utgör fastighet enligt denna lag, stängsel eller dylikt och innefattar uppförande, anläggande, rivning, reparation, ändring eller underhåll,

5) projektering, ritning, konstruktion eller därmed jämförlig tjänst beträffande mark, byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet enligt denna lag,

6) transport som ej utgör personbefordran eller förmedling av sådan transport,

7) rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet,

8) automatisk databehandling,

9) reklam eller annonsering,

10) upplåtelse av rättighet som avses i 7 § fjärde stycket.

Skatteplikt föreligger också, i den mån regeringen förordnar därom, för tjänst som omfattas av förordnande enligt 2 § tredje stycket.

Har länsstyrelsen enligt 2 § fjärde stycket beslutat om skattskyldighet för uthyrning eller upplåtelse som där avses är tjänsten skattepliktig.

(Se vidare anvisningarna.)

14 §⁷

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

Beskattningsvärdet utgör

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

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

⁶ Senaste lydelse 1974: 885.

⁷ Senaste lydelse 1974: 885.

Nuvarande lydelse

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

Beskattningsvärdet utgör 20 procent av vederlaget 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) mark för idrottsplan, skolgård, lekplats eller liknande anläggning.

Föreslagen lydelse

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

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

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

(Se vidare anvisningarna.)

15 §^a

Vederlag hänföres till den redovisningsperiod då vederlaget erhållits. Har beslut enligt 4 § andra stycket meddelats, hänföres till redovisningsperiod kontant vederlag som erhålles under perioden och fordran som uppkommer under perioden.

Värde av uttag hänföres till den redovisningsperiod då uttaget sker. Uttag av byggnad eller del av byggnad hänföres till den period då den i huvudsak togs i bruk.

Uppkommer förlust på fordran, för vilken den skattskyldige redovisat utgående skatt, får ett mot denna skatt svarande belopp avdragas i redovisningen för den period då förlusten uppkommer. Inflyter därefter betalning för sådan fordran skall beloppet åter upptagas i redovisningen.

Redovisning av skatt för viss redovisningsperiod skall omfatta affärshändelser genom vilka redovisningsskyldighet har inträtt enligt 5 a §.

Uppkommer förlust på fordran, för vilken utgående skatt har redovisats, får ett mot denna skatt svarande belopp avdragas i redovisningen för den period då förlusten uppkommer. Inflyter därefter betalning för sådan fordran skall beloppet åter upptagas i redovisningen.

^a Senaste lydelse 1970: 166.

Nuvarande lydelse

Lämnas återbäring, bonus eller annan rabatt, som icke utgör s. k. villkorlig rabatt, i efterhand och avser förmånen skattepliktig omsättning, för vilken utgående skatt redovisats, får belopp motsvarande den del av den tidigare redovisade skatten som belöpt på den utgivna förmånen avdragas i den ordning som gäller för den skattskyldiges redovisning av utgående skatt. Utges förmånen till skattskyldig skall avdraget grundas på kreditnota eller motsvarande handling. Av handlingen skall framgå minskningen av både vederlag och skatt.

Handling som avses i fjärde stycket skall ligga till grund även för avdrag för annan kundkreditering som avser skattepliktig omsättning.

Föreslagen lydelse

Handling som avses i tredje stycket skall ligga till grund även för avdrag för annan kundkreditering som avser skattepliktig omsättning.

Uthyr eller upplåter den som är skattskyldig enligt 2 § fjärde stycket, inom tre år från utgången av det kalenderår under vilket beslut om skattskyldighet har meddelats, fastigheten eller del därav till någon som ej bedriver verksamhet som medför skattskyldighet enligt denna lag, skall beloppet av åtnjutna avdrag för ingående skatt för ifrågavarande fastighet eller del därav återföras. Sker sådan uthyrning eller upplåtelse sedan tre men ej sex år har förflutit från utgången av det kalenderår under vilket beslut om skattskyldighet har meddelats skall återföring göras med hälften av det belopp som nu sagts.

Vad som sägs i femte stycket tillämpas även när fastighetsägaren tar uthyrd eller upplåten fastighet eller del därav i anspråk för användning i verksamhet som ej medför skattskyldighet samt när uthyrd eller upplåten fastighet säljs.

Återföring skall ske i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken den skattepliktiga uthyrningen eller upplåtelsen har upphört eller fastigheten har sålts.

(Se vidare anvisningarna.)

16 §

Skattskyldig skall, om ej annat följer av andra stycket, utfärda faktura eller därmed jämförlig

Skattskyldig skall, om ej annat följer av andra stycket, utfärda faktura eller därmed jämförlig

Nuvarande lydelse

handling för varje omsättning för vilken skatt utgår. Av handlingen skall framgå vederlaget, skattens belopp och övrigt som har betydelse för skattskyldighet och avdragsrätt enligt 17 §. *Bestämmelserna i detta stycke gäller även den som enligt 6 § första stycket är undantagen från redovisningskyldighet.*

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

På frankeringsmärke eller liknande kvitto behöver skattens belopp icke anges.

Föreslagen lydelse

handling för varje omsättning för vilken skatt utgår. Av handlingen skall framgå vederlaget, skattens belopp och övrigt som har betydelse för skattskyldighet och avdragsrätt enligt 17 §.

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

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

(Se vidare anvisningarna.)

17 §⁹

Skattskyldig får med de begränsningar som anges i 18 § vid redovisning av skatt avdraga ingående skatt som hänför sig till förvärv eller införsel för verksamhet som medför skattskyldighet. Avdrag får göras även för ingående skatt som hänför sig till framställning för utgivares räkning av tryckt upplaga av sådan publikation som är undantagen från skatteplikt enligt 8 § 6. Rätt till avdrag före-

Skattskyldig som är redovisningskyldig får med de begränsningar som anges i 18 § vid redovisning av skatt avdraga ingående skatt som hänför sig till förvärv eller införsel för verksamhet som medför skattskyldighet. Avdrag får göras även för ingående skatt som hänför sig till framställning för utgivares räkning av tryckt upplaga av sådan publikation som är undantagen från skatteplikt en-

⁹ Senaste lydelse 1973: 928.

Nuvarande lydelse

ligger för den redovisningsperiod då betalning erlagts. Har medgivande enligt 4 § andra stycket lämnats föreligger avdragsrätt för period då betalning erlagts eller skuld dessförinnan uppkommit.

Bedrives verksamhet, som medför skattskyldighet, i fastighet som helt eller delvis äges direkt av den skattskyldige eller av ett av honom helägt fastighetsförvaltande företag eller av den som direkt eller indirekt helt äger det företag som bedriver verksamheten, får den skattskyldige avdraga ingående skatt som belöper på förvärv för fastigheten som han själv eller det fastighetsförvaltande företaget gör med så stor del av skatten som faller på fastighetens användning för den verksamhet som medför skattskyldighet. Motsvarande gäller delägare i samfällighet för vattenreglering, väghållning eller liknande ändamål.

Skattskyldig som bedriver handel med bilar eller motorcyklar får avdraga ingående skatt på förvärv och införsel för verksamheten med undantag dock för ingående skatt på vara till eller tjänst på

Föreslagen lydelse

ligt 8 § 6. Rätt till avdrag föreligger för den redovisningsperiod då förvärvet eller införseln enligt god redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts. Avdrag för ingående skatt som hänför sig till förskotts- eller a conto-likvid får göras under den redovisningsperiod då betalning har erlagts eller, i fråga om byggnads- eller anläggningsentreprenad, när faktura med uppgift om skattens belopp har mottagits. Har skattskyldig försatts i konkurs inträder avdragsrätt senast vid konkursutbrottet i fråga om ingående skatt, som hänför sig till förvärv, införsel eller förskotts- eller a conto-likvid före konkursutbrottet.

Vid kreditköp med förbehåll om återtaganderätt får avdrag för ingående skatt göras endast för skatt som belöper på vad som har betalats under redovisningsperioden. Motsvarande gäller vid förvärv av avverkningsrätt till skog.

Delägare i samfällighet för vattenreglering, väghållning eller liknande ändamål får avdraga ingående skatt som hänför sig till samfällighetens förvärv med vad som belöper på hans andel i samfälligheten. Vad som nu har sagts gäller endast i den mån i samfälligheten deltagande fastighet används i verksamhet som medför skattskyldighet.

Tillhandahåller koncernföretag som avses i 43 § 3 mom. kommunalskattelagen (1928: 370) annat företag inom samma koncern tjänst som icke är skattepliktig får det andra företaget göra avdrag för

Nuvarande lydelse

sådan begagnad personbil eller begagnad motorcykel som utgör omsättningsvara i verksamheten.

Föreslagen lydelse

den skatt som belöper på det förstnämnda företags förvärv eller införsel för tillhandahållande av tjänsten, i den mån avdragsrätt hade förelegat om förvärvet eller införseln hade gjorts av det skattskyldiga företaget.

Skattskyldig, som mot vederlag förvärvat skattepliktig vara för yrkesmässig omsättning från den som ej är skattskyldig för omsättning av varan, får tillgodoföra sig avdrag för ingående skatt med belopp som skulle ha utgjort mervärdeskatt om skattskyldighet för säljaren hade förelegat. Vad nu har sagts gäller även den som är skattskyldig för förmedling som avses i punkt 3 första stycket av anvisningarna till 2 §.

Skattskyldig, som i annan verksamhet än serveringsrörelse tillhandahåller kost åt personal, äger rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till andra förvärv för detta tillhandahållande än sådana som avser livsmedel eller andra förbrukningsvaror, i den mån ej annat följer av andra stycket av anvisningarna.

Överstiger den ingående skatten för viss redovisningsperiod den utgående skatten för samma period, får det överskjutande beloppet avdragas i redovisningen för närmast följande redovisningsperiod eller perioder. Redovisar skattskyldig olika verksamheter var för sig får överskjutande ingående skatt i en verksamhet kvittas mot utgående skatt i annan verksamhet.

Om återbetalning av överskjutande ingående skatt som ej kunnat avdragas eller kvittas föreskrives i 49 §.

Redovisar skattskyldig olika verksamheter var för sig får överskjutande ingående skatt i en verksamhet kvittas mot utgående skatt i annan verksamhet.

Om återbetalning av överskjutande ingående skatt som ej kunnat kvittas föreskrivs i 49 §.

(Se vidare anvisningarna.)

18 §¹⁰

Skattskyldig som är undantagen från redovisningsskyldighet enligt

¹⁰ Senaste lydelse 1974: 885.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

6 § första stycket har icke rätt att avdraga ingående skatt.

Avdragsrätt föreligger icke för ingående skatt som belöper på

1) stadigvarande bostad,
2) byggnad som förvärfvas för annat ändamål än för stadigvarande bruk i skattepliktig verksamhet,

3) anskaffning av personbil eller motorcykel från säljare som innehaft fordonet för yrkesmässig uthyrning och annan anskaffning av sådant fordon för ändamål som ej avser yrkesmässig återförsäljning eller uthyrning.

1) stadigvarande bostad,

2) anskaffning av personbil eller motorcykel för annan verksamhet än sådan som avser yrkesmässig återförsäljning eller uthyrning,

3) hyra av personbil eller motorcykel för annat ändamål än yrkesmässig återuthyrning, om ej annat framgår av andra stycket.

Innefattar sådan hyra som avses i första stycket 3 underhåll och reparation av fordonet under hyrestiden får, om fordonet brukas i verksamhet som medför skattskyldighet, avdrag för ingående skatt göras med högst 50 procent av den skatt som belöper på hyran.

Medför verksamhet skattskyldighet i endast ringa omfattning, har den skattskyldige rätt att avdraga dels ingående skatt som hänför sig till förvärv eller införsel som helt avser den del av verksamheten som medför skattskyldighet, dels skälig andel av ingående skatt som belöper på mera kostnadskrävande anskaffningar som huvudsakligen avser den verksamhet som medför skattskyldighet. I fråga om verksamhet som i endast ringa omfattning icke medför skattskyldighet får avdrag göras för ingående skatt utan uppdelning av denna efter skälig grund.

Medför verksamhet endast delvis skattskyldighet, får ingående skatt vilken hänför sig till förvärv eller införsel som till mer än 95 procent avser den del av verksamheten som medför skattskyldighet avdragas utan uppdelning efter skälig grund. Föreligger skattskyldighet för mer än 95 procent av omsättningen, får ingående skatt som ej överstiger 1 000 kronor för visst förvärv eller viss införsel avdragas utan uppdelning efter skälig grund.

Regeringen kan förordna om undantag från avdragsrätt för ingående skatt som belöper på utförsel för vilken skatt skall erläggas enligt förordnande som avses i 1 §.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

22 §¹¹

Skattskyldig som icke är undantagen från redovisningsskyldighet enligt 6 § första stycket skall utan anmaning lämna uppgift (deklaration) för mervärdeskatt för varje verksamhet för vilken särskild registrering skall ske enligt 19 §. Deklaration lämnas för varje redovisningsperiod under vilken verksamheten bedrivs. Redovisningsperiod omfattar två kalendermånader. Redovisningsperioder är januari och februari, mars och april, maj och juni, juli och augusti, september och oktober samt november och december.

Kan det antagas att ingående skatt för viss skattskyldig regelmässigt kommer att överstiga utgående skatt med minst 1 000 kronor varje månad kan länsstyrelsen besluta att redovisningsperiod tills vidare skall vara en kalendermånad. När särskilda skäl föreligger kan länsstyrelsen för viss skattskyldig besluta att redovisningsperioderna tills vidare skall vara perioderna januari—april, maj—augusti och september—december eller att redovisningsperiod tills vidare skall utgöra halvt eller helt kalenderår.

Deklaration skall lämnas till länsstyrelsen i det län, där den skattskyldige registrerats, senast den 5 i andra månaden efter utgången av den redovisningsperiod som deklarationen avser. Sker inbetalning av skatt enligt 42 § andra stycket i behörig ordning, anses deklarationen ha lämnats till länsstyrelsen den dag inbetalningskort eller försändelse som innehåller gireringshandling kommit in till postanstalt. Om synnerliga skäl föreligger kan regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer medge att skattskyldig eller

Den som är redovisningsskyldig skall utan anmaning lämna uppgift (deklaration) för mervärdeskatt för varje verksamhet för vilken särskild registrering skall ske enligt 19 §. Deklaration lämnas för varje redovisningsperiod så länge redovisningsskyldighet föreligger. Redovisningsperiod omfattar två kalendermånader. Redovisningsperioder är januari och februari, mars och april, maj och juni, juli och augusti, september och oktober samt november och december.

Kan det antas att ingående skatt för viss skattskyldig regelmässigt kommer att överstiga utgående skatt med minst 1 000 kronor varje månad kan länsstyrelsen besluta att redovisningsperiod tills vidare skall vara en kalendermånad. När särskilda skäl föreligger kan länsstyrelsen för viss skattskyldig besluta att redovisningsperiod tills vidare skall vara helt beskattningsår.

Deklaration skall lämnas till länsstyrelsen i det län, där den skattskyldige registrerats, senast den 5 i andra månaden efter utgången av den redovisningsperiod som deklarationen avser, om ej annat följer av anvisningarna. Sker inbetalning av skatt enligt 42 § andra stycket i behörig ordning, anses deklarationen ha lämnats till länsstyrelsen den dag inbetalningskort eller försändelse som innehåller gireringshandling kommit in till postanstalt. Om synnerliga skäl föreligger kan regeringen eller myndighet som regeringen bestäm-

¹¹ Senaste lydelse 1974: 885.

Nuvarande lydelse

grupp av skattskyldiga får lämna deklaration senare än som nu nämnts.

Föreslagen lydelse

mer medge att skattskyldig eller grupp av skattskyldiga får lämna deklaration senare än som nu nämnts.

Deklaration skall avges på heder och samvete samt avfattas på blankett enligt fastställt formulär.

Efter anmaning skall deklaration lämnas även av den som icke enligt första stycket är deklarationsskyldig.

Bestämmelserna i 47 § taxeringslagen den 23 november 1956 (nr 623) gäller i tillämpliga delar i fråga om deklaration för mervärdeskatt.

Bestämmelserna i 47 § taxeringslagen (1956: 623) gäller i tillämpliga delar i fråga om deklaration för mervärdeskatt.

(Se vidare anvisningarna.)

24 §¹²

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 sju år efter utgången av det kalenderår som underlaget avser.

Underlaget skall bevaras under sju år efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret gått till ända.

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

25 §¹³

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 (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

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 under sju år efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret 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

¹² Senaste lydelse 1974: 885.

¹³ Senaste lydelse 1974: 885.

Nuvarande lydelse

fastställelse av skatt samt av myndighet vid skattekontroll uppräta de handlingar.

Föreslagen lydelse

myndighet vid skattekontroll upprättade handlingar.

27 §¹⁴

Efter anmaning skall näringsidkare lämna uppgift om skattepliktig vara, *byggnad* eller tjänst som han förvärvat av, sålt till eller tillhandahållit annan näringsidkare. Bestämmelserna i 39 § 4 mom. taxeringslagen om befrielse från uppgiftsskyldighet gäller i tillämpliga delar.

Efter anmaning skall näringsidkare lämna uppgift om skattepliktig vara eller tjänst som han förvärvat av, sålt till eller tillhandahållit annan näringsidkare. Bestämmelserna i 39 § 4 mom. taxeringslagen (1956: 623) om befrielse från uppgiftsskyldighet gäller i tillämpliga delar.

Bestämmelserna i 46 § taxeringslagen gäller i tillämpliga delar i fråga om kontroll av mervärdesskatt.

32 §

Har den skattskyldige lämnat deklaration anses skatten fastställd i enlighet med deklarationen *genom preliminärt beslut*.

Har den skattskyldige lämnat deklaration *enligt 22 §* anses skatten fastställd i enlighet med deklarationen. *Har deklaration icke lämnats anses skatten fastställd till noll kronor.*

Skatt anses fastställd enligt första stycket utan att beslut meddelas.

33 §

Nytt preliminärt beslut om fastställelse av skatt meddelas när framkomna omständigheter föranleder ändring av tidigare preliminärt beslut.

Föranleder framkomna omständigheter ändring av fastställd skatt meddelar länsstyrelsen beslut om fastställelse av skatten (fastställelsebeslut). Av beslutet skall framgå att den skattskyldige kan erhålla särskilt beslut enligt 36 §.

34 §¹⁵

I annat fall än som avses i 32 § skall preliminärt beslut tillställas den skattskyldige. Beslutet skall innehålla uppgift om den skatt som skall betalas, avräknas eller återbetalas och skälen för beslutet. Av beslutet skall vidare framgå att skattskyldig kan erhålla slutligt beslut om fastställelse av skatt.

Efter utgången av den tid inom vilken deklaration för den sista redovisningsperioden under beskattningsåret skall lämnas enligt 22 § får sådan ändring av fastställd skatt som berör mer än en redovisningsperiod under beskattningsåret hänföras till den sista redovisningsperioden under beskattningsåret.

¹⁴ Senaste lydelse 1974: 773 (övergångsbest.).

¹⁵ Senaste lydelse 1971: 400.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

35 §¹⁶

Fråga om *preliminärt beslut* får icke väckas efter den 30 november tredje året efter utgången av det kalenderår under vilket redovisningsperioden gått till ända.

Preliminärt beslut får icke meddelas senare än tre år efter utgången av kalenderår som anges i första stycket.

Fråga om *fastställelsebeslut* får icke väckas efter den 30 november tredje året efter utgången av det kalenderår under vilket *beskattningsåret* gått till ända.

Har *särskilt beslut* meddelats får fråga om nytt *fastställelsebeslut* icke prövas.

36 §¹⁷

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 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 fastställd till noll kronor. Slutligt be-

Särskilt beslut om fastställelse av skatt skall meddelas, om den skattskyldige begär sådant beslut inom tre år från utgången av det kalenderår under vilket *beskattningsåret* gått till ända. Har *fastställelsebeslut* enligt 33 § meddelats skall dock *särskilt beslut* meddelas, om den skattskyldige begär sådant beslut inom två månader från den dag då han fått del av *fastställelsebeslutet*. Föreligger särskilda skäl får *särskilt beslut* om fastställelse av skatt meddelas även om den skattskyldige ej begärt det.

Har *särskilt beslut* meddelats får fråga om nytt sådant beslut icke prövas.

¹⁶ Senaste lydelse 1973: 928.

¹⁷ Senaste lydelse 1974: 885.

Nuvarande lydelse

slut enligt detta stycke anses dock icke föreligga tidigare än två månader efter det att den skattskyldige fått del av nytt preliminärt beslut.

*Föreslagen lydelse*38 §¹⁸

Har skattskyldig i deklaration eller på annat sätt lämnat oriktig uppgift till ledning för fastställelse av skatt eller underlåtit att lämna deklaration eller infordrad uppgift samt har detta föranlett att skatt *icke fastställts eller* fastställts till för lågt belopp eller medfört att skatt återbetalats med för högt belopp, sker efterbeskattning. Detsamma gäller när skattskyldig har lämnat oriktig uppgift i mål om skatt.

Har skattskyldig i deklaration eller på annat sätt lämnat oriktig uppgift till ledning för fastställelse av skatt eller underlåtit att lämna deklaration eller infordrad uppgift samt har detta föranlett att skatt fastställts till för lågt belopp eller medfört att skatt återbetalats med för högt belopp, sker efterbeskattning. Detsamma gäller när skattskyldig har lämnat oriktig uppgift i mål om skatt.

Efterbeskattning får icke ske om det belopp som den skattskyldige skulle ha att erlagga är att anse som ringa eller det med hänsyn till omständigheterna framstår som uppenbart oskäligt att efterbeskattning sker.

Kan uppgift som den skattskyldige lämnat icke läggas till grund för en tillförlitlig beräkning får efterbeskattning ske efter skälig grund.

Bestämmelserna i 34 § gäller i tillämpliga delar vid efterbeskattning.

39 §¹⁹

Beslut om efterbeskattning skall innehålla uppgift om den skatt som skall betalas.

Utan hinder av bestämmelserna i 55—57 §§ äger länsstyrelsen från skatt som skall betalas enligt första stycket för viss redovisningsperiod avräkna skatt som den skattskyldige kan återfå för annan redovisningsperiod under samma kalenderår. Som förutsättning härfor gäller att det belopp som den skattskyldige kan återfå understiger det belopp som han skall betala och att allmänna ombudet tillstyrkt att avräkning får ske.

Utan hinder av bestämmelserna i 55—57 §§ äger länsstyrelsen från skatt som skall betalas enligt beslut om efterbeskattning för viss redovisningsperiod avräkna skatt som den skattskyldige kan återfå för annan redovisningsperiod under samma beskattningsår.

¹⁸ Senaste lydelse 1978: 197.

¹⁹ Senaste lydelse 1973: 928.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

40 §²⁰

Efterbeskattning får ske först sedan *slutligt* beslut om fastställelse meddelats eller *sådant beslut föreligger enligt 36 § tredje stycket och endast om fråga om efterbeskattning* prövats senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket *redovisningsperioden* gått till ända. Efterbeskattning på grund av oriktig uppgift i mål om skatt får dock ske inom ett år efter utgången av den månad då dom eller *slutligt* beslut i målet vunnit laga kraft.

Efterbeskattning får ske först sedan *särskilt* beslut om fastställelse av *skatt* meddelats eller *när fråga om fastställelsebeslut enligt 35 § icke längre får väckas. Efterbeskattning får icke ske med mindre fråga därom* prövats senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket *beskattningsåret* gått till ända. Efterbeskattning på grund av oriktig uppgift i mål om skatt får dock ske inom ett år efter utgången av den månad då dom eller *särskilt* beslut i målet vunnit laga kraft.

Har den skattskyldige avlidit, påföres efterbeskattning hans dödsbo. Sådan efterbeskattning får ske endast om fråga därom prövats senast under andra året efter utgången av det kalenderår under vilket bouppteckning efter den skattskyldige lämnats in för registrering.

Har skattskyldig åtalats för skattebrott som avser mervärdeskatt för honom får, även efter utgången av den i första eller andra stycket angivna tiden, efterbeskattning ske för det år som brottet avser. Detsamma gäller, om efterbeskattning medför att den skattskyldige enligt 12 § skattebrottslagen (1971: 69) är fri från ansvar för sådant brott. Efterbeskattning som har sagts nu får dock ske endast om fråga därom prövats före utgången av kalenderåret efter det under vilket åtalet väcktes eller åtgärd som avses i 12 § skattebrottslagen vidtogs. Har den skattskyldige avlidit, skall fråga om efterbeskattning av dödsboet prövas inom sex månader från dödsfallet. Efterbeskattning som har åsatts efter åtal mot den skattskyldige skall undanröjas av länsstyrelsen, om åtalet ej bifalls till någon del. Detta gäller dock ej, om åtalet ogillas med stöd av 12 § skattebrottslagen.

Tredje stycket skall tillämpas också i fall då den som har företrätt juridisk person åtalats för skattebrott som avser mervärdeskatt för den juridiske personen eller är fri från ansvar för sådant brott på grund av 12 § skattebrottslagen.

46 §²¹

Har besvär anförts över *slutligt* beslut om fastställelse av skatt eller beslut om efterbeskattning eller beslut av länsskatterätt eller kamrarrätt, kan den skattskyldige av länsstyrelsen få anstånd med betalning av skatt. Bestämmelserna i 49 § 1 mom. uppbördslagen (1953:

Har besvär anförts över *särskilt* beslut om fastställelse av skatt eller beslut om efterbeskattning eller beslut av länsskatterätt eller kamrarrätt, kan den skattskyldige av länsstyrelsen få anstånd med betalning av skatt. Bestämmelserna i 49 § 1—3 mom. uppbördslagen

²⁰ Senaste lydelse 1978: 197.

²¹ Senaste lydelse 1974: 771 (övergångsbest.).

Nuvarande lydelse

272) om anstånd vid besvär över beslut rörande taxering äger motsvarande tillämpning.

Har avräkning enligt 39 § andra stycket icke skett enbart på den grunden att belopp som den skattskyldige kan återfå överstiger vad han har att betala, får länsstyrelsen, om besvär anförts enligt 55 §, medge anstånd med betalningen.

Föreslagen lydelse

(1953: 272) om anstånd vid besvär över beslut rörande taxering äger motsvarande tillämpning.

49 §²²

Överstiger ingående avdragsgill skatt enligt deklaration den utgående skatten med minst 1 000 kronor, återbetalar länsstyrelsen det överskjutande beloppet.

Understiger skillnaden mellan ingående skatt och utgående skatt 1 000 kronor, återbetalar länsstyrelsen skillnadsbeloppet när det icke kan avdragas eller kvittas enligt 17 § fjärde stycket. Föreligger särskilda skäl, kan länsstyrelsen även i annat fall besluta om återbetalning av belopp under 1 000 kronor.

Skattskyldig som är undantagen från redovisningsskyldighet enligt 6 § första stycket har icke rätt till återbetalning av ingående skatt.

Överstiger skatt som skattskyldig betalat för viss redovisningsperiod skatten enligt beslut om fastställelse, återbetalar länsstyrelsen det överskjutande beloppet.

Den som i annat fall får nedsättning i eller befrielse från skatt som avkrävt honom, återfår av länsstyrelsen vad han betalat för mycket.

Vid återbetalning av överskjutande ingående skatt som den skattskyldige är berättigad att återfå enligt första eller andra stycket får endast restförd mervärdeskatt och därå belöpande restavgift avräknas.

Överstiger ingående avdragsgill skatt enligt deklaration den utgående skatten, återbetalar länsstyrelsen det överskjutande beloppet i den mån kvittning icke skett enligt 17 § sjunde stycket.

Överstiger skatt som skattskyldig betalat för viss redovisningsperiod skatt som fastställts eller anses fastställd, återbetalar länsstyrelsen det överskjutande beloppet.

Vid återbetalning av överskjutande ingående skatt som den skattskyldige är berättigad att återfå enligt första stycket får endast restförd mervärdeskatt och därå belöpande restavgift avräknas.

²² Senaste lydelse 1974: 771 (övergångsbest.).

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Fordran på överskjutande ingående skatt får ej särskilt överlätas eller utmätas.

I övrigt gäller uppbördslagens bestämmelser om restitution av skatt i tillämpliga delar beträffande återbetalning av mervärdeskatt.

I övrigt gäller uppbördslagens (1953: 272) bestämmelser om restitution av skatt i tillämpliga delar beträffande återbetalning av mervärdeskatt.

51 §²³

Talan mot meddelat *slutligt* beslut eller mot beslut att icke meddela *slutligt* beslut eller mot beslut om efterbeskattning, skattskyldighet, redovisningsskyldighet eller restavgift förs hos länsskatterätten genom besvär.

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

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

Talan mot meddelat *särskilt* beslut eller mot beslut att icke meddela *fastställelsebeslut eller särskilt* beslut eller mot beslut om efterbeskattning, skattskyldighet, redovisningsskyldighet eller restavgift förs hos länsskatterätten genom besvär.

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

55 §²⁴

Skattskyldig får anföra besvär i särskild ordning om

1) skatt fastställts i strid med bestämmelserna om vem som är skattskyldig eller om vad som är skattepliktigt,

2) skatt fastställts mer än en gång för samma omsättning,

3) beskattningen blivit oriktig på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende.

4) någon till följd av underlåtenhet att lämna deklaration eller infordrad uppgift, felaktighet i deklaration eller annan uppgift som han lämnat eller i uppgift eller handling som legat till grund för sådan deklaration eller uppgift fått skatten för viss redovisningsperiod fastställd till belopp som väsentligt avviker från vad som rätteligen bort fastställas för perioden,

5) någon i annat fall kan åberopa omständighet eller bevis som bort föranleda att skatten fastställts till belopp som väsentligt avviker från vad som fastställts.

Besvär enligt första stycket 4 och 5 får upptagas till prövning endast om besvären kan grundas på omständighet eller bevis, varom kännedom saknats när skatten fastställts, och det framstår som ursäktligt att den som söker rättelse icke i annan ordning åberopat omständigheterna eller beviset för att få rättelse.

²³ Senaste lydelse 1978: 197.

²⁴ Senaste lydelse 1971: 400.

Nuvarande lydelse

Besvär som avses i första stycket får anföras senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket *redovisningsperioden* gått till ända.

Allmänt ombud får enligt första och tredje styckena anföras besvär till den skattskyldiges förmån och i fall som avses i första stycket 3 även till den skattskyldiges nackdel.

Föreslagen lydelse

Besvär som avses i första stycket får anföras senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket *beskattningsåret* gått till ända.

Bestämmelserna i 34 § gäller i tillämpliga delar vid prövning av besvär i särskild ordning.

64 g §²⁵

Fråga om särskild avgift prövas av länsstyrelsen. Fråga om skatte-tillägg på grund av oriktig uppgift i mål om skatt prövas dock av skatterätten på talan av allmänt ombud. Sådan talan får föras, om den oriktiga uppgiften ej har godtagits efter prövning i sak eller ej har prövats i målet, och skall väckas inom ett år från utgången av den månad då dom eller *slutligt* beslut i målet vunnit laga kraft.

Fråga om särskild avgift prövas av länsstyrelsen. Fråga om skatte-tillägg på grund av oriktig uppgift i mål om skatt prövas dock av skatterätten på talan av allmänt ombud. Sådan talan får föras, om den oriktiga uppgiften ej har godtagits efter prövning i sak eller ej har prövats i målet, och skall väckas inom ett år från utgången av den månad då dom eller *särskilt* beslut i målet vunnit laga kraft.

Har skattskyldig hemställt om eftergift av beslutad avgift, meddelas nytt beslut i avgiftsfrågan även om hemställan icke bifallits.

Utan hinder av vad som eljest föreskrivs om besvär, skall skattskyldigs yrkande i fråga om särskild avgift prövas, om beslut om skatten för den redovisningsperiod som avgiften avser icke har vunnit laga kraft. Det samma gäller sådant yrkande av allmänt ombud till förmån för skattskyldig. Om yrkande som har sagts nu framställs först i regeringsrätten eller kammarrätt, kan domstolen förordna att målet om särskild avgift skall upptagas och vidare handläggas av skatterätt.

Anvisningar

till 2 §

1.²⁶ Verksamhet anses som yrkesmässig när inkomsten därav utgör skattepliktig intäkt av jordbruksfastighet, av annan fastighet eller av rörelse enligt kommunalskattelagen (1928: 370). Som yrkesmässig verksamhet räknas även realisation av levande och döda inventarier i jordbruksfastighet,

1. Verksamhet anses som yrkesmässig när inkomsten därav utgör skattepliktig intäkt av jordbruksfastighet, av annan fastighet eller av rörelse enligt kommunalskattelagen (1928: 370). Som yrkesmässig verksamhet räknas även realisation av levande och döda inventarier i jordbruksfastighet, även

²⁵ Senaste lydelse 1978: 197.

²⁶ Senaste lydelse 1974: 885.

Nuvarande lydelse

även om intäkten därav icke är skattepliktig enligt kommunalskattelagen. Som yrkesmässig räknas även annan verksamhet i vilken varor eller tjänster omsättes under rörelseliknande former.

Försäljning av inventarier, material, avfallsprodukter eller liknande varor i verksamhet som icke medför skattskyldighet anses som yrkesmässig endast om den sker under butiksmässiga former. Utan hinder härav anses alltid som yrkesmässig försäkringsföretags omsättning av vara som övertagits i samband med skadereglering, finansieringsföretags omsättning av vara som enligt köpeavtal återtagits av företaget samt omsättning av fartyg eller luftfartyg som utgör anläggningstillgång och varit undantaget från skatteplikt vid förvärvet eller införseln.

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

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

Föreslagen lydelse

om intäkten därav icke är skattepliktig enligt kommunalskattelagen. Som yrkesmässig räknas även omsättning av produkter från eller uthyrning enligt 2 § fjärde stycket av fastighet som avses i 24 § 2 eller 3 mom. kommunalskattelagen och annan verksamhet i vilken varor eller tjänster omsätts under rörelseliknande former.

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

Försäljning av inventarier, material, avfallsprodukter eller liknande varor i verksamhet som icke medför skattskyldighet anses ej som yrkesmässig. Som yrkesmässig anses dock försäkringsföretags omsättning av vara som övertagits i samband med skadereglering, finansieringsföretags omsättning av vara som enligt köpeavtal återtagits av företaget. Som yrkesmässig anses alltid omsättning av vara som vid förvärvet eller införseln har varit undantagen från skatteplikt enligt 8 § 1. Tillhandahållande av kost åt personal anses som yrkesmässig verksamhet endast när det sker i serveringsrörelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

eller annan tjänst eller inom landet tillhandahåller byggnadsentreprenad eller annan tjänst.

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

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

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

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

2.²⁷ Med omsättning av *vara, byggnad eller tjänst* förstås enligt denna lag att vara eller byggnad säljes och att tjänst utföres eller förmedlas (*tillhandahålles*) mot vederlag. Med försäljning likställs byte.

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

2. Med omsättning förstås enligt denna lag att vara *levereras i samband med försäljning*, att tjänst *utföres* eller förmedlas (*tillhandahålls*) mot vederlag, att *betalt*ning uppbärs i förskott eller a conto för beställd vara eller tjänst samt att vara eller tjänst *uttas*. Med försäljning eller tillhandahållande likställs byte. Med uttag förstås att

a) vara *tas i anspråk* av den skattskyldige eller överläts utan vederlag eller mot vederlag som

²⁷ Senaste lydelse 1978: 73.

Nuvarande lydelse

Med omsättning förstås vidare uttag av vara ur verksamhet för annat ändamål än för försäljning, när rätt till avdrag för ingående skatt föreligger enligt 17 §. Som omsättning anses i enlighet härmed uttag av vara för den skattskyldiges eller hans anställdas personliga bruk. Utför den som bedriver byggnadsrörelse reparations-, underhålls- eller förbättringsarbete på egen fastighet, som icke användes i rörelsen och ej heller utgör lager-

Föreslagen lydelse

understiger det allmänna saluvärdet, när rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till den skattskyldiges förvärv av varan har förelegat,

b) vara överförs från verksamhetsgren som medför skattskyldighet till verksamhetsgren som ej medför skattskyldighet,

c) skepp, fartyg eller luftfartyg eller del, tillhör eller utrustning därtill, som vid förvärvet eller införseln har undantagits från skatteplikt enligt 8 § 1, tas i anspråk för ändamål som ej berättigar till sådant undantag,

d) tjänst, som även på annat sätt yrkesmässigt omsätts i verksamhet, utförs av den skattskyldige för egen eller annans räkning utan vederlag eller mot vederlag som understiger det allmänna saluvärdet, om ej annat följer av andra stycket,

e) tjänst i yrkesmässig byggnadsverksamhet av annan än den skattskyldige tillförs fastighet som innehas eller nyttjas av den skattskyldige för annat ändamål än stadigvarande bruk i byggnadsverksamheten,

f) vara, som utgör omsättnings-tillgång i skattskyldigs verksamhet, utnyttjas av den skattskyldige eller annan för privat bruk, när värdet av det privata utnyttjandet är mer än ringa.

Omsättning enligt första stycket d) anses ej föreligga, om tjänst som uttas avser nyttjande av förhyrt fordon och rätt till avdrag för ingående skatt som belöper på hyran inte alls eller endast delvis föreligger enligt 18 § första stycket 3 eller 18 § andra stycket. Utför skattskyldig själv tjänst för egen räkning anses omsättning enligt första stycket d) föreligga endast om han i samband med tjänsten tar ut vara av mer än ringa värde.

Nuvarande lydelse

tillgång i denna, anses uttag av byggnadsmaterial och annat material för arbetet som omsättning. Omsättning föreligger även när den som bedriver handel med begagnade personbilar eller begagnade motorcyklar i förening med verkstadsrörelse uttager vara ur verkstadsrörelsen för att tillföras begagnad personbil eller begagnad motorcykel som utgör omsättningsvara i handeln med begagnade sådana fordon.

Uttag av byggnad anses som omsättning när uttaget sker ur byggnadsrörelse. Andra stycket äger därvid motsvarande tillämpning. Byggnad anses som uttagen även om den behålles av den som driver byggnadsrörelsen utan att användas för stadigvarande bruk i denna.

Som omsättning anses icke uttag av maskin eller annan skattepliktig vara med undantag av skattepliktig personbil eller motorcykel från lager av omsättningsvaror för användning som anläggningstillgång eller material i den skattskyldiges skattepliktiga verksamhet.

Som omsättning anses icke heller skadevållandes avhjälpande av skada. Ersättning som erhålles för annat omhändertagande än sådant som avses i 11 § 3 anses icke som omsättning för mottagaren.

Med personbil förstås enligt denna lag även lastbil med skåpkarosseri och buss, om fordonets totalvikt är högst 3 000 kilogram.

till 4 §

Med leverans av vara förstås att varan avlämnas eller avsänds till köparen.

till 5 §

Med verksamhet förstås förvärvskälla enligt kommunalskattelagen.

Med verksamhet förstås förvärvskälla enligt kommunalskattelagen (1928: 370).

Med ingående skatt avses även skatt som enligt 16 § fjärde eller femte stycket har upptagits i faktura eller intyg.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

till 5 a §

Beskattningsår enligt denna lag utgörs av beskattningsåret enligt kommunalskattelagen (1928: 370). Om den verksamhet redovisningen avser inte medför skattskyldighet enligt den lagen, utgörs beskattningsåret av kalenderåret. Förs i verksamheten räkenskaper som avslutas med årsbokslut, får dock räkenskapsåret utgöra beskattningsår om det sammanfaller med räkenskapsår som är tillåtet enligt bokföringslagen (1976: 125).

till 6 §²⁸

Redovisningsskyldighet för delägare i enkelt bolag, s. k. gruvbolag eller partrederi bestämmes av bolagets eller redcriets hela skattepliktiga omsättning. Motsvarande gäller vid samäganderätt.

Avvecklas verksamhet, för vilken redovisningsskyldighet föreligger, skall redovisning av skatt fullgöras till och med den redovisningsperiod under vilken avvecklingen slutförts.

till 8 §²⁹

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

Undantaget för fartyg för yrkesmässigt fiske gäller alla fartyg, som säljes eller införes för att användas vid sådant fiske, oavsett om fartyget är särskilt anordnat för detta ändamål.

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

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

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

Undantaget för periodisk publikation under 6 gäller svenskt och utländskt alster av angivet slag, som enligt utgivningsplan utkom-

Undantaget för periodisk publikation under 6 gäller svenskt och utländskt alster av angivet slag, som enligt utgivningsplan utkom-

²⁸ Senaste lydelse 1973: 928.

²⁹ Senaste lydelse 1974: 888 jfr 1975: 923.

Nuvarande lydelse

mer med normalt minst fyra nummer om året. Till sammanslutning med huvudsakligt syfte att verka för idrottsligt ändamål hänföres endast sammanslutning som är ansluten till Sveriges riksidrottsförbund eller Svenska korporations-idrottsförbundet eller är representerad inom Sveriges olympiska kommitté. Som försvarsfrämjande sammanslutning räknas endast sammanslutning som anges i 1 § punkt 1 kungörelsen den 11 december 1953 (nr 737) angående frivillig försvarsverksamhet eller som har till uppgift att stödja hemvärnets verksamhet.

Fordon under 11 anses som begagnat endast om det tidigare för annat ändamål än yrkesmässig återförsäljning sålts eller uttagits inom landet eller införts till landet. Har ny personbil eller ny motorcykel anskaffats för yrkesmässig uthyrning anses fordonet icke som begagnat när det säljes eller uttages av uthyraren.

Föreslagen lydelse

mer med normalt minst fyra nummer om året. Till sammanslutning med huvudsakligt syfte att verka för idrottsligt ändamål hänföres endast sammanslutning som är ansluten till Sveriges riksidrottsförbund eller Svenska korporations-idrottsförbundet eller är representerad inom Sveriges olympiska kommitté. Som försvarsfrämjande sammanslutning räknas endast sammanslutning som anges i 1 § kungörelsen (1970: 301) om frivillig försvarsverksamhet eller som har till uppgift att stödja hemvärnets verksamhet.

till 10 §³⁰

Tjänst under 1 är icke skattepliktig om den avser annan sådan vara som är undantagen från skatteplikt enligt 8 § än begagnad personbil eller begagnad motorcykel. Skatteplikt föreligger ej heller för lagring av vara åt annan än skattskyldig eller för tvätt av utrustning till icke skattepliktigt fartyg eller luftfartyg. Tjänst som avser sådan krigsmateriel, som anges i 8 § under 2 och som äges av staten, är skattefri.

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

Med tillverkning på beställning avses förfärdigande av vara av material som huvudsakligen tillhandahålles av beställaren.

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

Med servering förstås tillhandahållandet av mat, dryck eller annan

³⁰ Senaste lydelse 1973: 928.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

serveringsvara för förtäring på stället inom därför iordningställd lokal eller plats.

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

Som skattepliktigt anses icke rengöring av möbler och annan lös egendom i samband med rengöring av bostäder och andra lokaler.

Med omhändertagande och förstöring avses även omhändertagande av sopor och avfall.

Till skattepliktig tjänst under 5 hänföres även tjänst som avser inredning av byggnad eller anläggning.

Tjänst som innebär bärgning räknas som transporttjänst.

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

till 11 §³¹

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

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

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

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

Undantaget under 9 gäller ej när fråga är om djursjukvård.

till 14 §³²

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

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 överenskommits vid avtalets ingående enligt då utfärdad faktura eller annan handling. I vederlaget skall inräknas avbetalningstillägg, finansieringstillägg,

I vederlaget eller saluvärdet inräknas mervärdeskatt och annan statlig skatt eller avgift.

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 överenskommits vid avtalets ingående enligt utfärdad faktura eller annan handling. I vederlaget skall inräknas avbetalningstillägg och varje annat pris-

³¹ Senaste lydelse 1973: 928.

³² Senaste lydelse 1974: 885.

Nuvarande lydelse

ränta och annat pristillägg som skall erläggas av köparen enligt avtalet. *Utsättes 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 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 skälig grund.

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 byggnads-

Föreslagen lydelse

tillägg som skall erläggas av köparen enligt avtalet *utom ränta.*

Utgår gemensamt vederlag vid omsättning av varor eller tjänster, för vilka olika regler för beskattningsvärdets bestämmande gäller eller av vilka en del icke är skattepliktiga, bestäms beskattningsvärdet genom uppdelning av vederlaget efter skälig grund. Motsvarande gäller saluvärde vid uttag.

Vid uttag av tjänst som avser fastighet anses saluvärdet motsvara summan av nedlagda kostnader jämte ränta på eget kapital och värdet av den skattskyldiges eget arbete.

Nuvarande lydelse

den 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 här för 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 skälig del av beräknat saluvärde för hela byggnaden. Vad nu sagts gäller även ifråga 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.

Föreslagen lydelse

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 byggnadssnickerier, eller på motsvarande sätt färdigmonterat.

till 15 §³³

Kreditnota som avses i fjärde och femte styckena och som medför rätt till minskning av utgående skatt för säljaren, medför motsvarande minskning av ingående skatt för köparen.

Kreditnota som avses i tredje och fjärde styckena och som medför rätt till minskning av utgående skatt för säljaren, medför motsvarande minskning av ingående skatt för köparen eller, om denne har överlåtit verksamheten, för den som tar emot förmånen.

till 17 §³⁴

Avdrag för ingående skatt skall styrkas av skattedebitering på inköpsfaktura, avräkningsnota eller motsvarande handling om icke säljaren enligt 16 § tredje stycket är undantagen från skyldighet att på sådan handling ange skattens belopp.

Bestämmelserna i 17 § andra stycket gäller oberoende av till

³³ Senaste lydelse 1970: 166.

³⁴ Senaste lydelse 1973: 928.

Nuvarande lydelse

vilken förvärvskälla enligt kommunalskattelagen (1928: 370) den fastighetsförvaltande verksamheten är att hänföra.

Avdragsrätten för ingående skatt på driftkostnader för personbil eller motorcykel som utgör inventarium i skattskyldigs verksamhet omfattar alla sådana kostnader oavsett om fordonet helt eller endast delvis användes i verksamheten. Avser ingående skatt i annat fall endast delvis sådant förvärv som omfattas av avdragsrätten eller endast delvis verksamhet som omfattas av skyldighet att erlagga mervärdesskatt, skall beloppet av den avdragsgilla ingående skatten bestämmas genom uppdelning efter skälig grund när annat ej följer av 18 § tredje stycket.

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

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

Finansieringsföretag äger rätt till avdrag för ingående skatt som hänförs till värdet av vara som enligt köpeavtal återtagits av företaget.

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

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

Föreslagen lydelse

Avdragsrätten för ingående skatt på driftkostnader för personbil eller motorcykel som utgör inventarium i skattskyldigs verksamhet eller som förhyrs för bruk i sådan verksamhet omfattar alla sådana kostnader oavsett om fordonet helt eller endast delvis används i verksamheten. Avser ingående skatt i annat fall endast delvis sådant förvärv som omfattas av avdragsrätten eller endast delvis verksamhet som medför skattskyldighet eller verksamhet som endast delvis medför skattskyldighet, skall beloppet av den avdragsgilla ingående skatten bestämmas genom uppdelning efter skälig grund när annat ej följer av 18 § tredje stycket.

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

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*till 19 §³⁵

Skattskyldig anses driva verksamhet i det län, där verksamhetens styrelse har sitt säte eller, om säte för verksamheten ej bestämts eller styrelse ej finnes, där verksamheten drives från fast driftställe eller, om sådant driftställe ej finnes, där den skattskyldige är bosatt.

Utländsk företagare, som enligt punkt 1 femte stycket av anvisningarna till 2 § skall företräddas av representant, anses driva verksamhet i det län, där representantens verksamhet anses bedriven enligt första stycket.

Utländsk företagare, som enligt punkt 1 sjätte stycket av anvisningarna till 2 § skall företräddas av representant, anses driva verksamhet i det län, där representantens verksamhet anses bedriven enligt första stycket.

till 22 §

Om skattskyldig regelmässigt upprättar kortperiodiska bokslut kan länsstyrelsen medge att redovisningsperiod om en eller två månader får förkortas eller förlängas med ett mindre antal dagar. Deklaration skall dock även i sådant fall lämnas inom den för perioden föreskrivna ordinarie tiden.

Deklaration som avser helt kalenderår får lämnas senast den 5 april året därpå.

Deklaration för redovisningsperiod som går till ända den 30 juni får lämnas senast den 20 augusti.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1979 såvitt avser 2, 8, 10, 14, 16 och 18 §§, punkt 1 av anvisningarna till 2 § samt anvisningarna till 5, 8, 10, 11, 14, 17, 19 och 22 §§ och i övrigt den 1 januari 1980. I samband med ikraftträdandet skall följande iakttas.

1. Om ej annat följer av 2—16 gäller de äldre bestämmelserna fortfarande i fråga om förhållande som hänför sig till tiden före ikraftträdandet och i fråga om tillhandahållande före ikraftträdandet.

2. Har skriftligt avtal om leverans av vara eller byggnad eller tillhandahållande av tjänst träffats före den 1 januari 1980 gäller de äldre bestämmelserna i fråga om tidpunkten för inträde av skattskyldighet, redovisningsskyldighet och rätt till avdrag för ingående skatt.

3. De äldre bestämmelserna i 18 § andra stycket 2 tillämpas till utgången av år 1979.

4. De nya bestämmelserna i 2 § första stycket, i 14 § om uttag av tjänst, i 16 § fjärde stycket, i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 2 §, i punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 2 § om kost åt personal, i anvisningarna till 5 § om skatt som har upptagits i faktura enligt 16 § fjärde stycket samt i första stycket av anvisningarna till 22 § tillämpas först efter utgången av år 1979.

³⁵ Senaste lydelse 1973: 928.

5. De äldre bestämmelserna i punkt 2 av anvisningarna till 2 § om uttag av vara ur verkstadsrörelse och i 17 § tredje stycket tillämpas ej efter utgången av år 1978.

6. De nya bestämmelserna i anvisningarna till 14 § om att ränta ej skall inräknas i beskattningsvärdet tillämpas i fråga om ränta som avtalas efter utgången av år 1978.

7. De nya bestämmelserna i åttonde stycket av anvisningarna till 17 § gäller endast om slutbesiktning eller motsvarande åtgärd har vidtagits efter utgången av oktober månad 1978.

8. De äldre bestämmelserna gäller fortfarande vid omsättning av byggnad, som vid utgången av år 1979 utgör lagertillgång i byggnadsrörelse, samt värde enligt anvisningarna till 9 § som har tillförts mark som vid denna tidpunkt utgör lagertillgång i sådan rörelse. Motsvarande gäller för vad som därefter tillförs sådan byggnad eller mark som ett led i färdigställande av vid utgången av år 1979 pågående arbeten.

9. De nya bestämmelserna i 15 § femte—sjunde styckena, i 17 § fjärde och femte styckena och i 46 § om anstånd tillämpas från ingången av år 1979.

10. Skattskyldig som efter utgången av år 1979 skall lämna redovisning enligt 22 § för helt beskattningsår får, om beskattningsåret ej sammanfaller med kalenderår, lämna en deklaration för tiden från ingången av år 1980 till ingången av närmast följande beskattningsår.

11. De nya bestämmelserna i 24, 25 och 34 §§, 38 § fjärde stycket och 55 § tillämpas i fråga om beskattningsår som börjar efter utgången av år 1979. De äldre bestämmelserna i 24 och 25 §§ tillämpas i fråga om underlag eller deklaration som avser tid dessförinnan.

12. De nya bestämmelserna i 33, 35, 36, 40, 51 och 64 g §§ tillämpas på beslut som meddelas efter ikraftträdandet. Preliminärt beslut och slutligt beslut enligt de äldre bestämmelserna anses som fastställelsebeslut resp. särskilt beslut enligt de nya bestämmelserna.

13. De nya bestämmelserna i 5 a § tillämpas även före ikraftträdandet vid beräkning av tid enligt 24, 25, 35, 36, 39, 40 eller 55 §.

14. Skattskyldig som bedriver yrkesmässig återförsäljning av personbilar eller motorcyklar får, beträffande sådant fordon som vid ingången av år 1979 finns i lager och som har varit undantaget från skatteplikt enligt 8 § 11 vid förvärvet, tillgodoföra sig avdrag för ingående skatt med belopp som skulle ha utgjort ingående skatt om förvärvet skett den 1 januari 1979 eller senare. Motsvarande gäller i fråga om förvärv för sådana fordon i den mån uttag har skett och beskattats eller rätt till avdrag för ingående skatt ej förelegat. Avdrag som avser visst fordon får göras när skatt redovisas för omsättning av fordonet. Har omsättning ej skett vid utgången av april månad 1979 får avdraget ändå åtnjutas i den deklaration som skall lämnas närmast därefter.

15. Skattskyldig får vid redovisning av skatt för den första redovisningsperioden efter utgången av år 1979 redovisa utgående skatt som belöper på gjorda tillhandahållanden före den 1 januari 1980 och samtidigt göra avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv eller införsel före sistnämnda tidpunkt, under förutsättning att redovisningsskyldighet eller avdragsrätt ej har inträtt dessförinnan.

16. Länsstyrelsen får i fråga om redovisningsperioder som infaller under år 1980 eller 1981 för viss skattskyldig medge anstånd med redovisning av skatt längst till utgången av andra månaden efter redovisningsperiodens slut. Sådant anstånd får medges skattskyldig för vilken

de nya bestämmelserna i 5 a § innebär väsentlig likviditetspåfrestning. I fråga om länsstyrelsens beslut i sådan fråga gäller bestämmelserna i 51 § tredje stycket.

2 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1978: 69) om försäljningsskatt på motorfordon

Härigenom föreskrivs att 8 § lagen (1978: 69) om försäljningsskatt på motorfordon skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

8 §

Skatten utgår för personbil, buss och lastbil med 2 kronor och 30 öre per kilogram tjänstevikt. Överstiger tjänstevikten 1 600 kilogram, utgår ytterligare skatt med 290 kronor för varje fullt femtiotal kilogram varmed tjänstevikten överstiger 1 600 kilogram. Skatten beräknas till helt tiotal kronor så att överskjutande krontal bortfaller.

Skatten utgår för personbil, buss och lastbil med 1 krona och 90 öre per kilogram tjänstevikt. Överstiger tjänstevikten 1 600 kilogram, utgår ytterligare skatt med 250 kronor för varje fullt femtiotal kilogram varmed tjänstevikten överstiger 1 600 kilogram. Skatten beräknas till helt tiotal kronor så att överskjutande krontal bortfaller.

Skatten utgår för motorcykel med 420 kronor om tjänstevikten ej överstiger 75 kilogram, med 550 kronor om tjänstevikten är högre men ej överstiger 160 kilogram, med 840 kronor om tjänstevikten är högre än 160 kilogram men ej överstiger 210 kilogram, samt i annat fall med 1 400 kronor.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1979.

3 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1960: 258) om utjämningsskatt på vissa varor

Härigenom föreskrivs att 4 § lagen (1960: 258) om utjämningsskatt på vissa varor skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 §²

För choklad- och konfektyrvaror som avses i 2 § a samt för

För choklad- och konfektyrvaror som avses i 2 § a samt för

¹ Senaste lydelse av lagens rubrik 1974: 918.

² Senaste lydelse 1977: 138.

Nuvarande lydelse

biscuits och wafers utgår skatten med 90 öre för kilogram. I varans vikt inräknas sådant förefintligt emballage med vilket varor av ifrågavarande slag försäljes i detaljhandeln.

För starköl utgår skatten med 5 öre för liter.

Föreslagen lydelse

biscuits och wafers utgår skatten med 1 krona 10 öre för kilogram. I varans vikt inräknas sådant förefintligt emballage med vilket varor av ifrågavarande slag försäljes i detaljhandeln.

För starköl utgår skatten med 8 öre för liter.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1979.

4 Förslag till

Lag om befrielse från arvsskatt och gåvoskatt i vissa fall

Härigenom föreskrivs följande.

Stiftelsen Dag Hammarskjölds Minnesfond och Svenska sällskapet för räddning af skeppsbrutne skall vara befriade från skattskyldighet enligt lagen (1941: 416) om arvsskatt och gåvoskatt.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1979 då förordningen (1962: 162) om befrielse för stiftelsen Dag Hammarskjölds Minnesfond från arvsskatt och gåvoskatt skall upphöra att gälla.

BUDGETDEPARTEMENTET

Utdrag
PROTOKOLL
vid regeringssammanträde
1978-10-26

Närvarande: statsministern Ullsten, ordförande, och statsråden Sven Romanus, Mundebo, Wikström, Friggebo, Wirtén, Huss, Rodhe, Wahlberg, Hansson, Enlund, Lindahl, Winther, De Geer, Cars, Gabriel Romanus, Tham, Bondestam

Föredragande: statsrådet Mundebo

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

1 Inledning

Mervärdeskattutredningen (Fi 1971: 05) avlämnade i augusti 1977 sitt tredje delbetänkande (Ds B 1977: 6) Översyn av mervärdeskatten Del III Redovisningsskyldighet m. m.¹. I betänkandet tar utredningen upp några för mervärdeskatten grundläggande regler, nämligen bestämmelserna om skattskyldighetens inträde och skatteredovisningen, samt vidare frågor som gäller skattens utformning i fråga om uttag av varor och tjänster, viss byggnadsverksamhet, uthyrning av rörelselokaler, beskattningen av begagnade varor, beskattningsvärdets bestämmande och vissa delar av beslutsförfarandet hos beskattningsmyndigheterna.

Efter remiss har yttranden över betänkandet avgetts av kammarrätten i Göteborg, bokföringsnämnden, statens vägverk, luftfartsverket, byggnadsstyrelsen, riksskatteverket (RSV), kommerskollegium, generaltullstyrelsen, förenade fabriksverken, samtliga länsstyrelser, Centralorganisationen SACO/SR, Elektriska installatörsorganisationen EIO, Finansieringsföretagens förening, Föreningen auktoriserade revisorer FAR, HSB:s riksförbund ek. för., Husvagnsbranschens riksförbund, Kooperativa förbundet (KF), Landsorganisationen i Sverige (LO), Landstingsförbundet, Lantbrukarnas riksförbund (LRF), Motorbranschens riksförbund (MRF), Målaremästarnas riksförening i Sverige, Svensk industriförening, Svenska arbetsgivareföreningen (SAF), Svenska byggnadsentreprenörföreningen (SBEF), Sweboat — Svenska båtindustrieföreningen, Svenska företagares riksförbund, Svenska hamnförbundet, Svenska kommunförbundet, Svenska numismatiska föreningen, Svenska

¹ I utredningen ingick då som utredningsman departementsrådet Hans R. Fridolin och som experter bitr. skattedirektören Greger B:son Allström, direktören Sven Crabo, professorn Dag Helmers, kammarrättsassessorerna Leif Lindstam och byråchefen Lennart Mellbin.

revisorsamfundet SRS, Svenska riksbyggen förening u. p. a., Svenska travsportens centralförbund, Sveriges allmännyttiga bostadsföretag (SABO), Sveriges bokförings- och revisionsbyråers förbund SBRF, Sveriges fastighetsägareförbund, Sveriges grossistförbund, Sveriges handelsagenters förbund, Sveriges industriförbund, Sveriges konst- och antikhandlareförening, Sveriges köpmannaförbund, Sveriges numismatiska riksförbund, Sveriges radiohandlares riksförbund, Sveriges redareförening, Sveriges redovisningskonsulters förbund, Sveriges skogsägareföreningars riksförbund och Tjänstemännens centralorganisation (TCO). Gemensamt remissyttrande har avgetts av Sveriges hantverks- och industriorganisation (SHIO) och Familjeföretagens förening. LRF har som eget remissyttrande åberopat ett utlåtande av Lantbrukarnas skattedelegation. SAF och Sveriges industriförbund har såsom eget yttrande åberopat ett av Näringslivets skattedelegation utarbetat yttrande. Kommerskollegium och länsstyrelsen i Malmöhus län har bifogat ett av Skånes handelskammare avgivet yttrande. RSV har bifogat ett yttrande av riksskatteverkets nämnd för rättsärenden — avdelningen för indirekt skatt (RN). Länsstyrelsen i Södermanlands län har bifogat yttranden av kronofogdemyndigheterna i Nyköping och Eskilstuna. Härutöver har yttranden i anledning av betänkandet inkommit från delegationen för företagens uppgiftslämnande (DEFU), konsumentverket, Motorcykelbranschens riksförbund, Motormännens riksförbund, Svenska försäkringsbolags riksförbund, Svenska postorderföreningen, Sveriges bilindustri- och bilgrossistförening och Sveriges juvelare- och guldsmedsförbund.

Någon allmän redogörelse för beskattningsformen mervärdeskatt och för den svenska skattens utformning lämnas inte i detta sammanhang. I det följande lämnas redogörelse för gällande bestämmelser i anslutning till behandlingen av utredningens överväganden och förslag. Jag följer därvid den av utredningen valda dispositionen.

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

Jag avser att i detta sammanhang också ta upp två andra frågor, nämligen en anpassning av skatten enligt lagen (1960: 258) om utjämningskatt på vissa varor till kostnadsutvecklingen och frågan om befrielse från arvsskatt och gåvoskatt för Svenska sällskapet för räddning af skeppsbrutne.

2 Utredningens överväganden och förslag

2.1 Skattskyldighetens inträde, m. m.

Enligt 2 § föreligger skattskyldighet för yrkesmässig omsättning inom landet av skattepliktig vara, byggnad eller tjänst samt vissa från skatteplikt särskilt undantagna varor och tjänster. Även den som i yrkesmäs-

sig verksamhet omsätter motsvarande varor och tjänster genom export är skattskyldig.

Skattskyldighet inträder enligt huvudregeln i 4 § första stycket när vederlag inflyter kontant eller i form av varor eller på annat sätt kommer den skattskyldige till godo eller när uttag sker. Enligt andra stycket av samma paragraf kan länsstyrelsen efter ansökan besluta att skattskyldig vid redovisning för mervärdeskatt skall räkna in uppkomna fordringar i omsättningen. Huvudregeln kallas kontantmetoden och supplementärregeln faktureringsmetoden.

Enligt 6 § föreligger inte redovisningsskyldighet för kalenderår under vilket den skattepliktiga omsättningen inte överstiger 10 000 kr. När särskilda skäl föreligger kan länsstyrelsen dock medge att skattskyldig t. v. skall vara redovisningsskyldig, trots att den skattepliktiga omsättningen är mindre än 10 000 kr.

Vid redovisning av skatt skall enligt 15 § vederlag hänföras till den redovisningsperiod under vilken vederlaget har erhållits. Har beslut enligt 4 § andra stycket meddelats hänförs till redovisningsperiod kontanta vederlag som erhållits under perioden och fordringar som uppkommit men ej betalats under perioden.

Enligt 17 § får skattskyldig med vissa begränsningar vid redovisningen av skatt dra av ingående skatt som belöper på förvärv eller införsel för verksamhet som medför skattskyldighet. Rätt till avdrag föreligger för den redovisningsperiod under vilken betalning har erlagts. Har länsstyrelsen efter ansökan beslutat att skattskyldig skall inräkna uppkomna fordringar i den skattepliktiga omsättningen uppkommer avdragsrätt för ingående skatt när betalning har erlagts eller när skuld dessförinnan uppkommit.

De angivna bestämmelserna innebär bl. a. att skattskyldighet och redovisningsskyldighet inträder under en och samma redovisningsperiod.

Av de f. n. ca 390 000 registrerade skattskyldiga tillämpar ca 90 % kontantmetoden och 10 % faktureringsmetoden. Sistnämnda metod tillämpas i första hand av de större företagen.

Dåvarande riksskattenämnden (RSN) har utfärdat anvisningar om skattskyldighetens inträde vid de båda redovisningsmetoderna (RSN II 1970: 49.7). RSN har därvid uttalat att skattskyldig som tillämpar kontantmetoden skall till beskattning ta upp kontantbelopp eller i förekommande fall varor (motsvarande), som erläggs eller lämnas i förskott eller a conto för beställd skattepliktig vara, byggnad eller tjänst, när de tas emot av honom eller på annat sätt kommer honom till godo. Vid tillämpning av faktureringsmetoden skall skattskyldig — utöver vad som influtit vid kontantförsäljning — inräkna uppkomna, utestående fordringar i den skattepliktiga omsättningen. Fordran bör enligt RSN anses ha uppkommit när vara har levererats eller tjänst tillhandahållits. Fordran verifieras normalt med faktura eller motsvarande handling och

redovisas ofta i räkenskaperna per den dag den uppkommit. Har faktura skrivits ut vid en senare tidpunkt än den då leverans skett men i räkenskaperna redovisats under den redovisningsperiod leveransen skett, bör enligt anvisningarna fakturabeloppet inräknas i den skattepliktiga omställningen för denna period och skatt redovisas enligt den för perioden gällande skattesatsen.

RSN betonar också att anvisningarna bör särskilt beaktas vid ändringar i ML, exempelvis vid skattesatsändring. Vidare framhålls att mottagande av förskott eller a conto-belopp inte medför att skattskyldighet inträder vid redovisning enligt faktureringsmetoden.

Härutöver har RSN eller RSV meddelat ett flertal anvisningar om tidpunkten för skattskyldighetens inträde vid tillämpning av kontantmetoden. Utredningen redovisar bl. a. anvisningar angående växeltransaktioner (RSN II 1969: 21.5), överlåtelse av varufordran m. m. (RSN II 1969: 135.19), revers som köpeskilling vid försäljning av skattepliktig byggnad (RSV II 1971: 7.1) och betalning via postanvisning, post- eller bankgiro (RSV II 1971: 2.2).

Vidare har RSV i anvisningar behandlat tillämpningen av faktureringsmetoden i fråga om tjänstprestationer med utsträckning i tiden och för vilka betalning ofta sker genom förskott eller a conto-likvider. Härunder faller bl. a. byggnads- och anläggningsentreprenader med ofta långa upparbetningstider. Som allmän princip beträffande sådana arbeten har RSN uttalat (RSN II 1970: 56.8) att skattskyldighet får anses inträda då fordran för utförda och slutbesiktigade entreprenadarbeten preciseras i utställd slutfaktura. Utredningen återger dessutom den förtydligande anvisning som RSN har meddelat inför vidtagen skattesatshöjning den 1 januari 1971 (RSN II 1970: 100.7). Av detta uttalande framgår att vid större entreprenader som omfattar exempelvis flera bostadshus skattskyldighet skall anses inträda när färdigställd byggnad har slutbesiktigats.

Utredningen återger gällande bestämmelser i vissa andra länder samt de förslag som lämnades i förarbetena till det numera antagna sjätte direktivet för harmonisering av mervärdeskattelagstiftningen inom den europeiska gemenskapen (EG). Jag hänvisar i denna del till utredningens betänkande (s. 11 ff). Jag vill här endast sammanfattningsvis framhålla att EG-direktiven går ut på att skattskyldighet i princip skall anses inträda när leverans sker. Om betalning helt eller delvis sker före avslutad leverans eller innan faktura har ställts ut inträder skattskyldigheten vid betalningstillfället.

Utredningen anför att förekomsten av två redovisningsmetoder ger upphov till vissa komplikationer och tillämpningssvårigheter och därtill diskutabla beskattningseffekter. Vissa olägenheter har uppkommit bl. a. vid ändring av skattesatsen, vid överlåtelse av verksamhet och vid konkurs.

Skattskyldig som tillämpar kontantmetoden skall vid ändring av

skattesatsen i princip redovisa skatt enligt den nya skattesatsen även för tillhandahållanden av skattepliktiga varor och tjänster som har gjorts före skattesatsändringen, om betalning erhålls eller varufordran diskonteras efter ändringen. Förhållandet omöjliggör, konstaterar utredningen, att det slutliga priset för varan, byggnaden eller tjänsten kan fastställas innan full betalning har erlagts. Denna retroaktiva effekt av en skattesatsändring kan dock undanröjas genom särskilda övergångsbestämmelser.

Det är vanligt inom jordbruket och skogsbruket samt inom t. ex. åkeribranschen att leveranser och andra prestationer regleras genom avräkning i efterhand. Avräkningsbesked eller motsvarande handlingar upprättas därvid av köparen i efterhand. Vid skattesatsändring måste därför köparen infordra en annars överflödigg uppgift om varje leverantörs redovisningsmetod. Det är, framhåller utredningen, föga tillfredsställande att avräkningsförfarandet skattskyldiga emellan i detta fall kompliceras och belastas med extra kostnader särskilt som leverantörens utgående skatt så gott som undantagslöst utgör avdragsgill ingående skatt för köparen.

Skattskyldig som tillämpar kontantmetoden och säljer varor mot postförskott eller efterkrav skall redovisa skatt efter den skattesats som gäller den dag då köparen löser försändelsen. Inträffar en skattehöjning mellan den dag då försändelsen har avsänts och den dag då den löses torde säljaren endast i undantagsfall kunna få kostnadstäckning för den höjda skatt som han har att redovisa. I den motsatta situationen, dvs. vid skattesänkning, föreligger risk för att kunderna inte gottskrivs skattesänkningen.

För skattskyldig, som har ett stort antal utestående varufordringar till förhållandevis små belopp, kan efterfakturerings på grund av en skattesatshöjning dra med sig större kostnader än den tillkommande skatt som skall utkrävas och redovisas.

Förekomsten av två redovisningsmetoder har i många fall skapat konflikt mellan säljare och köpare, särskilt om köparen inte är skattskyldig. Avbetalningskontrakt innehåller regelmässigt en klausul om rätt för säljaren att ta ut kostnadstäckning för eventuell skattehöjning. En sådan åtgärd kan vara berättigad endast om säljaren tillämpar kontantmetoden och då endast om han inte har diskonterat eller överlåtit avbetalningskontraktet före skattehöjningen och därigenom erhållit kontant likvid.

Vid höjningen av skatten den 1 juni 1977 från 15 % till 17,1 % föreskrevs att den höjda skattesatsen i princip skulle gälla för leveranser och motsvarande fr. o. m. den 1 juni 1977. Därmed undanröjdes retroaktiva verkningar av höjningen. Vidare föreskrevs i fråga om försäljning mot efterkrav, att skatt skulle utgå enligt den skattesats som gällde när varan avsändes.

I fråga om överlåtelse av verksamhet gäller enligt 3 § tredje stycket

att den som övertar skattskyldigs verksamhet eller del därav är skattskyldig för affärshändelser som inträffar efter övertagandet, i den mån skattskyldighet ej inträtt för den tidigare ägaren.

På grund av denna bestämmelse är den som övertar rörelse skattskyldig för bl. a. inkassering av övertagna varufordringar om överlåtaren tillämpat kontantmetoden. Den som har för avsikt att överta verksamhet måste därför undersöka inte bara värdet av utestående fordringar utan även kvaliteten på gjorda skatteberäkningar om fordringen avser ett skattepliktigt tillhandahållande.

Det finns vissa fall där även faktureringsmetoden ger mindre önskvärda beskattningseffekter vid överlåtelse av rörelse. Problemet hänger samman med tolkningen av begreppet fordran i 4 § andra stycket. Enligt RSV:s anvisningar avses därmed fordran enligt räkenskapsenliga grunder. Detta innebär att någon fordran i ML:s mening inte anses föreligga förrän vara har levererats eller avtalad tjänst utförts. Uppburna förskott och betalningar a conto skall därför inte inräknas i omsättningen. Om skattesatsen höjs efter överlåtelsen skall den nye innehavaren av rörelsen redovisa höjd mervärdeskatt på hela det fakturerade vederlaget även om del därav har uppburits i förskott av den föregående ägaren.

Vid konkurs hos skattskyldig, som tillämpar faktureringsmetoden och som vid konkursutbrottet har pågående arbeten eller beställd vara under tillverkning, inträder enligt 3 § tredje stycket skattskyldighet för konkursboet i och med att boet preciserar sin fordran för arbete som gäldenären har utfört. Gäldenären kan ha uppburit betalning i förskott, helt eller delvis, för vad han har utfört. Konkursboets skyldighet att erlagga skatt begränsas inte av att gäldenären har uppburit betalningen i förskott eller a conto. Av vad som inflyter till konkursboet och av dess övriga tillgångar skall hela skatten på prestationen erläggas. Detta kan komma att kränka övriga borgenärs rätt till betalning för fordringar i boet. Regeringen har för sådana fall, med stöd av dispensregeln i 76 §, medgivit nedsättning av skatten i sådan utsträckning att den skall motsvara vad staten skulle ha fått i utdelning i konkursen om konkursgäldenären hade varit skyldig att betala skatt på förskotten men inte fullgjort denna skyldighet.

Inom byggnads- eller anläggningsbranschen har, framhåller utredningen, större företag i regel valt faktureringsmetoden. Denna erbjuder omedelbart avdrag för ingående skatt på alla förvärv som entreprenören gör. Skatt behöver dock inte tas ut av beställaren och redovisas förrän i samband med den slutliga ekonomiska uppgörelsen, dvs. då entreprenören efter slutbesiktning preciserar sin fordran i slutfakturan.

Vid större entreprenader kompliceras beskattningssituationen av att arbetena ofta färdigställs och tas i bruk av beställaren i etapper. Om och i vad mån sådana etapper ger upphov till räkenskapsenlig fordran

på beställaren kan många gånger vara svårt att avgöra. Någon fordran bokförs vanligen inte förrän i samband med resultatsberäkningen.

Vid totalentreprenad svarar entreprenören för hela produktionen från projekteringen fram till dess objektet är fullt färdigställt och inflyttningsklart. Entreprenör som tillämpar faktureringsmetoden har omedelbar avdragsrätt för skatt som belöper på förvärv för objektet. Kostnadstäckning för mervädeskatt behöver han dock inte ta ut av beställaren förrän i samband med slutfaktureringen. Först då inträder skyldigheten för entreprenören att redovisa utgående skatt.

Vid delad upphandling är förhållandet ett annat. Anlitade delentreprenörer slutfakturerar sina arbeten vartefter de färdigställs. I motsats till totalentreprenaden beskattas alltså den delade upphandlingen successivt under hela produktionstiden.

Samma effekter uppkommer om någon som inte är skattskyldig, exempelvis kommun, står i valet mellan att utföra ett arbete i egen regi eller genom entreprenadupphandling. Egenregiproduktionen beskattas successivt genom den avskurna avdragsrätten för gjorda förvärv medan däremot entreprenadupphandlade arbeten beskattas först när de har färdigställts.

Rätten till avdrag för ingående skatt på förvärv för skattskyldigs verksamhet undanröjer kumulativa skatteeffekter och möjliggör full skattefrihet för exporten. Bestämmelserna om avdragsrätt finns intagna i 17 och 18 §§ med tillhörande anvisningar. Avdragsrätten är i princip generell och omedelbar utan uppdelning i tiden.

Tidpunkten för avdragsrätt i skatteredovisningen bestäms av och följer den redovisningsmetod som den skattskyldige har att tillämpa. Detta innebär att skattskyldig som tillämpar kontantmetoden får göra avdrag i redovisningen för den period under vilken betalningen har erlagts. För skattskyldig som tillämpar faktureringsmetoden får avdrag ske i redovisningen för den period, då betalning har erlagts eller skuld dessförinnan uppkommit, dvs. i praktiken redan när inköpsfakturan mottagits.

Vid kontantförsäljningar föreligger i princip samstämmighet mellan säljarens redovisningsskyldighet för utgående skatt och köparens avdragsrätt för ingående skatt oavsett redovisningsmetod. Här bortses från att det kan bli viss förskjutning i tiden, om olika långa redovisningsperioder tillämpas av de båda parterna.

Aven vid kreditförsäljningar föreligger sådan samstämmighet om båda parter tillämpar faktureringsmetoden för sin skatteredovisning. Annorlunda ställer det sig emellertid vid kreditförsäljningar mellan parter som tillämpar olika redovisningsmetoder. Tillämpar säljaren faktureringsmetoden och köparen kontantmetoden inträder i normalfallet avdragsrätt för köparen vid senare tidpunkt än skattskyldigheten för säljaren.

Faktureringsmetoden erbjuder därmed i vad avser avdragsrätten likviditetsmässiga fördelar för de skattskyldiga.

När säljaren tillämpar kontantmetoden och köparen faktureringsmetoden åtnjuter köparen avdragsrätt innan säljaren är skyldig att redovisa skatt till staten.

Även då båda parter tillämpar kontantmetoden kan bristande samstämmighet föreligga mellan redovisningsskyldighet och avdragsrätt. Om nämligen säljaren diskonterar varuväxel eller överlåter varufordringar inträder skattskyldighet omedelbart för honom. Köparen får dock avdragsrätt först när betalning erläggs av honom.

För att komma till rätta med de påtalade problemen anser utredningen att det absoluta sambandet mellan skattskyldighetens inträde och redovisningsskyldighetens inträde bör brytas. Tidpunkten för skattskyldighetens inträde bör bestämmas så att en likformig beskattning av den slutliga konsumtionen uppnås. Därför föreslår utredningen att skattskyldighetens inträde direkt knyts till tillhandahållandet av skattepliktigt objekt. Med tillhandahållande av vara bör i första hand avses att varan civilrättsligt har levererats till köpare. Av praktiska skäl bör man dock kunna anse vara som levererad t. ex. om den har avsänts till köparen, även om den inte därigenom civilrättsligt har levererats.

Denna princip bör enligt utredningen kompletteras med att skattskyldighet skall inträda i fråga om uppburen förskottsbetalning för beställd vara eller tjänst. Är parterna överens om att i förskott ta de ekonomiska konsekvenserna av ett träffat avtal om en senare leverans finns det inte anledning att helt uppskjuta beskattningen till leveranstillfället. Förskottslikvid eller utställd faktura med krav på sådan likvid bör därför utlösa en i princip omedelbar skattskyldighet.

I fråga om tjänst med utsträckning i tiden framhåller utredningen att skattskyldigheten redan enligt gällande bestämmelser inträder successivt vartefter tjänsten tillhandahålls.

Förslaget beträffande tidpunkten för skattskyldighetens inträde ger likformighet i beskattningen rent beloppsmässigt. I detta hänseende tillgodoser förslaget kravet på neutralitet i beskattningen i såväl konsumtions- som konkurrenshänseende. Kvar står emellertid den väsentliga frågan om tidpunkten för redovisningsskyldighetens inträde.

Utredningen anser att reglerna för skatteredovisningen i princip bör vara så utformade att redovisningsskyldighet skall föreligga för alla affärshändelser för vilka skattskyldigheten inträtt under redovisningsperioden. Förslaget om tidpunkten för skattskyldighetens inträde innebär att den skattepliktiga omsättningen utgörs av värdet av gjorda leveranser och tillhandahållanden under en period. Detta förslag är i princip inte förenligt med en skatteredovisning enligt nuvarande kontantmetod, som bestämmer den skattepliktiga omsättningen till summan av vederlag för

kredit- och kontantförsäljningar samt rena förskottsbetalningar under perioden. Redovisningen bör ske enligt en metod som fångar upp alla transaktioner för vilka skattskyldighet och avdragsrätt har inträtt under perioden. Avsteg härifrån bör medges endast av särskilda praktiska skäl.

Vid transaktioner mellan skattskyldiga bör i princip gälla att säljarens redovisningsskyldighet och köparens avdragsrätt är samtidiga inom ramen för det gällande deklarationsförfarandet. Detta resultat uppnås f. n. inte alltid när säljare och köpare tillämpar olika redovisningsmetoder. Utredningen anser det otillfredsställande att utnyttjad avdragsrätt för ingående skatt först långt senare motsvaras av redovisad utgående skatt för samma transaktion och att, i motsatt fall, redovisningsskyldighet inträder för säljare innan köparen kan utnyttja sin rätt till avdrag för ingående skatt.

Utredningen anser därför att nuvarande ordning med två redovisningsmetoder bör utmönstras ur mervärdeskattesystemet och ersättas med en redovisningsmetod. Denna bör obligatoriskt gälla för samtliga skattskyldiga. Den bör knyta an till bokföringen av skattepliktiga tillhandahållanden i överensstämmelse med den nu tillämpade faktureringsmetoden. Utredningen har närmare undersökt konsekvenserna av en sådan ändring av redovisningsförfarandet med särskild uppmärksamhet på de likviditetsmässiga och de redovisningstekniska förhållandena.

En allmän uppfattning synes vara att kontantmetoden inte negativt påverkar de skattskyldigas likviditet. Faktureringsmetoden medför däremot en likviditetspåfrestning, om kunderna lämnas längre kredit än vad den skattskyldige själv erhåller på sina inköp för verksamheten.

Skatt skall f. n. redovisas inom 35 dagar från utgången av den redovisningsperiod som skatten avser. Alla skattskyldiga har därför, efter det att skattskyldighet har inträtt, betalningsanstånd om i genomsnitt 35 dagar + halva redovisningsperioden, dvs. 65 dagar vid redovisningsperiod om två månader. Allmänt sett innebär detta att någon egentlig likviditetspåfrestning för skattskyldig, som redovisar skatt enligt faktureringsmetoden, inte uppkommer med mindre kunderna lämnas kredit som överstiger i genomsnitt 65 dagar.

Övergång från kontantmetod till faktureringsmetod medför en ökad likviditetspåfrestning till den del fordran uppkommer under en redovisningsperiod och likvid för fordringen inflyter först under en följande redovisningsperiod och en minskad likviditetspåfrestning i den mån skuld uppkommer under en tidigare redovisningsperiod än den under vilken betalning erläggs.

Huvudparten av de skattskyldiga detaljisterna tillämpar nu kontantmetoden. Vid övergång till faktureringsmetoden erbjuds dessa en omedelbar avdragsrätt. Detta leder enligt utredningen i sig självt till en likviditetsförbättring för dessa skattskyldiga. Denna effekt förstärks om försäljningen dessutom i huvudsak sker mot kontant betalning.

Utredningen framhåller vidare att öppen kredit från säljare till privatpersoner numera inte är särskilt vanlig. Inom dagligvaruhandeln dominerar kontantförsäljningarna helt. Kapitalvaruhandeln sker numera till stor del i form av avbetalningshandel och i allt större omfattning genom medverkan av finansieringsinstitut, som beviljar köparen lån eller kredit. Dessa transaktioner blir då för säljaren att jämställa med kontanta transaktioner. Enligt utredningen kan därför en övergång från kontantmetod till faktureringsmetod knappast få någon betydelse vad gäller skatteeffekten för de slutliga konsumenterna annat än vid avbetalningsköp. Utredningen framför emellertid även ett förslag som innebär viss skattelindring i dessa fall. Jag återkommer här till i det följande.

Utländska mervärdeskattesystem bygger genomgående på faktureringsmetoden som redovisningsform. I några länder ges det möjlighet för de mindre företagen att i vissa fall redovisa utgående skatt enligt kontantmetod. Detta är dock inte fallet med den danska mervärdeskatte, som är konstruerad utifrån en strikt tillämpad faktureringsmetod. Ett förslag som väcktes i Danmark om att man efter svensk förebild borde tillåta en skatteredovisning enligt kontantmässiga principer har inte genomförts.

Vid försäljningar enligt lagen om avbetalningsköp har säljaren ägarförbehåll i den sålda varan. Vid bristande betalning kan han återta denna från köparen. Har skatt redovisats för den ursprungliga försäljningen har säljaren rätt att minska sin utgående skatt med belopp som belöper på den återtagna varans värde. Skattskyldig köpare skall då återföra tidigare åtnjutet avdrag för ingående skatt med motsvarande belopp. Enligt utredningen kan det allmänna i dessa fall förorsakas avsevärda förluster. Bestämmelserna har också inbjudit till missbruk.

Utredningen behandlar avbetalningsköpen i samband med leasing och annan uthyrning. Sådan uthyrning står i många fall avbetalningsköp nära, särskilt i de fall hyresmannen vid viss tidpunkt kan, automatiskt eller efter eget val, överta äganderätten till varan. Det är enligt utredningen i dessa fall knappast möjligt att i praktiken upprätthålla en klar distinktion mellan vad som skall räknas som köpeavtal och vad som utgör en skattepliktig uthyrningsprestation med utsträckning i tiden.

Enligt det senaste EG-direktivet betraktas hyres- och avbetalningsköpen som varuleveranser för vilka redovisningsskyldigheten omedelbart skall inträda vid leveranstillfället. En principiellt viktig skillnad föreligger dock i fråga om avdragsrätten i det svenska och det beslutade EG-systemet. Om köparen tillämpar faktureringsmetoden inträder i det svenska systemet en full och omedelbar avdragsrätt så snart skuld har uppkommit för ett gjort förvärv även om detta avser anläggningstillgångar. I EG-systemet skall avdrag för skatt som utgått vid förvärv av sådana tillgångar i vissa fall periodiseras med hänsyn till tillgångens

ekonomiska livslängd. En sådan syn på avdragsrätten skulle, enligt utredningens uppfattning, i hög grad komplicera det svenska systemet.

Utredningen föreslår därför i syfte att undvika förluster för staten och samtidigt förhindra missbruk att säljarens redovisningsskyldighet skall inträda i takt med avbetalningarna. Redovisningsskyldigheten kommer då att omfatta de betalningar som uppbärs under varje redovisningsperiod eller för vilka rätt till betalning uppkommit under perioden. Köparens avdragsrätt kommer att omfatta belopp för vilka redovisningsskyldighet inträtt för säljaren under varje redovisningsperiod.

I fråga om tjänst med utsträckning i tiden bör, enligt utredningen, redovisningsskyldighet inträda när affärshändelsen enligt god redovisningssed bokförs eller borde ha bokförts.

Förslaget beträffande avbetalningshandeln innebär enligt utredningen en oförändrad likviditetssituation för skattskyldig som nu tillämpar kontantmetoden och en likviditetsmässig förbättring om faktureringsmetoden tillämpas.

I utländska mervärdeskattesystem förekommer att kontantmetod får tillämpas för den utgående skatten vid transaktioner med ej skattskyldig kund, dvs. med konsument. En dominerande del av konsumentköpen sker dock kontant eller på sätt som i skattehänseende ger motsvarande effekt. Med hänsyn härtill och till förslaget beträffande avbetalningshandeln anser utredningen att någon motsvarande bestämmelse inte behövs i det svenska mervärdeskattesystemet.

Ett av utredningens förslag, som behandlas i det följande, innebär att skattskyldiga med en skattepliktig årsomsättning upp till 200 000 kr. skall kunna medges skatteredovisning för helt räkenskapsår. Förslaget innebär vissa likviditetsmässiga fördelar för de ca 260 000 skattskyldiga som berörs av förslaget.

Utredningen konstaterar dock att en övergång från kontantmetod till faktureringsmetod under i övrigt oförändrade bestämmelser för skatteredovisningen medför en likviditetsåstramning för vissa skattskyldiga. Denna omständighet har dock enligt utredningen inte sådan tyngd att den utgör något avgörande hinder för en i princip generell tillämpning av faktureringsmetoden för mervärdeskatteredovisningen. Utredningen kommer därför till slutsatsen att en generell regel om redovisning enligt faktureringsmetoden bör införas. En sådan ändring av gällande system bör dock förenas med åtgärder som i möjlig mån undanröjer likviditetsmässiga åstramningseffekter. Detta kan enligt utredningen åstadkommas genom en förlängning av inbetalningsfristen. Utredningen föreslår att länsstyrelsen bemyndigas att i här avsedda fall medge anstånd med skatteredovisningen till den 25 i andra månaden efter utgången av den redovisningsperiod som deklarationen avser. Sådant anstånd bör, enligt utredningen, gälla tills vidare och omprövas vid utgången av räkenskapsåret.

Utredningen övergår därefter till att behandla de redovisningstekniska aspekterna på en i princip obligatorisk faktureringsmetod. Utredningen påpekar därvid inledningsvis att kontantmetoden allmänt tillämpas inom den enskilda detaljhandeln och att det har framhållits att faktureringsmetoden skulle kunna orsaka bokföringstekniska svårigheter.

Genom tillkomsten av den nya bokföringslagen (1976: 125), BFL, föreligger numera bokföringsskyldighet för praktiskt taget all verksamhet som medför skattskyldighet till mervärdesskatt utom sådan som hör till inkomstlaget jordbruk enligt kommunalskattelagen (1928: 370), KL.

För inkomst av jordbruksfastighet föreligger skyldighet att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1951: 793). Inkomst av denna förvärvskälla skall numera i princip till skillnad mot vad som tidigare har gällt taxeras enligt bokföringsmässiga grunder. Endast de allra minsta jordbruken med en årsomsättning understigande f. n. 35 000 kr. är undantagna härifrån. Genom den utvidgade skyldigheten att föra räkenskaper har det, enligt utredningen, skapats helt andra förutsättningar för en allmän tillämpning av räkenskapsenlig redovisning av mervärdesskatt.

Vid tillkomsten av den nya BFL ägnades stor uppmärksamhet åt det i förarbetena ställda generella kravet på en löpande bokföring av uppkomna fordringar och skulder. Det framhölls att de mindre företagen i regel inte bokförde dessa löpande. Obetalda fakturor förvarades i pärmar. Bokföring skedde först vid betalningstillfället och de obetalda fakturorna togs in i räkenskaperna först vid bokslutet. Det uppgavs vidare att den bokföringsskyldige mycket ofta uppdrog åt bokföringsbyrå eller annan att sköta bokföringen. Man kunde då inte gärna avhända sig de obetalda fakturorna. Vid den slutliga utformningen av BFL beaktade man dessa förhållanden och godtog dock med klar begränsning den s. k. renodlade pärmmetoden.

Bokföringsnämnden har meddelat anvisningar av innebörd att den renodlade pärmmetoden är generellt tillämplig för alla näringsidkare med en årsomsättning inte överstigande 200 000 kr. Härutöver får enligt nämnden den renodlade pärmmetoden begagnas även i andra verksamheter där beloppen enligt obetalda fakturor inte uppgår till avsevärda belopp och där antalet fakturor är begränsat. Detta uttalande tar närmast sikte på bokföringen av omsättningstillgångar. Växeltransaktioner, avbetalningsköp och stora fordringar och skulder bör bokföras omedelbart även om pärmmetoden i övrigt tillämpas.

Utredningen anser att man även i mervärdesskattehanseende inom ramen för en räkenskapsenlig redovisning kan ge avkall på skatteredovisning för transaktioner beträffande vilka fakturorna ej bokförs under löpande år. Man bör för dessa mindre företag och även, i den mån bokföringsnämndens anvisningar tillåter det, för andra företag med ett

mindre antal fakturor kunna godta den i princip kontantmässiga bokföringen under löpande år.

Tillämpningen av den renodlade pärmmetoden innebär att uppkomna fordringar och skulder inte bokförs löpande. I stället bokförs betalning då den erläggs. Vid räkenskapsårets utgång skall dock då utestående fordringar och skulder bokföras. En strikt anpassning av mervärdeskatte-redovisningen till bokföringen innebär att skatteredovisningen för den sista redovisningsperioden för året skall omfatta även utgående skatt på utestående fordringar och ingående skatt på utestående skulder.

Utredningen anför att värdet av en anknytning av mervärdeskatte-redovisningen till bokföringen måste tillmätas avgörande betydelse och föreslår att bestämmelserna utformas i enlighet härmed. Av väsentlig betydelse för en sådan ordning är att deklarationsförfarandet för mervärdeskatten även samordnas med deklarationsskyldigheten för inkomst-taxeringen. Utredningen föreslår därför att redovisningsperioderna anpassas till räkenskapsåret och vidare att skattskyldiga med en skatte-pliktig årsomsättning upp till 200 000 kr. får redovisa mervärdeskatten för helt räkenskapsår inom samma tid som gäller för självdeklarationens avlämnande. Dessa förslag behandlas närmare i det följande.

Utredningen har även övervägt frågan om att avstå från kravet på en redovisning av utgående skatt på fordringar och av avdragsgill ingående skatt på skulder vid räkenskapsårets utgång för skattskyldiga med rätt att tillämpa den renodlade pärmmetoden för sin bokföring. Detta skulle betyda, att dessa skattskyldiga även i fortsättningen skulle medges redovisning enligt nuvarande kontantmetod.

Ett sådant avsteg från en strikt tillämpning av en räkenskapsenlig skatteredovisning inger enligt utredningen knappast några större betänkligheter, om det begränsas till skattskyldiga med en årsomsättning upp till 200 000 kr. och med rätt till årsredovisning. Den renodlade pärmmetoden kan emellertid tillämpas även för skattskyldiga med betydligt större omsättning och det finns f. n., framhåller utredningen, inga entydiga regler som ger klart besked om vilka företag som har rätt till denna enklare bokföringsmetod. En strikt räkenskapsenlig redovisning av mervärdeskatt, som omfattar även fordringar och skulder vid räkenskapsårets utgång, ställer dessutom inte några krav på bokföringen utöver vad som måste iaktas för fullgörandet av deklarationsskyldigheten för inkomsttaxeringen. Det bör inte heller vara förenat med några större svårigheter att i den löpande kontantbokföringen hålla reda på det fåtal fakturor som hänför sig till ett tidigare räkenskapsår och som redan har skatteredovisats i samband med ett tidigare bokslut.

Vidare gäller att ett sådant avsteg från räkenskapsenlig skatteredovisning, i motsats till vad som följer av en strikt sådan redovisning, innebär att man inte undanröjer tidigare berörda problem som nu kan upp-

komma vid överlåtelse av rörelse. Vidare kvarstår det besvärande problemet med skattskyldighet i samband med inträffad konkurs.

Utredningen framhåller också att skattskyldig som tillämpar den renodlade pärmmetoden i sin bokföring och som skall redovisa skatt för kortare period än räkenskapsår, exempelvis den vanliga tvåmånadersperioden, inte kan ur räkenskaperna direkt ta fram den skatt som skall redovisas enbart genom att summera kontona för ut- och ingående mervärdesskatt. Dessa konton kan nämligen innehålla skatt som finns upptagen på faktura från ett tidigare räkenskapsår, men för vilken betalning har influtit eller erlagts under perioden. Det har gjorts gällande att de för skatteredovisningen nödvändiga justeringarna skulle kunna vålla tillämpningssvårigheter för vissa skattskyldiga.

Utredningen anser sig inte kunna helt avfärda de invändningar som har gjorts, men anser farhågorna överdrivna. Utredningen framhåller att dess förslag endast kräver att skattskyldig, som använder den renodlade pärmmetoden, i sin skatteredovisning skall beakta utestående kundfordringar och leverantörsskulder per räkenskapsårets sista dag och därefter tillse att dessa fakturor inte på nytt tas med i skatteredovisningen när betalningen bokförs. I det fall antalet ej bokförda fakturor är så stort att fordringarna och skulderna blir svåröverskådliga skall enligt bokföringsnämndens anvisningar upprättas och föras särskilda förteckningar över fordringarna och skulderna. När så är erforderligt bör förteckningarna också huvudbokföras. Den renodlade pärmmetoden får dock tillämpas generellt av alla näringsidkare vars årsomsättning uppgår till högst 200 000 kr.

Utredningen förordar därför en strikt räkenskapsenlig mervärdesskatteredovisning för samtliga skattskyldiga. En av experterna i utredningen anser dock att en kontantmässig redovisning utan någon årlig avstämning bör kunna tillämpas för skattskyldiga som har rätt att bokföra enligt pärmmetoden.

Utredningens förslag kräver en författningsmässig reglering av redovisningsskyldighetens inträde. Utredningen föreslår att bestämmelser härom tas in i en ny 5 a §. Däri anges att redovisningsskyldighet inträder när skattskyldighet inträder enligt 4 §. Är den skattskyldige bokföringsskyldig enligt BFL eller jordbruksbokföringslagen bör dock redovisningsskyldigheten inträda när affärshändelse, som medför skattskyldighet, bokförs eller borde ha bokförts enligt god redovisningssed. Härigenom uppnås en anpassning till bokföringsbestämmelserna. Detta är av stort praktiskt värde. Den som inte är skyldig enligt BFL att bokföra en affärshändelse, t. ex. en kundfordran, förrän vid räkenskapsårets utgång har rätt att vänta med redovisningen av mervärdesskatt till dess fordringen bokförs. Det bör dock anmärkas att fordringens betalande alltid är en

affärshändelse som skall bokföras. Även förslaget beträffande avbetalningsköpen bör regleras i 5 a §. Vidare blir bestämmelserna i 3 § tredje stycket överflödiga om berörda förslag genomförs och bör slopas.

Enligt utredningen bör dessutom i 17 § anges att rätt till avdrag för ingående skatt föreligger för den redovisningsperiod då förvärvet eller införseln enligt god redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts. Avdrag för skatt på förskotts- eller a conto-likvid får göras under den redovisningsperiod då faktura eller motsvarande handling med uppgift om skattens belopp har mottagits.

2.2 Redovisningsperioderna, m. m.

Enligt 22 § skall skattskyldig som inte är undantagen från redovisningsskyldighet lämna deklaration för mervärdeskatt för varje redovisningsperiod under vilken skattepliktig verksamhet har bedrivits. Redovisningsperioderna omfattar två kalendermånader och utgör januari och februari, mars och april, maj och juni, juli och augusti, september och oktober samt november och december.

Kan det antas att ingående skatt för viss skattskyldig regelmässigt kommer att överstiga utgående skatt med minst 1 000 kr. varje månad kan länsstyrelsen besluta att redovisningsperioderna skall utgöra kalendermånad. När särskilda skäl föreligger kan länsstyrelsen dessutom besluta att redovisningsperioderna skall vara januari—april, maj—augusti och september—december eller att redovisningsperioden skall utgöra halvt eller helt kalenderår.

Deklaration skall lämnas till länsstyrelsen i det län, där den skattskyldige är registrerad, senast den 5 i andra månaden efter utgången av den redovisningsperiod som deklarationen avser.

Av förarbetena framgår att redovisningsperioden en kalendermånad tillkommit i syfte att erbjuda snabb avlyftning av överskjutande ingående skatt för t. ex. företag med en dominerande skattefri export och att längre redovisningsperioder än två månader skall kunna tillämpas för skattskyldiga med relativt låg skattepliktig omsättning.

RSV har i anvisningar uttalat att tilldelningen av redovisningsperiod bör bestämmas efter den skattepliktiga årsomsättningen enligt följande.

Skattepliktig årsomsättning	Redovisningsperiod
upp till 30 000 kr.	Helt kalenderår
30 000 " " 60 000 "	Halvt kalenderår
60 000 " " 100 000 "	Fyra kalendermånader
100 000 kr. och däröver	Två kalendermånader

Fördelningen av de skattskyldiga på de olika redovisningsperioderna och antalet deklarationer per år som denna fördelning medför framgår av följande sammanställning (avrundade tal, avser år 1976).

Redovisningsperiod	Antal skattskyldiga	Antal deklarationer
Helt kalenderår	111 000	111 000
Halvt kalenderår	49 000	98 000
Fyra kalendermånader	33 000	99 000
Två kalendermånader	189 000	1 134 000
En kalendermånad	900	11 000
	382 900	1 453 000

Med viss reservation för uppgifternas exakthet redovisar utredningen en beräkning av hur 1975 års mervärdeskatteuppbörd fördelar sig på skattskyldiga med årsomsättning upp till 200 000 kr.

Skattepliktig årsomsättning, 1 000 kr.	Antal skattskyldiga		Summa inbetald skatt för 1975, 1 000 kr., ca
	Totalt	Därav med inkomst av jordbr.fastighet	
— 59	160 000	94 000	294 600
60— 99	44 600	23 400	273 200
100—149	36 500	17 400	330 600
150—199	28 500	10 200	278 100
	269 600	145 000	1 176 500

Det genomsnittliga skattebeloppet per skattskyldig utgjorde avrundat 1 800 kr. i intervallet upp till 59 000 kr. i årsomsättning, 6 000 kr. i intervallet 60 000—99 000 kr., 9 000 kr. i intervallet 100 000—149 000 kr. och 9 800 kr. i intervallet 150 000—199 000 kr. Utredningen antar att huvudparten av de skattskyldiga med en skattepliktig årsomsättning under 200 000 kr. också har en total årsomsättning som understiger 200 000 kr. Dessa ca 270 000 skattskyldiga (ca 70 % av samtliga) kan därför enligt utredningen beräknas svara för endast ca 7 % av den totala till länsstyrelserna inbetalda skatten för år 1975. Vidare framgår att av dessa skattskyldiga inte mindre än ca 145 000 bedrev jordbruk eller skogsbruk. Enligt utredningen är många av dessa småföretag inte fullständiga jordbruk i vanlig mening. Det kan vara fråga om mindre skogsfastigheter, utarrenderade jordbruksfastigheter o. d. I andra fall kan det gälla verksamhet som endast bedrivs säsongmässigt, exempelvis under några sommarmånader. Man torde med säkerhet kunna utgå från att de småföretag det här är fråga om sällan har sina intäkter jämnt fördelade över året. Vad angår jord- och skogsbruk torde det ofta vara så att intäkterna flyter in under hösten i samband med skörd och försäljningar av skog. Skattskyldig som bedriver kiosk- eller serveringsrörelse endast sommartid torde ha merparten av intäkterna under månaderna juli och

augusti med skatteredovisning först den 5 oktober samma år även i de fall vederbörande har tilldelats redovisningsperiod om två månader.

Utifrån dessa förhållanden anser utredningen att ett mycket stort antal skattskyldiga utan något egentligt men för uppbördsresultatet bör kunna medges längre redovisningsperiod än vad som nu gäller. Vid utformningen av den nya BFL har man särskilt beaktat de redovisningstekniska svårigheterna för de mindre företagen och medgett betydande lättnader i bokföringsskyldigheten. Dessa svårigheter föreligger i allt väsentligt också när det gäller redovisningen av mervärdeskatt enligt räkenskapsenliga grunder. Utredningen anser därför att skattskyldig som så önskar skall kunna medges årsredovisning om den skattepliktiga årsomsättningen i verksamheten regelmässigt uppgår till högst 200 000 kr. Redovisningsperioden bör då omfatta helt beskattningsår och inte som nu helt kalenderår.

Utredningen menar att åtskilliga fördelar kan vinnas med en sådan gränsdragning. De avräkningsbesked som t. ex. företagen inom producentkooperationen lämnar sina skattskyldiga medlemmar till ledning för bokföring och inkomstdeklaration kan direkt tjäna som underlag för en korrekt mervärdeskatte-redovisning. Många skattskyldiga med låg omsättning anlitar sakkunnig medhjälpare för upprättande av inkomstdeklarationen. Det bör vara en klar fördel om den skattskyldige samtidigt kan erhålla hjälp med mervärdeskatte-redovisningen för samma år.

Vidare gäller numera att skattskyldiga med årsomsättning över 35 000 kr. skall redovisa inkomst av jordbruksfastighet efter bokföringsmässiga grunder. På grund härav har sådan skattskyldig anstånd med att lämna självdeklarationen till den 31 mars. Utredningen anser det vara av stor betydelse från både redovisnings- och kontrollsynpunkt att båda deklarationerna kan upprättas samtidigt. Skattskyldig som har medgivit årsredovisning bör därför få lämna sin deklaration för mervärdeskatt inom samma tid som gäller för inkomstdeklarationen. Detta bör av praktiska skäl gälla inte endast för jordbrukare utan för alla skattskyldiga som medges årsredovisning.

Ytterligare ett skäl för en sådan ordning anförs av utredningen. Enligt 6 § föreligger inte redovisningsskyldighet för kalenderår under vilket den skattepliktiga omsättningen ej överstiger 10 000 kr. Dessa bestämmelser har vållat tillämpningssvårigheter. För skattskyldig som inte är redovisningsskyldig utgör utgående skatt intäkt och ingående skatt kostnad i rörelsen. Skattskyldig kan vid skatteredovisning som sker innan räkenskaperna har avslutats och innan självdeklarationen upprättas ha missbedömt situationen. Mervärdeskatt kan ha redovisats trots att redovisningsskyldighet inte förelegat eller också kan det först i samband med upprättandet av inkomstdeklarationen upptäckas att redovisningsskyldighet för mervärdeskatt har förelegat.

Utredningen anser därför att även rent redovisningstekniska skäl talar

för att skattskyldig med låg årsomsättning bör medges redovisningsperiod som omfattar helt räkenskapsår och att deklaration för både mervärdeskatt och inkomsttaxering får avlämnas samtidigt. Har den skattskyldige medgivits anstånd med avlämnandet av självdeklarationen bör anståndet gälla även mervärdeskattedeklarationen.

En sådan ordning bör i princip undanröja alla redovisningstekniska svårigheter av betydelse för skattskyldiga som får årsredovisning. Den största vinsten både för skattskyldiga och myndigheter ligger dock däri att antalet avgivna mervärdeskattedeklarationer, som år 1976 uppgick till 1 453 000, minskar med ca 400 000.

Utredningen är medveten om att förslaget medför en betydligt förlängd skattecredit för många skattskyldiga. Det kan dessutom i fråga om sådana verksamheter där den ingående skatten är obetydlig men där den utgående skatten hänför sig till en skattepliktig omsättning om inemot 200 000 kr. vara fråga om belopp som inte är obetydliga. Bl. a. med hänsyn härtill anser utredningen att skattskyldig som misskött sin skatteredovisning eller brustit i sin skattebetalning inte bör få redovisa skatten endast en gång om året. Detsamma bör gälla om det av andra skäl finns uppenbar risk för att betalningsskyldigheten inte kommer att fullgöras. I sådana fall bör den skattskyldige åläggas skatteredovisning enligt huvudregeln, dvs. redovisning skall ske för perioder om två månader.

Utredningen betonar att förslaget om tillämpning av redovisningsperiod som omfattar helt räkenskapsår är att se som ett medgivande om undantag från huvudregeln om redovisning för period om två månader även om detta medgivande kommer att gälla ett mycket stort antal skattskyldiga. Det kan bland dessa finnas skattskyldiga som regelmässigt gör betydande förvärv i början av året och de skattepliktiga försäljningarna under senare delen. Enligt förslaget skall därför skattskyldig som vill begagna sig av sin avdragsrätt så tidigt som möjligt vara berättigad att enligt huvudregeln tillämpa redovisningsperioder om två månader.

Enligt nuvarande bestämmelser kan skattskyldig medges redovisningsperiod som omfattar halvt kalenderår eller fyra kalendermånader. Dessa perioder har tillämpats för skattskyldig med så låg årsomsättning som 60 000 resp. 100 000 kr. Eftersom sådana skattskyldiga enligt förslaget skulle få tillämpa helårsredovisning kan dessa redovisningsperioder slopas.

För skattskyldig vars årsomsättning överstiger 200 000 kr. men som likväl får tillämpa den renodlade pärmmetoden kan, uttalar utredningen, anföras samma invändningar som har gjorts mot den räkenskapsenliga redovisningen för småföretagen. Här gäller dock invändningarna främst svårigheterna att få med alla fordringar och skulder vid den skatteredovisning som skall ske senast 35 dagar efter utgången av räkenskapsåret. Om räkenskapsåret går till ända den 31 december skall skatteredovis-

ning för perioden november—december ske redan den 5 februari efterföljande år. I flertalet fall är dock inte bokslutet upprättat förrän i nära anslutning till sista dag för avlämnandet av deklaration för inkomsttaxeringen, dvs. den 31 mars. Skäl skulle därför kunna åberopas för att medge anstånd med mervärdeskatteredovisningen till sista dag för inkomstdeklarationen.

Deklarationsförfarandet inrymmer en samtidig skyldighet att både redovisa och inbetala skatt för perioden. I många fall rör sig betalningen om avsevärda belopp. Någon förlängning av respittiden för skatteredovisningen bör därför enligt utredningen inte komma i fråga.

De felaktigheter i mervärdeskatteredovisningen som kan upptäckas i samband med årsbokslutet skall enligt nu gällande bestämmelser hänföras till rätt redovisningsperiod och föranleda ändring av skatten för de perioder som berörs. Detta har medfört praktiska problem. Utredningen föreslår därför, som behandlas närmare i det följande, ett förenklat förfarande för rättelse av tidigare redovisning, vilket i sak öppnar möjlighet för den skattskyldige att i en ny deklaration för den sista redovisningsperioden under ett beskattningsår göra ändringar av skatten för samtliga perioder under samma år. Härigenom minskas de eventuella olägenheter som följer av att mervärdeskattedeklarationen för den sista perioden under ett beskattningsår skall lämnas innan inkomstdeklarationen lämnas.

Enligt 49 § första stycket återbetalas skatt om den ingående skatten överstiger den utgående med minst 1 000 kr. Den föreslagna väsentligt utvidgade helårsredovisningen skulle få till följd att åtskilliga skattskyldiga skulle få vänta i ett år på återbetalning av skatt när beloppet är mindre än 1 000 kr. Detta anser utredningen inte rimligt, utan i dessa fall bör återbetalning alltid göras. Genom denna åtgärd kommer flertalet skattskyldiga att omfattas av de nya bestämmelserna om återbetalning. Praktiska skäl talar för att samma bestämmelser skall gälla även i de fall då genom ny deklaration för den sista redovisningsperioden skatt rättas för andra perioder under samma år. Återbetalning bör därför ske oavsett beloppets storlek. Detta kräver att nuvarande fjärde och femte styckena i 17 § ändras.

Utredningen tar även upp en fråga om utformningen av redovisningsperiod för de företag som upprättar kortperiodiska bokslut. Avstämningarna i periodbokslutet görs ofta per sista veckodag. I de fall då denna dag inte sammanfaller med den sista dagen i redovisningsperioden krävs nu enbart för mervärdeskatteredovisningen en ny avstämning. Utredningen föreslår att länsstyrelsen i sådana fall bör kunna medge jämkning i periodens längd så att direkt avstämning kan ske mot närmaste periodbokslut. Medgivande bör kunna avse antingen förkortning eller förlängning av viss period med ett mindre antal dagar. Även sådan

deklaration för redovisningsperioden bör dock lämnas senast vid den tidpunkt som gäller för den ordinarie redovisningsperioden.

Bestämmelserna om redovisningsperiod och tidpunkt för skatteredovisning finns intagna i 22 §. Utredningen föreslår att förslagen genomförs genom ändringar av detta författningsrum.

2.3 Uttag av vara och tjänst

Enligt de grundläggande bestämmelserna om skattskyldighet till mervärdesskatt är den skattskyldig som i yrkesmässig verksamhet omsätter skattepliktig vara, byggnad eller tjänst. Med omsättning förstås enligt anvisningarna till 2 § att vara eller byggnad säljs och att tjänst utförs eller förmedlas (tillhandahålls) mot vederlag. Byte likställs med försäljning.

Som omsättning anses vidare uttag av vara ur skattskyldigs verksamhet för annat ändamål än försäljning. I fråga om uttag av byggnad eller byggnadsmaterial ur byggnadsrörelse gäller särskilda bestämmelser.

Som omsättning anses dock inte uttag av maskin eller annan vara från skattskyldigs lager av omsättningsvaror för användning som anläggningstillgång eller material i den skattskyldiges skattepliktiga verksamhet. Skälet härför är att en sådan beskattning skulle medföra rätt till avdrag för ingående skatt för den skattskyldige och därför framstå som onödig.

Även i fråga om personbilar och motorcyklar gäller i vissa avseenden särskilda bestämmelser, vilka särskilt har uppmärksamats av utredningen. Jag återkommer härtill i det följande.

Bortsett från vissa bestämmelser i fråga om byggnadsverksamhet, som bedrivs i egen regi, innehåller ML inga bestämmelser om beskattning av uttag av tjänst. Sådant uttag räknas därför inte som omsättning och omfattas inte av skattskyldighet. Avdragsrätt föreligger inte för ingående skatt på förvärv som är att hänföra till uttag av en i och för sig skattepliktig tjänst. Den beskattning som härigenom sker är normalt lägre än en beskattning grundad på saluvärdet av tjänsten i fråga.

Enligt 5 § och anvisningarna till 5 § skall skattskyldig, som har flera förvärvskällor, i princip redovisa skatt för varje förvärvskälla för sig. En förvärvskälla kan bestå av flera verksamhetsgrenar. Avdragsrätt för ingående skatt föreligger då för förvärv som är direkt hänförliga till verksamhetsgren som medför skattskyldighet enligt ML, medan förvärv för andra verksamhetsgrenar inte grundar någon avdragsrätt. Vid gemensamma förvärv för de olika verksamhetsgrenarna får avdrag enligt anvisningarna till 17 § göras för skälig del av den ingående skatten.

Det förekommer att varor förs över från verksamhetsgren i vilken obeskuren avdragsrätt för ingående skatt förelegat vid förvärvet till annan verksamhetsgren i vilken sådan avdragsrätt inte föreligger. Utredningen anför att viss tvekan har uppstått om detta är ett uttag enligt ML. Utredningen redovisar ett uttalande av RSV (RSV Im 1974: 12) enligt vilket skattepliktigt uttag föreligger när en hästägare för över hästar från verksamhetsgren, som avser uppfödning och handel med hästar, till tävlingsverksamhet.

Enligt 8 § 1 gäller undantag från skatteplikt bl. a. för skepp för yrkesmässig sjöfart, fartyg för yrkesmässigt fiske och luftfartyg för yrkesmässig person- eller godsbefordran. Skatteplikt föreligger i de flesta fall inte heller för del, tillbehör och utrustning till sådant fartyg eller luftfartyg. Omsättning av fartyg eller luftfartyg, som har anskaffats skattefritt med stöd av 8 § 1 anses enligt punkt 1 av anvisningarna till 2 § alltid som yrkesmässig. Någon motsvarande bestämmelse om skattskyldighet för försäljning eller uttag av skattefritt förvärvad utrustning eller motsvarande till fartyg eller luftfartyg finns inte.

I fråga om ML:s tillämpning på kost åt personal har RSN (RSN II 1969: 106.5) uttalat att arbetsgivare som är skattskyldig enligt ML har rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv av råvaror, inventarier för serveringsverksamheten m. m. oavsett om denna bedrivs i egen regi eller genom entreprenör. Detsamma gäller i fråga om förvärv av måltidskuponger för anställda och ersättningar till entreprenör eller restaurangföretag som tillhandahåller kosten.

Har personalen att betala för kosten utgör detta enligt RSN skattepliktig omsättning. Äger personalen rätt till fri kost bör värdet därav beskattas hos arbetsgivaren. Den för bl. a. serveringstjänster gällande 60-procentsregeln bör, enligt RSN, gälla vid beskattningen i båda de nämnda fallen.

I det fall arbetsgivarens verksamhet inte medför skattskyldighet enligt ML föreligger enligt RSN inte rätt till avdrag för ingående skatt på arbetsgivarens förvärv för tillhandahållandet av kost åt personalen. Denna serveringsverksamhet bör i regel inte heller anses som yrkesmässig för arbetsgivaren.

Utagsbeskattning sker inte i fråga om arbetsgivares tillhandahållande i det egna hushållet av fri kost åt personal, vilket får ses mot bakgrund av att använda varor är beskattade.

I anvisningar som RSV har meddelat i fråga om rätt till avdrag för ingående skatt vid leasing av personbil för skattepliktig verksamhet (RSV Im 1976: 20) uttalas, att rätt till avdrag för ingående skatt inte föreligger för vad som belöper på privat användning av sådan bil. Om anställd betalar ersättning för privat bruk av den av arbetsgivaren förhyrda bilen med högre belopp än vad denne betalar till uthyrningsföretaget bör yrkesmässig uthyrning anses föreligga för arbetsgivaren. I

sådant fall bör arbetsgivaren enligt RSV ha full avdragsrätt för ingående skatt på hyran till uthyrningsföretaget men också skyldighet att redovisa skatt för mottagen ersättning från den anställde.

Enligt utredningen är det tveksamt om det finns någon grund för beskattning när en skattskyldig, som åtnjuter avdrag för ingående skatt vid förvärv av vara, tar denna i anspråk för användning i verksamhetsgren som inte omfattas av skattskyldighet eller avdragsrätt enligt ML. En beskattning är i dessa fall, menar utredningen, sakligt motiverad. Utredningen föreslår därför att i punkt 2 av anvisningarna till 2 § inför uttryckliga bestämmelser om att överföring av vara till verksamhetsgren som inte medför skattskyldighet anses som omsättning. Även överföringar av skattefritt förvärvade fartyg och luftfartyg till verksamhetsgren i vilken skattefrihet vid förvärv av sådana farkoster inte gäller bör enligt utredningen anses som omsättning och detta oberoende av om verksamheten i övrigt medför skattskyldighet eller ej. Utredningen föreslår att en särskild bestämmelse härom tas in i nämnda anvisningspunkt.

Då även delar och tillbehör till fartyg eller luftfartyg kan representera betydande värden anser utredningen det riktigt att samma bestämmelser bör gälla i fråga om överföringar av sådana objekt. Utredningen föreslår att bestämmelser härom tas in i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 2 §.

Avsaknaden av bestämmelser om uttag av tjänst har enligt utredningen vållat svårigheter vid tillämpningen. Dessutom uppkommer, framhåller utredningen, en i vart fall partiell skattefrihet för viss privatkonsumtion. Utredningen föreslår därför att skattepliktiga tjänster som skattskyldig tillgodogör sig själv eller tillhandahåller anställd eller annan utan vederlag eller till underpris skall beskattas på samma sätt som uttag av vara. Denna skattskyldighet för uttag av tjänst bör inträda när förmånen utges och värderas till det allmänna saluvärdet. När det gäller tjänst med utsträckning i tiden bör beskattningen ske fortlöpande. En särskild bestämmelse härom bör tas in i 15 §.

Utredningens förslag tar sikte på sådana förmåner som tillhandahålls ägare eller anställda. Därför bör ingen omsättning anses föreligga när i en s. k. blandad verksamhet en tjänsteprestation i verksamhetsgren som medför skattskyldighet utförs för annan verksamhetsgren. Gällande bestämmelser om uppdelning av ingående skatt för gemensamma förvärv för sådan verksamhet efter skälig grund torde, menar utredningen, i de flesta fall på ett enklare sätt ge avsedd beskattningseffekt. Utredningen påpekar också att förslaget inte avser att åstadkomma någon ändring vad gäller förvärv som har karaktär av rena personalomkostnader. I sådana fall skall någon uttagsbeskattning inte komma i fråga.

Utredningen anför att dess förslag på denna punkt innebär bl. a., att skattskyldig, som köper in måltidskuponger för att vederlagsfritt eller

mot vederlag tillhandahållas personalen, inte får rätt till avdrag för ingående skatt på inköpen av kupongerna. Å andra sidan anses tillhandahållandet av kupongerna åt personalen inte som yrkesmässig omsättning och någon utgående skatt på vederlag eller saluvärde skall inte redovisas.

I fråga om skattskyldig som tillhandahåller personalen måltider i egen personalservering innebär förslaget, att serveringsverksamheten i allmänhet inte blir att anse som yrkesmässig. Någon utgående skatt skall inte redovisas. Mot detta står en avskuren avdragsrätt. Av praktiska skäl föreslår dock utredningen att den avskurna avdragsrätten bör begränsas till att gälla enbart förvärven av livsmedel för verksamheten. Om serveringsverksamheten i sig själv är yrkesmässig bör dock enligt utredningen gälla att uttagsbeskattning skall ske. Detta innebär att tillhandahållande av kost åt personal i restauranger och andra serveringsrörelser för allmänheten bör liksom hittills medföra skattskyldighet, oavsett om kosten tillhandahålls gratis eller mot vederlag.

Genom bestämmelserna i 18 § 3 och i tredje stycket av anvisningarna till 17 § har avdragsrätten för förvärv av personbil och motorcykel reglerats i särskild ordning. Av praktiska skäl föreligger normalt inte avdragsrätt för ingående skatt som belöper på anskaffning av personbil eller motorcykel. I stället får skattskyldig göra avdrag för all ingående skatt på driftkostnader för personbil eller motorcykel som utgör inventarium i hans verksamhet. Med dessa bestämmelser har man åstadkommit en schablonmässig beskattning av privat nyttjande av fordon som utgör inventarium i skattskyldigs verksamhet. Någon ytterligare beskattning skall enligt utredningen därför inte komma i fråga.

Utredningen har också tagit upp frågan om avdragsrätt för ingående skatt som belöper på hyra för s. k. leasingbilar. Jag återkommer här till i det följande, men vill redan här nämna, att utredningen föreslår att den spärregel som gäller för avdragsrätt vid anskaffning av personbil skall utsträckas till att omfatta även förhyrning av sådan bil. Med sådana bestämmelser blir, framhåller utredningen, någon uttagsbeskattning av bilförmån till anställda inte aktuell.

I de fall skattskyldig förvärvar tjänster enbart i syfte att tillhandahålla dem som förmån åt anställd eller annan bör enligt utredningen någon avdragsrätt för ingående skatt inte föreligga. Någon uttagsbeskattning bör då inte heller ske. Den föreslagna beskattningen av uttag av tjänst bör därför, menar utredningen, omfatta endast tjänster som den skattskyldige yrkesmässigt omsätter i sin verksamhet. Enligt utredningens mening bör motsvarande synsätt anläggas på förvärv av varor enbart för överlåtelse till anställda.

Utredningens förslag föranleder vissa följdändringar i punkt 2 av anvisningarna till 2 §.

2.4 Uttag av byggnad och tjänst på fastighet, m. m.

Övergången från allmän varuskatt till mervärdeskatt innebar bl. a. att byggnadsverksamhet och annan verksamhet med avseende på fastighet inrymdes under beskattningen. Härigenom skapades förutsättningar för att undanröja en skattebelastning på näringslivets investeringar i fast egendom. Dessutom konstruerades mervärdeskatten så att den inte skulle medföra en skärpt beskattning av bostadskonsumtionen.

Skatteplikten inom fastighetsområdet omfattar dels byggnad som utgör lagertillgång i byggnadsrörelse (9 §), dels vissa tjänster som avser mark, växtlighet, byggnad eller annan anläggning samt projektering, ritning, konstruktion eller liknande som avser fast egendom (10 § första stycket 2—5). Under skatteplikten för varor faller dessutom monteringsfärdiga hus.

Enligt anvisningarna till 9 § är omsättningen av mark skattefri. Vid omsättning av mark, som utgör lagertillgång i byggnadsrörelse och som i sådan rörelse har tillförts värde genom skattepliktig tjänst, anses dock det värde som därigenom tillförts marken som omsättning av skattepliktig tjänst.

Av de allmänna reglerna i 2 § följer att skattskyldighet föreligger för den som yrkesmässigt säljer skattepliktig byggnad eller tillhandahåller skattepliktig tjänst med avseende på fastighet. Enligt punkt 2 av anvisningarna till 2 § gäller vidare att uttag av byggnad ur byggnadsrörelse anses som omsättning och detta även när byggnaden behålls av den som driver byggnadsrörelsen utan att användas för stadigvarande bruk i denna. Som omsättning anses uttag ur byggnadsrörelse av byggnadsmaterial och annat material för reparations-, underhålls- och förbättringsarbeten på egen fastighet, som inte används i rörelsen och ej heller utgör lagertillgång i denna.

Enligt nu nämnda bestämmelser regleras beskattningen för byggnadsrörelsernas skattskyldighet i fråga om entreprenader och s. k. egenregi-arbeten. Mervärdeskatten utgår enligt en enhetlig skattesats, f. n. 17,1 % på det för omsättningen gällande beskattningsvärdet. Enligt 14 § gäller som huvudregel att beskattningsvärdet utgörs av vederlaget inkl. skatt eller, i fråga om uttag, saluvärdet inkl. skatt. Beskattningsvärdet utgör dock endast 20 % av vederlaget eller saluvärdet inkl. skatt bl. a. i fråga om arkitekttjänster och tjänster som avser yttre ledning för vatten, avlopp m. m. eller avser bl. a. väg, gata, spåranläggning, flygplats, hamn eller mark för idrottsplats, skolgård eller liknande (den s. k. 20-procentsregeln). Beskattningsvärdet utgör endast 60 % av fullt beskattningsvärde (den s. k. 60-procentsregeln) vid omsättning av bl. a. byggnad, monteringsfärdigt hus, byggnads- eller anläggningsentreprenad och annan tjänst med avseende på fastighet som inte omfattas av 20-procentsregeln.

Vid omsättning av byggnad anses enligt anvisningarna till 14 § särskild ersättning för tjänst enligt 10 § första stycket 5 som vederlag för sådan tjänst. Vid försäljning av byggnad och mark bestäms det på byggnaden belöpande vederlaget till skillnad mellan hela vederlaget minskat med särskild ersättning för tjänst som nyss har nämnts och saluvärdet för marken vid försäljningstillfället. Ingår i markens saluvärde sådant värde, som enligt anvisningarna till 9 § skall anses som omsättning av tjänst, bestäms beskattningsvärdet härför enligt 20-procentsregeln. Motsvarande gäller vid annan omsättning av byggnad och mark som utgör lagertillgång i byggnadsrörelse.

Som tidigare har nämnts bestäms tidpunkten för skattskyldigheten av den skattskyldiges redovisningsmetod. Tillämpas kontantmetoden inträder skattskyldigheten när vederlag inflyter kontant eller på annat sätt kommer den skattskyldige till godo. Tillämpas faktureringsmetoden inträder skattskyldigheten när kontantlikvid inflyter eller fordran dessförinnan uppkommer. I fråga om uttag gäller att skattskyldigheten oavsett redovisningsmetod inträder när uttaget sker.

Skattskyldigheten för byggnadsverksamhet i egen regi är, framhåller utredningen, begränsad till nyproduktion av byggnad och arbeten som i samband därmed utförs på mark som utgör lagertillgång i byggnadsrörelse. Andra uttag av tjänster ur byggnadsrörelse medför inte skattskyldighet. Detta förhållande har skapat tillämpningssvårigheter när det gäller den i egen regi bedrivna byggnadsverksamheten. Denna svarar för ca 30 % av den totala byggnadsverksamheten.

Utredningen pekar på några situationer där de nuvarande bestämmelserna har gett upphov till svårigheter vid tillämpningen. En sådan situation är när ett byggnadsföretag enligt avtal med en kommun i egen regi för försäljning uppför småhus på mark som ägs av kommunen och som upplåts med tomträtt till småhusköparna. Byggnadsföretagets verksamhet kan omfatta även markarbeten inom området, t. ex. yttre vatten- och avloppsledningar, gator, vägar, lekplatser och parkeringsplatser. Kostnadstäckning för dessa arbeten tas ut i priserna för de byggda småhusen.

En annan situation, som utredningen beskriver, är att ett byggföretag har förvärvat ett markområde för exploatering och bebyggelse i egen regi för försäljning och dessutom har åtagit sig att svara för yttre gemensamma anläggningar. Mark som har avsatts för gemensamhetsanläggningar med därå utförda arbeten måste företaget avstå till kommunen, ofta mot ett närmast symboliskt vederlag. Kostnadstäckning tas ut i priset på försålda fastigheter.

Det är enligt utredningen i båda fallen tveksamt om skattskyldighet kan anses föreligga för markarbetena. I det första fallet har marken aldrig utgjort lagertillgång i byggnadsrörelsen. I det andra fallet utgår ingen adekvat ersättning. Om skattskyldighet inte föreligger saknar bygg-

nadsföretaget rätt till avdrag för ingående skatt på förvärv som direkt avser den verksamhet som inte medför skattskyldighet, t. ex. material, och har endast partiell avdragsrätt för förvärv som är gemensamma för denna verksamhet och den verksamhet som medför skattskyldighet, t. ex. maskiner, andra inventarier och anläggningstillgångar.

Motsvarande begränsning av avdragsrätten gäller för byggnadsföretag som utför ombyggnad, reparation eller underhåll av egna fastigheter, som inte används i byggnadsverksamheten och inte heller utgör lager- tillgång i denna.

Utredningen anser att de tillämpningssvårigheter, som nämnda förhållanden för med sig, kan undanröjas genom att uttag av tjänster från yrkesmässig byggnadsverksamhet betraktas som omsättning och beskattas. En sådan ordning kräver en definition av begreppet yrkesmässig byggnadsverksamhet. Någon sådan definition finns inte i ML eller annan skattlagstiftning. I flertalet fall är dock förhållandena sådana att någon tvekan knappast behöver uppkomma. Det är t. ex. uppenbart, att den som förvärvar mark och på denna med egna anställda, egna maskiner och eget material uppför byggnader för avsalu bedriver byggnadsrörelse i såväl ML:s som KL:s mening. Däremot kan ett fastighetsförvaltande företag som uppför byggnader uteslutande för egen framtida förvaltning och utan sikte på försäljning enligt ett uttalande av RSN (RSN II 1969: 117.1) inte anses bedriva byggnadsrörelse. Utredningen erinrar i detta sammanhang även om ett uttalande av RSV enligt vilket byggnadsrörelse anses föreligga först om i verksamheten utförs någon av de tjänster som anges i 10 § första stycket 4, dvs. uppförande, anläggande, reparation m. m. av byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet.

Definitionen av yrkesmässig byggnadsverksamhet — byggnadsrörelse — skulle, menar utredningen, i och för sig kunna göras så vid att den innefattar verksamhet i vilken någon yrkesmässigt uppför eller låter uppföra byggnad för avsalu. Härigenom skulle dock skattskyldigheten komma att omfatta företagare som inte med fog kan anses bedriva byggnadsrörelse. Det kan gälla företagare som förvärvar mark för avsalu och enbart genom upphandling av tjänster låter bebygga fastigheterna för försäljning. I sådan verksamhet skapas inget egentligt skattepliktigt mervärde. Det kan även förekomma att företag i egen regi utför endast projekteringen eller del därav. Med hänsyn till att 20-procentsregeln gäller för sådana prestationer skulle i dessa fall det beskattningsbara mervärdet bli beloppsmässigt obetydligt. Inte heller om den som förvärvar mark för avsalu tillför marken sådan tjänst som anges i 10 § första stycket 3 kan verksamheten enligt utredningens uppfattning betecknas som byggnadsrörelse. I lagrummet angivna tjänster som avser växande skog, odling och annan växtlighet syftar närmast till att bestämma skatteplikten och därmed skattskyldigheten för tjänster som tillhandahålls inom jord-

bruket, skogsbruket och trädgårdsnäringen och berör den yrkesmässiga byggnadsverksamheten endast marginellt.

Utredningen föreslår därför att endast den som utför tjänst enligt 10 § första stycket 2 eller 4 på fastighet som utgör lagertillgång i förvärvskällan rörelse bör anses bedriva yrkesmässig byggnadsverksamhet i ML:s mening. En sådan bestämmelse innebär, påpekar utredningen, att den som bedriver byggnads- eller anläggningsarbeten på egen fastighet blir skattskyldig för verksamheten endast om intäkten vid senare försäljning eller uttag av fastigheten är hänförlig till inkomstslaget rörelse enligt KL. Utredningen föreslår att bestämmelser av nu nämnd innebörd tas in i punkt 1 av anvisningarna till 2 §.

För den som driver byggnadsrörelse bör, enligt utredningen, uttag av tjänst anses föreligga även när tjänsten tillförs fastighet som den skattskyldige disponerar med nyttjanderätt. Utredningen anser vidare att skattskyldigheten, av praktiska skäl och i syfte att göra avdragsrätten generell, bör för den som anses bedriva byggnadsrörelse omfatta även de i 10 § första stycket 3 och 5 angivna tjänsterna.

I det fall den som bedriver byggnadsrörelse anlitar underentreprenörer, exempelvis för målningsarbeten eller el- och VVS-installationer, anser utredningen att skattskyldigheten bör omfatta även sådana upphandlade arbeten. Därigenom uppnås obeskuren avdragsrätt för alla förvärv. Uttagsbeskattning skall sedan ske för allt som tillförs fastighet både i form av egna och upphandlade tjänster.

I enlighet härmed föreslår utredningen att bestämmelser tas in i punkt 2 av anvisningarna till 2 § om att uttag av tjänst ur byggnadsverksamhet utgör omsättning. Som en följd av nu behandlade förslag kan de särskilda bestämmelserna i ML om byggnad, t. ex. i 9 §, 18 § andra stycket 2 och 27 § slopas.

I detta sammanhang framhåller utredningen att frågan om skattskyldighet för den byggnads- och anläggningsverksamhet som bedrivs av staten och kommunerna är föremål för ytterligare utredning i samråd med Svenska kommunförbundet.

Utredningen erinrar om att beskattningsvärdet för byggnad som har uppförts i egen regi utgörs vid försäljning av vederlaget för byggnaden och vid uttag av det allmänna saluvärdet. Utredningen framhåller att det i praktiken har visat sig svårt att finna ett allmänt saluvärde utom för viss småhusproduktion. Därför beräknas saluvärdet i stället med utgångspunkt i de nedlagda kostnaderna, såväl direkta som indirekta, inkl. ränta på eget och främmande kapital. Räntor på upptaget byggnadskreditiv räknas dock in i beskattningsunderlaget för i egen regi uppförd byggnad och andra utförda skattepliktiga arbeten, medan i entreprenadfallet sådana räntor faller utanför beskattningen, när beställaren själv tar upp byggnadskreditivet.

Förslaget om en uttagsbeskattning av tjänst som utförs i yrkesmässig

byggnadsverksamhet medför enligt utredningen att det inte behövs några särskilda bestämmelser om beskattningsvärdets bestämmande. Samma regler skall gälla som vid annan omsättning av sådana tjänster. Vid uttag skall alltså det allmänna saluvärdet ligga till grund för beskattningen. Med allmänt saluvärde förstås enligt KL närmast vad en utomstående, oberoende beställare vid motsvarande upphandling på motsvarande plats skulle få betala. Det allmänna saluvärdet inrymmer därmed täckning för samtliga nedlagda kostnader, såväl direkta som indirekta, jämte vinst. Utredningen anser dock att det bör vara möjligt att bortse från vinst, utöver ränta på nedlagt eget kapital och, i fråga om verksamhet, som inte bedrivs av juridisk person, värdet av den skattskyldiges eget arbete. Är det fråga om ett entreprenadprojekt av någon storlek är vinsten uttryckt i procent av omsättningen så låg som en eller annan procent, varför beloppet enligt utredningen är försumbart.

Enligt anvisningar, som har meddelats av RSN (RSN II 1969: 121.3) har den som utför byggnads- eller anläggningsentreprenad rätt att dela upp beskattningsvärdet (entreprenadsumman) på tjänster som faller under 60-procentsregeln och tjänster som faller under 20-procentsregeln. Skatt får beräknas på vardera slaget av tjänster för sig. Ingår i åtagandet även åtgärder som inte är skattepliktiga, t. ex. utlägg för markanskaffning, har entreprenören rätt att reducera beskattningsunderlaget med belopp, som svarar mot värdet av sådana åtgärder.

Utredningen föreslår att denna rätt till uppdelning av vederlag bör tas in i anvisningarna till 14 §. Där bör också anges att motsvarande rätt till uppdelning föreligger vid uttag av tjänst. Därmed kan bestämmelserna i tionde stycket av anvisningarna till 14 § om uppdelning av vederlag vid försäljning av mark och byggnad, m. m. utgå.

Utredningens förslag till ändrade bestämmelser om tidpunkten för inträde av skattskyldighet och redovisningsskyldighet berör även byggnads- och anläggningsentreprenaderna. Det innebär att skattskyldigheten och redovisningsskyldigheten inträder när sådan entreprenad tillhandahålls eller när betalning dessförinnan krävs eller erläggs i form av a conto- eller förskottslikvid.

Byggnads- och anläggningsentreprenader av någon betydelse finansieras i regel av beställaren genom ett av honom taget byggnadskreditiv. Entreprenadföretaget får regelmässigt betalning under arbetets gång i enlighet med upprättad betalningsplan. Utredningsförslaget medför därför en successiv beskattning av byggnads- och anläggningsentreprenaderna.

Även cgenregiproduktionen kan avse stora anläggningar med långa upparbetningstider och utredningen anser därför att kravet på likformighet i beskattningen motiverar en successiv beskattning av cgenregipro-

duktionen i takt med att arbetena fortlöper. En bestämmelse härom bör enligt utredningen tas in i 15 §.

I fråga om byggföretagens produktion av småhus gäller, menar utredningen, särskilda förhållanden som bör beaktas. Arbetena bedrivs ofta i egen regi men så gott som undantagslöst för försäljning. Gränsdragningen mellan vad som kan betecknas som byggnadsentreprenad och försäljning av bebyggda fastigheter eller färdigställda byggnader är flytande. Gemensamt för sådana verksamheter är dock att produktionen finansieras av byggnadsföretaget. Betalningen, bortsett från en relativt obetydlig handpenning, uppbärs till stora delar genom att köparen i samband med inflyttningen övertar betalningsansvaret för byggnadskreditiven. En löpande avskattning av den rena egenregiverksamheten skulle, anser utredningen, skapa komplikationer och missgynna sådan verksamhet i förhållande till annan produktion som sker i form av byggnads- eller anläggningsentreprenad.

Utredningen föreslår därför att beskattningen av sådan byggnads- och anläggningsverksamhet som avser nybyggnad av en- och tvåfamiljsfastigheter och därmed jämförlig produktion som uppenbarligen är avsedd för avsalu, får bero till dess försäljningen sker. Utredningen föreslår att bestämmelser härom tas in i 15 §.

Den föreslagna successiva beskattningen av entreprenader och egenregiproduktion kan enligt utredningen skapa vissa komplikationer. Den löpande beskattningen bör därför kunna grundas på nedlagda direkta kostnader i form av material och arbetslöner och beskattningsmyndigheterna måste acceptera justeringar av skatteberäkningarna i samband med slutavskattningen. Någon uttrycklig bestämmelse härom anser utredningen inte nödvändig utan det får ankomma på RSV att i samråd med berörda branschorganisationer meddela anvisningar i ämnet.

Utredningen tar därefter upp ett par fall för vilka särskilda åtgärder krävs för att skattskyldig, som förvärvar en fastighet, skall kunna tillgodoföra sig avdrag för ingående skatt som hänför sig till fastigheten.

Det ena fallet är när ett byggnadsföretag säljer en i egen regi uppförd byggnad innan den tas i bruk. Skatt för utfört arbete kan då enligt utredningens förslag om redovisningsskyldighetens inträde ha redovisats för uttag av tjänster på fastigheten.

Det andra fallet är det att ett byggnadsföretag förvärvar en fastighet för försäljning efter ombyggnad och modernisering. Försäljningen kan ske med tillträde innan fastigheten har tagits i bruk av byggföretaget. Sådan verksamhet medför enligt gällande bestämmelser inte skattskyldighet. Om köparen ämnar hyra ut fastigheten till skattskyldiga hyresgäster saknar han f. n. rätt till avdrag för ingående skatt. Utredningens förslag om skattskyldighet för skattepliktig tjänst som tillförs fastighet i byggnadsrörelse erbjuder en lösning av problemet på så sätt att den skatt som

byggnadsföretaget redovisat för gjorda uttag av skattepliktig tjänst hänförs till avdragsgill ingående skatt för köparen. Utredningen anser att företagets hela egenregiverksamhet skall beskattas som uttag av tjänst. I och för sig skulle man kunna låta nu behandlade försäljningar av byggnader vara skattepliktiga med skyldighet för säljaren att redovisa utgående skatt men med rätt till avdrag för tidigare redovisad skatt som ingående skatt. Detta skulle emellertid innebära en onödig omgång med dubbla skatteredovisningar för byggnadsföretagens egenregiproduktion i den mån den sker för avsalu. Utredningen förordar därför en uttagsbeskattning i förening med att sådan köpare av fastigheten, som är skattskyldig enligt ML, skall ha rätt att kräva att säljaren i fakturan särskilt anger hur mycket av köpeskillingen som utgör mervärdeskatt som säljaren har redovisat eller har att redovisa. Den i sådan faktura angivna mervärdeskatten utgör ingående mervärdeskatt för köparen.

Det bör enligt utredningen ankomma på köparen att bestämma om han önskar sådan uppgift eller ej och säljaren bör vara skyldig att tillgodose köparens önskemål.

Utredningen föreslår att bestämmelser om uppgiftsskyldigheten i nu nämnda fall tas in i 16 § fjärde stycket och att i anvisningarna till 5 § anges att med ingående skatt avses även skatt som har upptagits i sådan faktura.

2.5 Uthyrning av fastighet, m. m.

Uthyrning av skattepliktig vara utgör enligt 10 § första stycket 1 skattepliktig tjänst och därmed föreligger skattskyldighet för den som yrkesmässigt hyr ut sådana varor. Uthyrning av fastighet är däremot normalt inte en skattepliktig tjänst. Enligt 7 § likställs dock rätt till bl. a. jordbruksarrende, jakt, fiske eller bete med vara och enligt 10 § första stycket 10 utgör upplåtelse av sådan rätt skattepliktig tjänst. Till följd härav föreligger skattskyldighet för bl. a. utarrendering av jordbruksfastighet. Enligt 10 § första stycket 7 föreligger skatteplikt för rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet. Nämnas bör också att lagring av vara utgör skattepliktig tjänst.

Enligt förordningen (1968: 616) om skattskyldighet till mervärdeskatt för hamn- och flygplatsverksamhet (ändrad senast 1976: 674) gäller vidare att skattskyldighet enligt ML föreligger för den som driver handelshamn för bl. a. upplåtelse åt fartyg av hamnen med tillhörande anordningar samt för den som upplåter hamnen med tillhörande anordningar åt annan som driver handelshamnen. Motsvarande gäller för luftfartsverket och kommun i fråga om drift av flygplats.

Av denna utformning av ML följer bl. a., att skatt som utgått vid uppförande och senare vid reparation, underhåll m. m. av hyresfastighet blir en faktisk kostnad för fastighetsägaren. Någon möjlighet att lyfta av

skatten som avdragsgill ingående skatt föreligger inte, eftersom uthyrningen av fastigheten eller lokaler i denna inte utgör verksamhet som medför skattskyldighet för mervärdeskatt. Detta innebär i sin tur att rörelseidkare, som bedriver skattepliktig verksamhet i förhyrda fastigheter eller lokaler, inte har någon avdragsrätt i fråga om den del av hyran som utgör ersättning för mervärdeskatten på de förhyrda lokalerna. Här i ligger en skillnad i jämförelse med skattskyldiga som bedriver verksamheten i egna lokaler. Den mervärdeskatt som sådan skattskyldig påförs för uppförande m. m. av lokaler för verksamheten utgör avdragsgill ingående skatt.

I ett avseende har dessa skiljaktigheter beaktats. Enligt 17 § andra stycket gäller nämligen, att skattskyldig, som driver verksamhet i fastighet som helt eller delvis ägs av ett av honom helägt fastighetsförvaltande företag, får dra av skatt som belöper på det fastighetsförvaltande företagets förvärv för fastigheten till sådan del som svarar mot fastighetens användning för den verksamhet som medför skattskyldighet. Motsvarande gäller delägare i samfälligheter för vattenreglering, våghållning och liknande. Genom dessa bestämmelser undanröjs en skattebelastning för koncernbildningar och motsvarande, där den rörelsedrivande och den fastighetsförvaltande verksamheten har delats upp på skilda företag. Syftet med bestämmelserna är att i dessa fall åstadkomma samma fulla avdragsrätt som tillkommer andra skattskyldiga med verksamhet i egna lokaler.

Allmänna skatteberedningen konstaterade i betänkandet Nytt skattesystem (SOU 1964: 25) att man genom en generell skatteplikt för uthyrning av fastigheter, bostäder och andra lokaler skulle uppnå likställighet och därmed neutralitet i beskattningen mellan olika skattskyldiga. Skatteberedningen avvisade dock en generell hyresbeskattning av såväl tekniska som materiella skäl.

Skatteberedningen diskuterade även andra lösningar för att eliminera en skattebelastning på hyrorna på rörelselokaler. Ett schablonmässigt avdrag på den faktiska hyran avvisades under åberopande av svårigheterna att fastställa någon generellt giltig schablon med hänsyn till att hyrorna varierar även med det ändamål byggnaden eller lokalen är avsedd för, med lokalernas läge och med andra faktorer. Även tanken på individuella avdrag, anpassade efter den faktiska mervärdeskatt som belastar viss lokal avvisades med hänsyn bl. a. till praktiska svårigheter.

Även översynsutredningen fann i betänkandet Mervärdeskatt (Stencil Fi 1967: 10 s. 95) att en hyresbeskattning inom mervärdeskattens ram skulle medföra väsentliga praktiska problem och olägenheter, både om den gjordes generell och om den skulle begränsas till uthyrning av rörelselokaler.

Mervärdeskatteutredningen behandlade frågan om beskattning av uthyrning av fast egendom i sitt första delbetänkande Översyn av mer-

värdeskatt Del I Materiella regler (Stencil Ds Fi 1973: 3 s. 94 ff) och konstaterade att de tekniska skäl som tidigare har anförts mot en generell hyresbeskattning fortfarande ägde giltighet. Utredningen fann emellertid också att andra lösningar av frågan var förenade med stora olägenheter och lade därför inte fram något förslag.

I prop. 1974: 169 uttalade dåvarande departementschefen att det fanns starka skäl för att undanröja de kumulativa skatteeffekter som uppkom vid uthyrning av lokaler. De ytterligare undersökningar som behövdes för ett ställningstagande borde, enligt departementschefen, utföras av utredningen i dess fortsatta arbete.

Utredningen erinrar om att en grundprincip i mervärdeskattesystemet är att kumulativa beskattningseffekter så långt möjligt skall undvikas. Ett uttryck för detta är den obeskrivna avdragsrätten för näringslivets investeringar i egna fasta anläggningstillgångar. Nuvarande bestämmelser medger inte avdragsrätt för motsvarande investeringar, när verksamheten bedrivs i förhyrd fastighet. Utredningen finner dock i likhet med vad som varit fallet tidigare att en generell skattskyldighet för uthyrning av fastighet inte bör införas.

Enligt gällande bestämmelser i ML föreligger redan nu avdragsrätt beträffande koncernägda rörelsefastigheter. Intressegemenskap kan dock råda utanför de egentliga koncernbildningarna. Utredningen anger som exempel härpå de s. k. köpmannavaruhusen där flera detaljhandelsföretag driver verksamhet var för sig i gemensamt ägd fastighet. Någon annan form för ägande och förvaltning av fastigheten än ett av intressenterna bildat fastighetsförvaltande aktiebolag eller en ekonomisk förening med samma uppgift är, menar utredningen, i praktiken knappast möjlig. De skattskyldiga företagen saknar då rätt till avdrag för ingående skatt på förvärv för fastigheten.

Utredningen framhåller också att en kommun vid sanering av äldre bebyggelse kan tvingas att erbjuda småindustri, hantverkare och andra småföretagare ersättningslokaler. Kommunen kan då uppföra ett s. k. industrihotell i vilket flera företagare erbjuds lokaler. Den skatt som har utgått vid byggproduktionen utgör då en del av anskaffningskostnaden, trots att fastigheterna kan vara specialkonstruerade för användning i verksamhet som medför skattskyldighet.

En inte ovanlig situation är, fortsätter utredningen, att ett företag anskaffar nya byggnader med sikte på en expanderande utveckling. Vid inflyttningstillfället finns därför vissa reservutrymmen, som hyrs ut, ofta mot korttidskontrakt. Utredningen påpekar att avdragsrätt då inte föreligger för skatt som utgått vid förvärvet till den del fastigheten hyrs ut.

Mervärdeskatten kan ha betydelse även i fråga om underhåll och ombyggnad av uthyrd rörelsefastighet. Om skattskyldig hyresgäst direkt tar på sig kostnader för sådana åtgärder, föreligger avdragsrätt för

honom i både inkomst- och mervärdeskattelhänseende. I den mån hyresgästens åtgärder är värdehöjande räknas detta i princip som skattepliktigt intäkt för fastighetsägaren. I inkomsttaxeringshänseende är det därför teoretiskt sett likgiltigt om fastighetskostnaderna bärs av fastighetsägaren eller hyresgästen. I mervärdeskattelhänseende är situationen en annan. Anskaffningar som skattskyldig hyresgäst gör är avdragsgrundande medan däremot fastighetsägarens egna förvärv är avskurna från avdragsrätt. Det kan enligt utredningen inte uteslutas att beskattningsreglerna drivit fram en överflyttning av fastighetskostnaderna till skattskyldiga hyresgäster mot att fastighetsägaren avstår från en hyreshöjning.

Mervärdeskatten har sedan den infördes den 1 januari 1969 höjts två gånger och därmed har, uttalar utredningen, de kumulativa effekterna förstärkts. På grund härav anser utredningen att möjlighet till avlyftning av skatt på förvärv för uthyrda rörelsefastigheter måste tillskapas.

Utredningen diskuterar olika tekniska metoder att åstadkomma en sådan avlyftning. Överflyttning av ingående skatt från fastighetsägare till skattskyldig hyresgäst anses inte lämplig eftersom fastighetsägaren skulle vara skyldig att öppet redovisa sina kostnader för hyresgästen. Inte heller anser utredningen det möjligt att göra byggnadsföretagen tekniskt skattskyldiga för tjänster som avser fastighet som hyrs ut till skattskyldig, dvs. låta dem få avdrag för ingående skatt utan skyldighet att betala skatt på tjänsterna. Även ett system med restitution till fastighetsägare av skatt som belöper på förvärv för uthyrd rörelsefastighet avvisas. Ett sådant system skulle enligt utredningen få bygga på schabloner som antingen blir alltför grova eller alltför många.

Utredningen har stannat för en lösning av frågan som innebär att skattskyldighet införs för fastighetsägare för uthyrning av fastigheter och lokaler till skattskyldiga enligt ML. Fastighetsägaren skall därvid redovisa skatt för uppburna hyror för sådana fastigheter och lokaler och får en motsvarande rätt till avdrag för ingående skatt. Den sålunda uttagna skatten blir avdragsgill för hyresgästen och på så sätt undanröjs kumulativa skatteeffekter.

Utredningen ifrågasätter om en sådan beskattning i fråga om redan färdigställda och ianspråktaga fastigheter är av intresse för fastighetsägare eller hyresgäster eftersom den framtida mervärdeskattebelastningen i sådana fall normalt torde vara försumbar. Hyrorna i äldre fastigheter är dessutom knappast relaterade till den ursprungliga byggkostnaden. Det är först när en sådan fastighet undergår en mera genomgripande ombyggnad som skattskyldighet för uthyrningen kan vara av betydelse för den skattskyldige hyresgästen. Mot denna bakgrund föreslår utredningen att skattskyldighet för uthyrning av rörelsefastigheter och rörelselokaler bör vara frivillig och gälla först efter ansökan av fastighetsägaren. En sådan ordning kommer enligt utredningen san-

nolikt att väsentligt begränsa antalet nytillkommande skattskyldiga även om något hinder inte bör möta mot skattskyldighet även i fall då den ingående skatten är obetydlig.

Utredningen pekar i detta sammanhang på att man i Danmark övergett ett system för kompensation för mervärdeskatt på byggkostnader för rörelsefastigheter till förmån för ett system med frivillig skattskyldighet för uthyrning av rörelsefastighet. Detta system överensstämmer med EG:s sjätte direktiv för harmonisering av medlemsstaternas mervärdeskattelagstiftning.

Utredningen anser att den föreslagna frivilliga skattskyldigheten bör vara generell. Begränsningar till vissa typer av rörelsefastigheter eller till fastigheter som till viss minsta del används för sådant ändamål skulle med säkerhet skapa gränsdragningsproblem. Några fördelnings-svårigheter beträffande den ingående skatten när fastighet används för olika ändamål befarar inte utredningen, eftersom en öppen kostnadsredovisning av sådana förvärv för uthyrd rörelsefastighet, för vilken anskaffningskostnaden får skrivas av genom särskilda årliga värdeminskningsskattavdrag enligt upprättad plan, drivs fram av bestämmelserna i 25 § 3 mom. KL. En direkt koppling mellan inkomstskattedeklaration och mervärdeskatte-redovisning kan därför ske i många fall.

Utredningen tar därefter upp frågan om en periodisering eller motsvarande av avdragsrätten för uthyrningsfastigheter. Rätten till avdrag för ingående mervärdeskatt inträder i princip omedelbart och omfattar hela mervärdeskatten utan någon periodisering. En uthyrningsfastighet kan emellertid efter kort tid tas i anspråk för icke skattepliktigt ändamål. Den vid anskaffningstillfället medgivna totala skatteavlyftningen framstår då, menar utredningen, som omotiverad.

Utredningen avvisar av tekniska skäl tanken på att komma till rätta med detta problem genom att avdragsrätten för ingående skatt fördelas på ett visst antal år. En sådan fördelning skulle också få göras vid förvärv av fastighet för användning i verksamhet som enligt redan nu gällande bestämmelser medför skattskyldighet.

Utredningen anser i stället att den omedelbara avdragsrätten skall bestå men kompletteras med en skyldighet att i vissa fall återföra åtnjutna avdrag. Av praktiska skäl bör en sådan återföringsskyldighet begränsas till en tidrymd, som förhindrar rena skentransaktioner, även om den ekonomiska livslängden för en fastighet skulle motivera längre tid. I fråga om industri-, lager- och butikslokaler är byggnaden vanligen särskilt inrättad för sådan användning. Man torde därför kunna räkna med att även nytillträdande hyresgäster i allmänhet kommer att använda lokalerna för verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML. Växling mellan verksamheter som medför och inte medför skattskyldighet borde mera allmänt förekomma främst när det gäller kon-

torslokaler. Av praktiska skäl bör man, menar utredningen, avstå från särregler beträffande olika slags fastigheter och lokaler.

Mot denna bakgrund förordar utredningen en i princip generell återföringsregel av innebörd, att åtnjutet avdrag för ingående skatt skall återföras till beskattning endast när byggnad eller lokal tas i anspråk för ändamål som inte längre medför skattskyldighet enligt ML inom tre år från utgången av det kalenderår under vilket första uthyrning som medför skattskyldighet har påbörjats. Återföring skall göras med belopp, som svarar mot så stor del av tidigare åtnjutet avdrag, som faller på lokalerna för den ändrade användningen och verkställas i redovisningen för den period under vilken ändringen av dispositionen ägde rum. Även i det fall fastighet säljs före utgången av treårsperioden bör återföring ske av åtnjutna avdrag för ingående skatt.

Återföring bör enligt utredningen alltid göras i dessa fall. För att underlätta kontroll och redovisning bör dock, som en schablon, gälla att återföringsskyldigheten begränsas till sådana förvärv för vilka anskaffningskostnaden överstiger 10 000 kr. Säljare bör vara skyldig att i samband med försäljningen uppge beloppet av den skatt som skall återföras. Har köparen medgett inträde som skattskyldig, bör detta belopp anses som avdragsgill ingående skatt för honom. Motsvarande bör gälla om fastigheten på nytt säljs inom treårsperioden. Bestämmelser om återföring av ingående skatt bör enligt utredningen tas in i 15 § och ett tillägg bör göras i anvisningarna till 5 § om att skatt som sålunda anges av säljaren utgör ingående skatt för köparen.

Vid återföring av avdrag för ingående skatt bör redovisad utgående skatt på influtna hyror i princip inte avräknas eftersom hyresgästen i sin skatteredovisning har fått dra av motsvarande belopp som ingående skatt.

Enligt utredningens i det föregående redovisade förslag skall skatt redovisas redan när förskott eller a conto-betalningar tas emot. I den mån det, t. ex. genom redan tecknade hyresavtal, är uppenbart att en byggnad helt eller delvis skall hyras ut för verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML bör fastighetsägaren (beställaren) kunna anses som skattskyldig redan innan uthyrningsverksamheten har påbörjats och därmed vara berättigad till omedelbar avdragsrätt för ingående skatt på förskottlikvider till den del de avser lokaler för uthyrning för verksamhet som medför skattskyldighet. Utredningen föreslår att en särskild bestämmelse härom tas in i 2 § fjärde stycket.

I vissa fall kan en fastighet som är avsedd för bruk i verksamhet som inte medför skattskyldighet efter kort tid stadigvarande tas i anspråk för yrkesmässig uthyrning som berättigar till skattskyldighet. Sker uthyrning senast tredje året efter utgången av de kalenderår under vilket byggnaden har färdigställts till någon som är skattskyldig, föreslår utredningen att fastighetsägaren på ansökan bör kunna förklaras skattskyldig för

den yrkesmässiga uthyrningen. Han bör då kunna tillerkännas avdrag för skatt som utgått vid förvärv av nybyggnadsarbeten i denna del. Vad nu har sagts bör äga motsvarande tillämpning när fastighetsägaren förvärvat byggnad från skattskyldig byggnadsföretagare och erlagt skatt vid förvärvet. Det bör dock, framhåller utredningen, även i detta fall vara tidpunkten för byggnadens färdigställande som utgör utgångspunkt för tidsberäkningen.

Den föreslagna rätten till frivilligt inträde i mervärdeskattesystemet med viss retroaktiv verkan bör, menar utredningen, vara begränsad till vad som enligt KL är att anse som ny-, till- eller ombyggnad. I likhet med vad som föreslås i fråga om återföringsskyldigheten bör avdragsrätt föreligga endast för enskilda förvärv som enligt utställd faktura har uppgått till minst 10 000 kr.

Bestämmelser om frivillig skattskyldighet för uthyrning av byggnad eller annan anläggning för användning i verksamhet som medför skattskyldighet enligt de allmänna reglerna bör enligt utredningen tas in i 2 §. Sådan tjänst bör genom ett nytt tredje stycke i 10 § göras skattepliktig. Beskattningsvärdet för sådan skattepliktig uthyrning bör genom tillägg i 14 § bestämmas till 60 % av vederlaget i överensstämmelse med vad som gäller för flertalet andra skattepliktiga tjänster med avseende på fastighet. I 2 § bör vidare tas in bestämmelser om att länsstyrelsen efter ansökan kan besluta om skattskyldighet tills vidare för uthyrning enligt 10 § tredje stycket redan innan uthyrningsverksamheten har påbörjats. Bestämmelse om en häremot svarande retroaktiv avdragsrätt bör tas in i anvisningarna till 17 §.

De särskilda bestämmelserna i 17 § andra stycket som medger överflyttning av ingående skatt i vissa fall från ett fastighetsförvaltande till ett rörelsedrivande företag inom samma koncern kan enligt utredningen utgå. Nuvarande bestämmelser i nämnda lagrum som avser delägarnas avdragsrätt för förvärv som görs av samfällighet för vattenreglering, väghållning och liknande ändamål berörs dock inte och bör därför med viss omredigering stå kvar. Även i anvisningarna till 17 § intagna bestämmelser om avdragsrätt vid t. ex. koncernförhållanden blir onödiga och kan utgå.

Slutligen bör enligt utredningen i punkt 1 första stycket av anvisningarna till 2 § för undvikande av tveksamhet anges att omsättning av produkter från eller uthyrning enligt 2 § fjärde stycket av schablon-taxerad fastighet anses som yrkesmässig.

2.6 Begagnade varor, m. m.

Skatteplikten för varor är i princip generell och omfattar såväl nya som begagnade varor. Undantagna från skatteplikt är dock begagnade personbilar och begagnade motorcyklar. Undantaget för begagnad per-

sonbil infördes redan i mervärdeskattens föregångare, den allmänna varuskatten, och motiverades då med befarade svårigheter för den reguljära handeln att vid en beskattning hävda sig i konkurrensen med den irreguljära bilhandeln.

Beskattningen av begagnade varor, och undantaget från skatteplikt för begagnade personbilar har tidigare behandlats vid ett flertal tillfällen. Utredningen har på s. 99—102 i betänkandet lämnat en närmare redogörelse för frågans tidigare behandling. Jag får hänvisa till denna redogörelse men jag vill ändå här nämna att skatteutskottet vid ett flertal tillfällen under senare år framfört krav på att frågan om beskattningen av de begagnade varorna får en bättre lösning än de nuvarande (SkU 1973: 62, SkU 1974: 62 och SkU 1975/76: 4).

Undantaget för begagnad personbil och begagnad motorcykel gäller när sådant fordon omsätts inom landet (8 § 11). Enligt anvisningarna till nämnda paragraf anses fordon som begagnat endast om det tidigare för annat ändamål än yrkesmässig återförsäljning har sålts eller uttagits inom landet. Har ny personbil eller ny motorcykel anskaffats för yrkesmässig uthyrning anses fordonet inte som begagnat när det säljs eller tas ut av uthyraren. Enligt punkt 2 av anvisningarna till 2 § förstås med personbil även sådan lastbil som har skåp-, stationsvagns- eller personbilskarosseri och en tjänstevikt som ej överstiger 1 800 kg. Undantaget omfattar därmed samma motorfordon som i nytt skick omfattas av den s. k. bilaccisen. Genom en författningsändring som träder i kraft den 1 april 1978 (SFS 1978: 69) har det skattepliktiga området för bilaccisen utvidgats. Motsvarande ändring har gjorts i ML (SFS 1978: 73). Därigenom gäller de särskilda bestämmelserna om personbilar även för sådana fordon med en totalvikt av högst 3 000 kg, vilka antingen är lastbilar med skåpkarosseri eller bussar.

Enligt anvisningarna till 10 § föreligger skatteplikt för reparation och annan skattepliktig tjänst på begagnad personbil och begagnad motorcykel. Den som handlar enbart med sådana fordon är inte skattskyldig enligt ML och har heller inte någon rätt till avdrag för ingående skatt för verksamheten. Bedrivs sådan handel i förening med verkstadsrörelse föreligger skattepliktig omsättning när skattepliktig vara tas ut ur verkstadsrörelsen för att tillföras begagnad personbil eller begagnad motorcykel som utgör omsättningsvara i handelsrörelsen.

Skattskyldig som driver handel med bilar och motorcyklar får enligt 17 § göra avdrag för all ingående skatt på förvärv och införsel för verksamheten med undantag dock för skatt på varor till eller tjänster på begagnad personbil eller motorcykel som utgör omsättningsvara i verksamheten.

Enligt punkt 3 av anvisningarna till 2 § är den skattskyldig som i egenkap av ombud i eget namn förmedlar försäljning av skattepliktig eller kvalificerat skattefri vara om han uppbär likviden från köparen. Vid

försäljning på auktion av vara som utgör omsättningstillgång i yrkesmässig verksamhet är den skattskyldig för vars räkning auktionsförsäljningen sker. Skattskyldighet för auktionsförrättare föreligger endast i vissa särskilda fall. Enligt 10 § första stycket 1 och anvisningarna till 10 § är förmedling av vara skattepliktig när den sker av handelsagent. Härav följer att skatt utgår på provision som uppbärs av sådan agent och att rätt till avdrag för ingående skatt föreligger för handelsagents verksamhet.

Tillämpningen av ML i fråga om det nu aktuella beskattningsområdet har behandlats i ett flertal anvisningar och förhandsbesked. Utredningen har på s. 104—108 i betänkandet lämnat en kortfattad redogörelse för dessa. Vidare redogör utredningen för ett förhandsbesked om skatteberäkning vid återgång av s. k. öppet köp. Utredningen har också på s. 108—109 i betänkandet kortfattat redogjort för vissa utländska bestämmelser. Jag hänvisar till betänkandet i dessa delar.

Utredningen tar inledningsvis upp de problem som uppkommit när varor, som har förvärvats för slutlig konsumtion och då beskattats, åter blir föremål för yrkesmässig omsättning. En skattskyldig återförsäljare, som tar en skattepliktig vara i inbyte, kan inte betala samma pris för varan som en icke skattskyldig köpare, eftersom skatt skall utgå när den begagnade varan på nytt säljs. Kunden kan därför få ett högre pris om han själv kan finna en köpare till sin begagnade vara. Beskattningen av begagnade varor har härigenom haft vissa ogynnsamma verkningar för handeln. Höjningarna av mervärdeskatten har ytterligare påverkat formerna för handeln med begagnade varor, främst husvagnar och båtar. Den yrkesmässige återförsäljaren uppträder ofta inte längre som köpare av inbytesvaror utan erbjuder sig i stället att förmedla en försäljning i kundens namn. Vidare har i vissa fall konstaterats, att kundvaror som har inlämnats för försäljning i realiteten varit lagervaror i en yrkesmässig handel med begagnade varor. Utredningen framhåller att de nämnda förhållandena av den seriösa handeln har uppfattats som mycket besvärande och vidare att det föreligger uppenbara kontrollsvårigheter på detta område.

Erfarenheterna från vissa granskningsaktioner inom bilhandeln visar enligt utredningen att också undantaget från skatteplikt på begagnade personbilar skapat kontroll- och redovisningsproblem och andra ej önskvärda konkurrens effekter. Vid bytestransaktioner är köparen endast intresserad av skillnadsbeloppet och säljaren av att priset på den nya bilen sätts så lågt som möjligt. Mervärdeskatt utgår i dag endast på det avtalade priset för den nya bilen. Det har i många fall visat sig att sådan prissättning förekommit som inte kunnat godtas av beskattningsmyndigheterna. Omfattande utredningar har fått göras för att komma fram till vad som skall anses som skäligt. Under sådana förhållanden

anser utredningen det uteslutet att utvidga skattefriheten för begagnade varor.

Situationer som liknar de hittills berörda kan enligt utredningen även uppkomma vid avyttring av tillgångar i en verksamhet som visserligen är yrkesmässig men som inte medför skattskyldighet. Det förekommer t. ex. ofta att bussar som har använts i yrkesmässig trafik har ett avsevärt restvärde när de byts ut mot nya. SkattekONSEKVENSerna försvårar en ren inbytestransaktion och man får söka andra former för avyttring och förvärv av begagnade bussar.

En annan fråga som utredningen berör i detta sammanhang gäller skattefriheten för försäljning av privat egendom på auktion och speciellt på de s. k. kvalitetsauktionerna, där privatpersoner låter sälja konst, antikviteter m. m., dvs. varor som ofta inte minskar utan tvärtom stiger i värde. Förvärven sker många gånger i rent kapitalplaceringssyfte. Nuvarande bestämmelser, som medger skattefrihet för auktionsförsäljningar men kräver skatt vid yrkesmässig försäljning, är enligt utredningen till nackdel för konst- och antikvitethandeln och även för den yrkesmässiga handeln med sedlar och mynt.

Även om man med visst fog kan anta att direkta försäljningar av varor mellan privatpersoner är vanligast beträffande vissa särskilda kapitalvaror är det enligt utredningens uppfattning svårt att göra en rättvis avgränsning av detta område. Utredningen anser därför att man måste finna en lösning som är generell i den meningen att den skall avse yrkesmässig handel med alla slags begagnade varor. Vad man därefter kan ifrågasätta är om man också måste beakta handeln med varor med måttliga priser där mervärdeskatten knappast kan ha någon avgörande betydelse för kundens val av inköpsställe.

Utredningen har vid sina överväganden inte funnit någon bättre teknisk lösning än den som tidigare presenterats i fråga om handeln med begagnade motorfordon. Lösningen innebär att yrkesmässig återförsäljare medges en i princip generell avdragsrätt i sin skatteredovisning för en beräknad ingående skatt på inköp från ej skattskyldiga personer av skattepliktiga varor för yrkesmässig omsättning. Denna s. k. fiktiva avdragsrätt får beräknas till belopp som svarar mot gällande skattesats tillämpad på inbytesvarans pris eller värde. Vid vidareförsäljning av varan skall skatt utgå i vanlig ordning. Vad som slutligt beskattas blir det mervärde som har skapats hos återförsäljaren och som tar sig uttryck i skillnaden mellan försäljningspriset och inbytesvärdet. Utredningen föreslår att ett sådant system införs i ML.

Avdragsrätten bör enligt utredningen inte vara begränsad till varor med ett visst lägsta värde eftersom detta skulle skapa tröskeeffekter och kontrollproblem. Avdraget skall styrkas av avräkningsnota som utställs av den skattskyldige och skall innehålla samtliga de uppgifter som anges i anvisningarna till 16 § i fråga om faktura.

Utredningen anger att en omläggning av beskattningen av begagnade varor enligt nu angivna riktlinjer kan leda till ett skattebortfall av begränsad omfattning. Detta får dock vägas mot de praktiska fördelar som förslaget erbjuder.

Utredningen anser att även den yrkesmässiga bilhandeln skall kunna arbeta på lika villkor som annan handel med kapitalvaror t. ex. handeln med begagnade båtar och husvagnar. Nu gällande bestämmelser om rätt till avdrag för ingående skatt ger dessutom bilbranschen favörer som knappast är motiverade. Bestämmelserna innebär att den som driver handel med bilar eller motorcyklar har en generell rätt till avdrag för all skatt som belöper på förvärv för verksamheten med undantag av vara till eller tjänst på sådan begagnad personbil eller begagnad motorcykel som utgör omsättningsvara i verksamheten. Den som bedriver en stor och omfattande handel med begagnade bilar behöver, konstaterar utredningen, endast omsätta skattepliktiga fordon för belopp som överstiger 10 000 kr. för helt kalenderår för att full och oinskränkt avdragsrätt skall föreligga för all ingående skatt som belöper på sådana förvärv som anskaffning av rörelsefastighet, verktyg och inventarier, reklam och annonsering. Konsekvenserna av bestämmelserna har, menar utredningen, blivit helt andra än de avsedda. Utredningen föreslår därför att alla särbestämmelser som nu finns intagna i ML och som speciellt gäller handeln med begagnade bilar och begagnade motorcyklar slopas.

Utredningens förslag innebär att den som driver handel med begagnade bilar och begagnade motorcyklar blir oinskränkt skattskyldig för sin verksamhet med obeskuren avdragsrätt för alla förvärv för verksamheten. Drivs verksamheten i förening med verkstadsrörelse skall någon uttagsbeskattning följaktligen inte ske för varor som tas ut för att tillföras begagnad bil eller begagnad motorcykel som utgör omsättnings- eller anläggningstillgång i verksamheten.

2.7 Avdragsrätt i vissa fall

2.7.1 Koncernförvärv

ML innehåller inga särskilda bestämmelser om koncernbolagens skatteredovisning. Varje bolag inom koncernen är därför i förekommande fall fullt ut skattskyldigt för sina transaktioner oavsett om dessa avser annat bolag inom samma koncern eller utanför stående person.

I 17 § andra stycket finns dock som tidigare har anförts bestämmelser enligt vilka rörelsedrivande koncernbolag har rätt att vid sin skatteredovisning dra av ingående skatt som hänför sig till förvärv som ett fastighetsförvaltande koncernbolag gör för fastighetens användning i rörelsen.

Utredningen har från rent tekniska bedömningar inte ansett sig böra förorda någon ändring i fråga om nu gällande i princip individuella skattskyldighet för företag inom koncernbildningar. Det kan emellertid enligt utredningen hävdas att skattepliktsområdet för tjänster enligt nuvarande bestämmelser i vissa fall är för snävt. Skatteplikt föreligger inte för administrativa tjänster, forsknings- och utvecklingsarbeten eller konstruktion av vara. Detta förhållande har i vissa fall skapat kumulativa effekter och olägenheter vid den praktiska tillämpningen. Två eller flera bolag kan av olika anledningar finna det lämpligt att gå samman om en forsknings- eller utvecklingsuppgift. Den lämpligaste formen för ett sådant arbete kan vara att bilda ett av intressenterna ägt aktiebolag. Den verksamhet som det gemensamt ägda bolaget bedriver medför inte skattskyldighet och bolaget saknar därför avdragsrätt för ingående skatt på förvärv för verksamheten. Om motsvarande verksamhet har utförts av intressenterna var för sig och i de egna verksamheterna skulle full och oinskränkt avdragsrätt ha förelegat.

För att komma till rätta med hithörande problem skulle, enligt utredningen, krävas att det skattepliktiga tjänsteområdet vidgades högst väsentligt. Vidare skulle i skattesystemet behöva införas skatteplikt för åtskilliga immateriella rättigheter såsom patenträtt, rätt till royalty m. m. Utredningen har inte tagit ställning i denna fråga i detta sammanhang.

Det förekommer emellertid enligt utredningen att man inom koncernen har lagt viss verksamhet som avser hela koncernen eller delar därav hos ett enda företag inom koncernen, t. ex. för administration, forsknings- och utvecklingsarbete eller annat som inte medför skattskyldighet. Vid en sådan organisation avskärs koncernen enligt gällande bestämmelser från avdragsrätten för ingående skatt på förvärv som i sak hänför sig till koncernens skattepliktiga verksamhet.

Utredningen anser det rimligt att koncerner bör tillerkännas oinskränkt avdragsrätt för alla förvärv som i sak avser en verksamhet som medför skattskyldighet och föreslår att frågan regleras i 17 §. Därvid bör föreskrivas att koncernföretag enligt 43 § 3 mom. KL, som för verksamhet som medför skattskyldighet mottar icke skattepliktig tjänst av annat företag i samma koncern, vid sin redovisning av skatt får som egen ingående skatt räkna skatt som belöper på det andra bolagets förvärv eller införsel för tillhandahållande av tjänsten. Uppgift om skattens storlek får enligt förslaget lämnas av det ej skattskyldiga företaget t. ex. i faktura eller motsvarande handling som avser tjänsten i fråga.

2.7.2 Hyra av personbil

Enligt 18 § 3 föreligger inte avdragsrätt för ingående skatt som belöper på anskaffning av personbil eller motorcykel för ändamål som ej avser yrkesmässig återförsäljning eller uthyrning. Har fordonet anskaffats från säljare som innhaft fordonet för yrkesmässig uthyrning före-

ligger aldrig avdragsrätt. Å andra sidan omfattar avdragsrätten all ingående skatt på driftkostnader för personbil eller motorcykel som utgör inventarium i skattskyldigs verksamhet, även om fordonet endast delvis används i verksamheten.

Dessa bestämmelser har, enligt utredningen, tillkommit i avsikt att schablonmässigt belasta privat nyttjande av personbil som utgör anläggningstillgång i skattskyldigs verksamhet med skatt. Någon sådan schablonregel finns inte i det fall skattskyldig väljer att hyra bil i stället för att anskaffa bil för verksamheten. RSV har i meddelad anvisning uttalat att nu gällande bestämmelser skall ges den innebörden att den ingående skatten skall delas upp efter skälig grund när förhyrd personbil används privat av den skattskyldige eller hans anställda. Ingående skatt som belöper på privat användning är inte avdragsgill.

Utredningens förslag om en begränsad skattskyldighet för uttag av tjänst innebär inte att uttag av privat bilförmån kommer att beskattas. Kvar står dock att avdragsrätt saknas för ingående skatt som belöper på privat nyttjande av förhyrd personbil.

Sådana bestämmelser ger i princip en materiellt riktig lösning. Uppenbart är dock att svårigheter föreligger att göra en korrekt uppdelning av den ingående skatten. Detta förhållande inger enligt utredningen betänkligheter inte minst med hänsyn till den stora omfattning leasingverksamheten har fått.

Utredningen anser att administrativa och kontrolltekniska skäl talar för en annan lösning. Ett rent förbud mot avdrag för ingående skatt på leasing av personbil förordas inte. Under hänvisning till vad som gäller i fråga om avdragsrätten för personbilar som har anskaffats med äganderätt förordar utredningen i stället att den skattskyldiges avdragsrätt bör bestämmas enligt en klar och entydig schablon.

Utredningen åberopar en av leasingutredningen (K 1972: 06) gjord kalkyl som visar att 65—75 % av hyran utgör ersättning för kapitalkostnader inkl. vinst. Med utgångspunkt häri och med beaktande att förslag framförs om att ränta inte längre skall inräknas i beskattningsvärdet anser utredningen att 60 % av leasingavgiften bör kunna anses motsvara anskaffningskostnaden för personbil vid likvärdig användning. Utredningen föreslår därför att i 18 § tas in en bestämmelse om att avdragsrätt föreligger för 40 % av ingående skatt som belöper på hyra av personbil eller motorcykel, som skattskyldig förhyr för annat ändamål än yrkesmässig återuthyrning.

2.7.3 Partiell skattskyldighet

Skattskyldig får enligt 17 § första stycket vid redovisningen av mervärdeskatt dra av ingående skatt på förvärv eller införsel för verksamhet som medför skattskyldighet. Enligt 18 § andra stycket skall den avdragsgilla ingående skatten bestämmas genom uppdelning enligt skälig

grund, när skatten endast delvis avser förvärv som omfattas av avdragsrätten eller verksamhet som medför skattskyldighet.

Medför verksamhet skattskyldighet i endast ringa omfattning, har den skattskyldige rätt att avdra dels ingående skatt som hänför sig till förvärv eller införsel som helt avser den del av verksamheten som medför skattskyldighet, dels skälig andel av ingående skatt som belöper på mera kostnadskrävande anskaffningar som huvudsakligen avser den verksamhet som medför skattskyldighet. I fråga om verksamhet som i endast ringa omfattning inte medför skattskyldighet får enligt 18 § tredje stycket avdrag göras för ingående skatt utan uppdelning av denna efter skälig grund.

De nuvarande bestämmelserna har enligt utredningen medfört vissa tillämpningssvårigheter. Bl. a. har ifrågasatts i vad mån bestämmelserna gäller även de mycket stora företagen där en sidoordnad verksamhetsgren som medför skattskyldighet visserligen är ringa sedd i förhållande till företagets totala omsättning men ändå i sig själv betydande. Att i sådana fall beskära avdragsrätten vid gemensamma förvärv som inte helt avser den del av verksamheten som medför skattskyldighet anser utredningen inte vara tilltalande. Det kan i andra fall vara fråga om verksamhetsgren som i endast obetydlig del inte medför skattskyldighet men där mycket betydande anskaffningar endast till någon del avser den verksamhet som medför skattskyldighet. Att då medge oinskränkt avdragsrätt för ingående skatt är lika litet tilltalande.

Utredningen anser att skattskyldig alltid skall ha rätt att fördela ingående skatt efter skälig grund när den endast delvis avser förvärv eller införsel för verksamhet som medför skattskyldighet.

Vidare anser utredningen att det inte är rationellt att skattskyldig, vars verksamhet till någon del inte medför skattskyldighet, skall tvingas att post för post undersöka om förvärv är helt eller endast delvis avdragsgrundande. Utredningen föreslår därför att förvärv som till mer än 95 % avser verksamhet som medför skattskyldighet alltid skall vara avdragsgrundande utan inskränkning. Medför verksamheten till mer än 95 % av omsättningen skattskyldighet bör ingående skatt som ej överstiger 1 000 kronor för visst förvärv få avdragas utan uppdelning efter skälig grund.

2.8 Beskattningsvärdets bestämmande

Enligt 14 § med tillhörande anvisningar utgör beskattningsvärdet vid omsättning mot kontant betalning den erhållna likviden (vederlaget) minskad med rabatt som direkt avgår från likviden och vid annan omsättning det pris som har överenskommits vid avtalets ingående enligt då utfärdad faktura eller annan handling, i båda fallen med skattens belopp inräknat. I vederlaget skall inräknas avbetalningstillägg, finansieringstill-

lägg, ränta och annat pristillägg som skall erläggas av köparen enligt avtalet. Utställs i samband med avtalet växel eller annat skuldebrev för betalningen, utgörs det avtalade priset av belopp enligt sådan handling med tillägg av kontant likvid som därutöver har erlagts. Detta gäller även om lägre pris anges i faktura eller liknande handling.

Vid beräkning av beskattningsvärde eller skattepliktig omsättning får avdrag inte göras för s. k. villkorlig rabatt som utgår vid betalning inom viss tid. Ej heller får avdrag göras vid diskontering av kundväxel.

Enligt utredningen har bestämmelserna om räntas inräknande i beskattningsvärdet vållat påtagliga tillämpningssvårigheter. Kreditförsäljningen till privata konsumenter har också organiserats på ett sådant sätt att den i beskattningshänseende framstår som en kontanthandel genom införande av köpkorts- och konteringsförsäljningar och genom medverkan från finansieringsföretag med köp- och handlån.

Utredningen anser att övervägande skäl talar för att räntor på beviljade kundkrediter i mervärdesskattehänseende bör hållas utanför den skattepliktiga omsättningen, inte minst med beaktande av att identitet då uppnås med vad som i inkomsttaxeringshänseende och enligt allmänt vedertagna företagsekonomiska principer räknas som försäljningsintäkt. Det skattebortfall som får förutsättas uppkomma vid en sådan ändring av gällande bestämmelser torde enligt utredningen bli av relativt begränsad omfattning.

Det har i debatten ibland gjorts gällande att om räntorna hålls utanför beskattningen skulle detta kunna leda till skentransaktioner. Formkraven på kredithandeln i vad den gäller försäljningen till enskilda konsumenter har dock skärpts genom bl. a. konsumentköplagen, och utredningen anser därför att någon detaljreglering på denna punkt inte behövs. Det bör, enligt utredningen, ankomma på RSV att ge erforderlig vägledning i fråga om vad som bör inrymmas under begreppet ränta.

Det har enligt utredningen riktats anmärkningar mot bestämmelserna i ML när det gäller bestämmandet av beskattningsvärdet vid tillhandahållande av kopior av byggnadsritningar och liknande handlingar i samband med sådana konsult- och arkitekttjänster som avses i 10 § första stycket 5. De renodlade kopieringsföretagen måste alltid ta ut full skatt på sina kopior. Beställs kopieringen via konsulten utgår i många fall skatt enligt den för konsultuppdraget i övrigt gällande 20-procentsregeln. Kopieringsarbetena för större projekt är enligt uppgifter som utredningen inhämtat klart objektsbundna.

Utredningen tar fasta på de gjorda anmärkningarna om bristande neutralitet och anser det också vara förenat med avsevärda praktiska svårigheter för konsulterna att på ett fullt betryggande sätt göra åtskillnad i skatteberäkningarna beträffande kopieringstjänsterna. Utredningen föreslår därför att 20-procentsregeln genom ett tillägg till 14 § görs till-

lämplig på omsättning av kopior av sådana handlingar som har framställts genom tjänst enligt 10 § första stycket 5 och som avser planerad eller under uppförande varande byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet.

2.9 Fastställelse av skatt, m. m.

Enligt ML skall skatt för varje redovisningsperiod fastställas av beskattningsmyndigheten (länsstyrelsen). Fastställelse av skatt sker genom preliminära och slutliga beslut enligt bestämmelserna i 30—36 §§. Fastställelse av skatt sker med ledning av deklARATION och övriga handlingar. Kan skatten inte beräknas tillförlitligt med ledning av sådana handlingar fastställs skatten efter skälig grund. Beslut om fastställelse av skatt är preliminärt intill dess slutligt beslut härom har meddelats eller när sådant beslut anses föreligga. Har deklARATION lämnats anses skatten fastställd genom preliminärt beslut (32 §). Nytt fastställelsebeslut meddelas när framkomna omständigheter föranleder ändring av tidigare preliminärt beslut (33 §).

Fråga om preliminärt beslut får inte väckas efter den 30 november tredje året efter utgången av det kalenderår under vilket redovisningsperioden gått till ända och preliminärt beslut får inte meddelas senare än tre år efter utgången av nämnda kalenderår (35 §).

Slutligt beslut om fastställelse av skatt skall enligt 36 § meddelas, om den skattskyldige begär sådant beslut inom två månader från den dag han fått del av preliminärt beslut. Föreligger särskilda skäl får slutligt beslut meddelas även om den skattskyldige inte begärt det.

Har slutligt beslut 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 senast meddelade preliminära beslut. Om preliminärt beslut inte har meddelats anses skatten fastställd genom slutligt beslut i enlighet med deklARATIONEN. Har varken deklARATION lämnats eller preliminärt beslut meddelats anses skatten fastställd till noll kronor.

Enligt 38 § sker efterbeskattning om skattskyldig i deklARATION eller på annat sätt lämnat oriktig uppgift eller underlåtit att lämna deklARATION eller infordrad uppgift. Efterbeskattning får inte ske i fråga om ringa skattebelopp eller när åtgärden med hänsyn till omständigheterna framstår som uppenbart oskälig.

Från skatt som skattskyldig skall betala på grund av efterbeskattning för viss redovisningsperiod får enligt 39 § avräknas belopp som den skattskyldige kan återfå för annan period under samma kalenderår. Som förutsättning härför gäller bl. a. att allmänna ombudet tillstyrkt sådan avräkning.

Efterbeskattning får ske först sedan slutligt beslut har meddelats eller

föreligger och endast om fråga prövats senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket redovisningsperioden gått till ända. Vissa särskilda regler gäller för efterbeskattning i de fall skattskyldig avlider eller har åtalats för skattebrott (40 §). Beslut om efterbeskattning meddelas av länsstyrelsen.

Genom slutligt beslut om fastställelse av skatt öppnas möjlighet för den skattskyldige att få sin sak prövad i högre instans. Enligt 51 § förs talan mot sådant beslut hos länsrätten genom besvär. Besvären skall ha inkommit dit inom två månader från det klaganden fått del av beslutet (52 §).

Enligt 55 § har skattskyldig dessutom möjlighet att anföra besvär i särskild ordning. Sådana besvär får anföras om skatt har fastställts i strid mot bestämmelserna om vem som är skattskyldig eller om vad som är skattepliktigt, om skatt fastställts mer än en gång för samma omsättning eller om beskattningen blivit oriktig på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende. Med vissa begränsningar får skattskyldig vidare anföra besvär om han till följd av underlåtenhet att lämna deklaration eller infordrad uppgift, felaktighet i deklaration eller annan uppgift eller handling som har legat till grund för deklarationen eller annan uppgift han lämnat fått skatten fastställd till belopp som väsentligt avviker från vad som rätteligen bort fastställas för perioden. Besvär får dessutom anföras om någon i annat fall kan åberopa omständighet eller bevis som bort föranleda att skatten fastställs till belopp som väsentligt avviker från den skatt som har fastställts.

Besvär i särskild ordning får anföras senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket redovisningsperioden gått till ända. Allmänna ombudet får inom samma tid och under samma förutsättningar anföra besvär till den skattskyldiges förmån och även, om beskattningen blivit oriktig på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende, till den skattskyldiges nackdel.

Den ordning som gäller för fastställelse av mervärdesskatt är, enligt utredningen, i princip välgrundad och lämplig. Erfarenheterna visar dock att bestämmelsen i 30 § om att skatt skall fastställas för varje redovisningsperiod kan diskuteras.

Enligt utredningen är det ofrånkomligt att skatten fortlöpande måste fastställas för varje redovisningsperiod. Utredningen har emellertid funnit att det inte föreligger ett egentligt behov av att upprätthålla kravet på periodspecifikation i fall då åtgärd skall vidtas i fråga om skatteredovisningen för redan tilländalupet beskattningsår. Förutom praktiska svårigheter med en periodisering bör beaktas, att i princip varje ändring i mervärdesskatteredovisningen för en rörelseidkare har betydelse även för inkomsttaxeringen och tvärtom.

Med hänsyn till de stora belopp mervärdesskatteredovisningen ofta avser är det enligt utredningen nödvändigt att ställa stora krav på kor-

rekt skatteredovisning för varje redovisningsperiod och på att skatt omedelbart kan fastställas för perioden. Det är emellertid lättförståeligt att fel kan uppkomma i en löpande periodisk skatteredovisning, som för flertalet omfattar en stor mängd transaktioner. Det kan också ofta vara fråga om fel som upptäcks först i samband med siffergranskning, revision eller bokslut. Mot denna bakgrund bör, menar utredningen, möjligheterna för de skattskyldiga att rätta felaktigheter i skatteredovisningen underlättas.

Förslaget att redovisningsperioderna i fortsättningen skall anknytas till räkenskapsåret i stället för som hittills till kalenderåret och att skattskyldiga med en skattepliktig årsomsättning upp till 200 000 kr. skall få deklarerera mervärdeskatt för helt räkenskapsår inom samma tid som gäller för självdeklarationens avlämnande erbjuder enligt utredningen förutsättningar för dessa skattskyldiga att undvika felaktigheter i redovisningen av mervärdeskatt. I fråga om övriga skattskyldiga, för vilka nuvarande redovisningsperioder om två månader avses bli tillämpliga även i fortsättningen, kan det enligt utredningens mening knappast innebära några olägenheter att öppna möjlighet för rättelse av mervärdeskatteredovisningen för hela det förflutna räkenskapsåret i en ny deklaration, som formellt avser den sista redovisningsperioden för året. Utredningen föreslår därför att möjlighet att efter räkenskapsårets utgång få inkomma med en rättelsedeklaration för sista redovisningsperioden under räkenskapsåret införs i ML. Eftersom fråga är om deklaration följer automatiskt att även betalningsskyldighet inträder i det fall rättelsen innebär att ytterligare skatt skall betalas. Även länsstyrelsen bör kunna meddela beslut om fastställelse av skatt för tilländalupet räkenskapsår utan att hänföra konstaterade felaktigheter till de olika redovisningsperioderna.

Den nu förordade lösningen får enligt utredningen inte ges den innebörden att skattskyldig tillåts att uppskjuta rättelse av ett upptäckt fel i den löpande skatteredovisningen till en rättelsedeklaration i anslutning till bokslutet. Bestämmelserna om skattetillägg och förseningsavgift gäller för varje periodredovisning av skatt liksom bestämmelserna om restavgift vid för sen skattebetalning. Har skattskyldig inkommit med rättelsedeklaration innan länsstyrelsen vidtagit åtgärd kan skattetillägg inte komma i fråga. Restavgift bör dock utgå, bl. a. med hänsyn till att den skattskyldige disponerat över oredovisade skattededel. Sker ändring av skatteredovisningen för helt räkenskapsår genom fastställelsebeslut av länsstyrelsen, t. ex. efter skatterevision, blir givetvis de allmänna reglerna om skattetillägg och restavgift tillämpliga.

Begreppet preliminärt beslut har enligt utredningen missuppfattats på sina håll. Det borde inte råda någon tvekan om att sådana beslut har full rättskraft. Nytt beslut kan meddelas endast när nya omständigheter motiverar detta. Preliminärt beslut kan inte överklagas. Härför krävs

att den skattskyldige inom två månader begär och erhåller ett slutligt beslut. Med hänsyn till angelägenheten av att varje tvivel om beslutets karaktär undanröjs föreslår utredningen att uttrycket preliminärt beslut utgår och att 32 § utformas så att skatten anses fastställd enligt lämnad deklaration och att skatten anses fastställd till noll kronor om deklaration inte har lämnats.

Om skattskyldig upptäckt fel i lämnad deklaration och därför lämnar ny, rättad deklaration bör enligt utredningen skatten automatiskt kunna anses som fastställd enligt den nya deklarationen. Utredningen anser det därför onödigt att länsstyrelsen enligt 33 § skall behöva meddela ett fastställelsebeslut. I det fall den nya deklarationen upptar ytterligare skatt att betala sker inbetalning av det tillkommande beloppet samtidigt med deklarationens avlämnande. Den skattskyldige får därvid, menar utredningen, redan genom postkvittot bekräftelse på att skatten har fastställts och betalats. I det motsatta fallet bör det räcka med att fastställelsen bekräftas genom återbetalning från länsstyrelsen. Utredningen föreslår därför en ändring av 32 § av innebörd att skatt alltid skall anses fastställd enligt lämnad deklaration såvida skatten inte har fastställts tidigare av länsstyrelsen genom beslut enligt 33 §.

Utredningen föreslår vidare att de nuvarande bestämmelserna i 33 § om nytt preliminärt beslut ersätts med bestämmelser om att länsstyrelsen kan meddela fastställelsebeslut med ändring av tidigare fastställd skatt när nya omständigheter har kommit fram.

Enligt 36 § skall slutligt beslut meddelas om skattskyldig begär sådant beslut inom två månader från den dag då han fått del av preliminärt beslut. En förutsättning för att den skattskyldige skall kunna överklaga beslut om fastställelse av skatt enligt 32 eller 33 § är att slutligt beslut har meddelats. Det kan, menar utredningen, många gånger vara svårt att avgöra om de skäl som den skattskyldige har anfört mot ett preliminärt beslut om fastställelse av skatt innefattar sådana nya omständigheter som kan föranleda nytt preliminärt beslut. Samma problem kommer att kvarstå även om termen preliminärt beslut utgår och ersätts med fastställelsebeslut. Utredningen kan inte finna att det skulle innebära några olägenheter om skattskyldig, oavsett om fastställelsebeslut har meddelats eller inte, inom hela den tid under vilken sådant beslut får meddelas har rätt att begära slutligt beslut.

Utredningen har också övervägt att låta besvärsrätten omfatta alla meddelade fastställelsebeslut. Detta skulle emellertid kunna föranleda skattskyldig att anföra besvär hos länsskatterätten under återopande av sådana nya omständigheter, som i och för sig motiverar nytt fastställelsebeslut av länsstyrelsen. En sådan utveckling bör undvikas och utredningen föreslår därför att vad som nu i sak gäller i fråga om slutliga beslut bibehålls oförändrat. Med hänsyn till att begreppet slutligt beslut kan verka missvisande när begreppet preliminärt beslut bortfaller, före-

slår utredningen att sådant beslut som öppnar besvärsrätt i stället för slutligt benämns särskilt beslut om fastställelse av skatt.

Om slutligt beslut varken har begärts eller har meddelats och tre år förflutit efter utgången av det kalenderår under vilket redovisningsperioden gått till ända gäller nu enligt 36 § tredje stycket, att skatten anses fastställd genom slutligt beslut i enlighet med senast meddelat preliminärt beslut eller, om sådant beslut inte har meddelats, i enlighet med deklARATIONEN. Ändring av sålunda fastställd skatt kan ske endast genom efterbeskattning eller genom besvär i särskild ordning. Vid ett slopande av begreppet slutligt beslut bör bestämmelserna i 36 § tredje stycket utgå. I stället föreslår utredningen att det i 35 § anges att fråga om fastställelsebeslut inte får väckas efter den 30 november tredje året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret gått till ända. Sådant beslut får inte meddelas efter utgången av det kalenderår under vilket fråga om beslutet senast har fått väckas. Till skillnad mot de tidsfrister som nu gäller för meddelande av preliminärt beslut beräknas fristen med utgångspunkt i beskattningsåret. Detta är en ren anpassning till det föreslagna tillägget till 32 § som har behandlats tidigare. Oavsett denna tidsgräns bör dock skattskyldig, om fastställelsebeslut har meddelats, tillerkännas rätt att begära särskilt beslut inom två månader från det han fått del av det meddelade fastställelsebeslutet. Nu föreslagna ändringar av 35 och 36 §§ kräver en följdändring av 51 §.

Efterbeskattning får ske först sedan särskilt beslut om fastställelse av skatt har meddelats eller när fastställelsebeslut enligt 35 § inte längre får meddelas. För att uppnå full överensstämmelse tidsmässigt med bestämmelserna om eftertaxering i taxeringslagen (1956: 623), TL, föreslår utredningen att tidsfristen för efterbeskattning enligt 40 § ändras till att gälla sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret och alltså inte redovisningsperioden gått till ända. Motsvarande ändring föreslås i fråga om tidsfristen för besvär i särskild ordning i 55 §. Utredningen föreslår dessutom vissa rent redaktionella följdändringar. Vissa nu intagna bestämmelser i de paragrafer som berör fastställelse av skatt, efterbeskattning och besvär i särskild ordning kan utgå efter tillkomsten av den nya förvaltningslagen.

2.10 Anstånd med betalning av skatt

Länsstyrelse kan enligt 45 § efter ansökan av den skattskyldige medge denne anstånd med inbetalning av mervärdeskatt om den skattskyldiges betalningsförmåga blivit nedsatt på grund av sjukdom eller annan oförvållad omständighet och synnerligen ömmande omständigheter föreligger. Enligt 46 § första stycket kan länsstyrelsen också medge anstånd med skattebetalningen om besvär har anförts över slutligt beslut om fastställelse av skatt eller beslut om efterbeskattning eller beslut av

länsskatterätt eller kammarrätt. Genom att ML på denna punkt hänvisar till 49 § 1 mom. uppbördslagen (1953: 272), UL, kan skattskyldig erhålla anstånd endast när allmänt ombud har anfört besvär till den skattskyldiges förmån eller helt eller delvis tillstyrkt den skattskyldiges besvär. Anstånd kan vidare medges i avaktan på rättelse av uppenbara fel.

ML har ingen hänvisning till 49 § 2 mom. 1 UL enligt vilket lagrum skattskyldig kan få anstånd också när erläggandet av den skatt som besvären avser skulle medföra betydande skadeverkningar för den skattskyldige eller eljest framstå som obilligt. Enligt bestämmelserna i UL skall den skattskyldige i princip ställa nöjaktig säkerhet. Anstånd kan dock under vissa speciella förutsättningar medges även utan att säkerhet ställs.

Avsaknaden av denna anståndsmöjlighet har enligt utredningen allmänt uppfattats som otillfredsställande. Detta gäller enligt utredningen särskilt i de fall skattskyldig anfört samtidiga besvär över såväl inkomsttaxeringen som beslut om fastställelse av mervärdesskatt för redovisningsperiod under det beskattningsår som inkomsttaxeringen avser. Besvären kan i sak gälla samma fråga.

Utredningen föreslår därför att länsstyrelsen ges befogenhet att meddela anstånd även i fall som avses i 49 § 2 mom. 1 UL och att de villkor som i övrigt är förbundna med anstånd enligt detta lagrum i tillämpliga delar också skall gälla vid anstånd med betalning av mervärdesskatt. En sådan ordning skulle innebära att skattskyldig kan medges anstånd längst intill dess två månader har förflutit från dagen för beslutet i skatteprocessen. Meddelat anstånd kan omedelbart återkallas, när skäl föreligger. Vidare skall ränta (anståndsrenta) erläggas enligt samma regler som gäller för anstånd med betalning av direkt skatt, dvs. räntan skall erläggas efter samma grunder som respitränta på tillkommande skatt (32 § UL).

2.11 Övergångsbestämmelser

Utredningens förslag innebär ganska genomgripande ändringar i fråga om inträde av skattskyldighet och redovisningsskyldighet samt utformningen av redovisningsmetod. Det innebär också betydande ändringar i fastställelse- och beslutsförfarandet. Det är enligt utredningen angeläget att, om förslagen leder till lagändring, ikraftträdandet får anstå så länge att skattskyldiga och berörda myndigheter ges skälig tid för omläggning. Utredningen förordar i dessa delar en knappt ettårig övergångstid som för flertalet skattskyldiga skulle innebära att de nya bestämmelserna blir tillämpliga fr. o. m. ingången av ett nytt räkenskapsår.

Utredningens förslag innehåller dock även betydelsefulla ändringar av materiell natur. Förslagen beträffande handeln med begagnade va-

ror, räntans uteslutande från beskattningsvärdet samt den frivilliga skattskyldigheten för uthyrning av rörelsefastighet bör, menar utredningen, träda i kraft så snart som möjligt. I annat fall kan besvärande störningar uppkomma för berörda skattskyldiga.

För undanröjande av kumulativa beskattningseffekter för handeln med begagnade personbilar och motorcyklar föreslår utredningen dessutom ett avdrag från ingående skatt för inläggande lager av sådana fordon vid ikraftträdandet.

3 Remissyttrandena

3.1 Skattskyldighetens inträde, m. m.

Utredningens förslag att skilja mellan tidpunkten för skattskyldighetens inträde och tidpunkten för redovisningsskyldighetens inträde har allmänt godtagits av remissinstanserna.

Inga invändningar har heller gjorts mot den föreslagna huvudregeln om att skattskyldigheten skall inträda när vara levereras eller när tjänst tillhandahålls. Man biträder också med något undantag förslaget om att skattskyldighet skall inträda för förskott.

Flertalet remissinstanser godtar den av utredningen föreslagna huvudregeln enligt vilken redovisningsskyldighet skall inträda när affärs händelse som medför skattskyldighet bokförs eller borde ha bokförts enligt god redovisningssed. Mot förslaget riktas dock flera invändningar under åberopande främst av redovisningstekniska och likviditetsmässiga nackdelar.

Det har även anförts farhågor för att helårsredovisning för skattskyldiga med så stor skattepliktig årsomsättning som 200 000 kronor medför stora skattekrediter med betydande förlustrisker för det allmänna.

RSV tillstyrker det föreslagna redovisningsförfarandet med den modifieringen att skattskyldiga som enligt bokföringsnämndens anvisningar får tillämpa den renodlade pärmmetoden bör kunna få rätt att redovisa skatten på fordringar och skulder endast i den sjätte och sista redovisningsperioden, även i de fall fordringar och skulder grundbokförs på förteckning. RSV vill emellertid inte utesluta möjligheten att vissa andra skattskyldiga, med hänsyn till redovisningstekniska förutsättningar eller speciella förhållanden inom viss bransch eller för viss kategori skattskyldiga, tillåts använda den förenklade redovisningsmetoden.

Den närmare utformningen av de avsteg från den räkenskapsenliga redovisningsprincipen som kan erfordras för att uppnå ett enkelt och räkenskapsförankrat redovisningssystem bör kunna göras av RSV efter hörande av bokföringsnämnden och berörda branschorganisationer.

Kommerskollegium har i huvudsak inget att erinra mot att samtliga skattskyldiga skall redovisa enligt faktureringsmetoden. Kollegiet befarar

dock att förslaget kan innebära problem för vissa skattskyldiga som använder den renodlade pärmmetoden och har en årsomsättning över 200 000 kronor. Kollegiet anser därför att man för denna grupp bör undersöka möjligheten av att tillåta årsredovisning. I andra hand kan kollegiet tänka sig att den redovisning som sker för de fem första perioderna betraktas som a conto-betalningar.

Länsstyrelserna i Östergötlands, Kronobergs, Kalmar, Örebro och Västmanlands län anser att skattskyldiga som enligt BL tillåts tillämpa en löpande kontantbokföring bör medges rätt att fortlöpande tillämpa renodlad kontantmetod för sin mervärdeskatteredovisning. För övriga skattskyldiga bör dock skatteredovisningen i enlighet med förslaget ske efter räkenskapsenliga grunder.

Länsstyrelsen i Kristianstads län, Föreningen auktoriserade revisorer FAR, SHIO och Familjeföretagens förening förordar att den nuvarande kontantmetoden bibehålls som huvudprincip för skatteredovisning. Som skäl härför åberopas bl. a. farhågor för att skattetillägg kan komma att påföras vid fel i redovisningen under löpande beskattningsår. I andra hand förordar länsstyrelsen att skattskyldiga med årsomsättning understigande 400 000 kronor får tillämpa kontantmetoden medan övriga åläggs redovisning enligt de principer som gäller i den nuvarande faktureringsmetoden.

Bokföringsnämnden ansluter sig till utredningens förslag och ställningstaganden men anser dock att årsredovisning av mervärdeskatt bör kunna tillåtas också för bokföringsskyldiga med en årsomsättning överstigande 200 000 kronor som tillämpar renodlad pärmmetod. Enligt nämndens uppfattning bör nämligen växling mellan kontantprincip under året (fem perioder) och bokföringsmässiga grunder vid bokslutet (sjätte perioden) inte lagfästas. Ett alternativ härtill skulle enligt nämnden vara att denna grupp av skattskyldiga skulle redovisa skatt helt enligt kontantmetoden. Denna tanke avvisas dock av nämnden eftersom den skulle innebära att man gick ifrån en för alla redovisningsskyldiga enhetlig redovisning enligt räkenskapsenliga grunder.

Nämnden anser vidare att för bokföringsskyldiga som tillämpar pärmmetod med förteckning bör enbart den sjätte redovisningen under året betraktas som den definitiva redovisningen. Redovisningen för de fem första perioderna bör sålunda ses som preliminärbetalningar, på vilka skattetilläggsbestämmelserna ej skall tillämpas.

DEFU tillstyrker förslaget om att faktureringsmetoden obligatoriskt skall tillämpas av skattskyldiga med årsomsättning över 200 000 kronor och utan rätt att enligt BFL tillämpa den renodlade pärmmetoden. För skattskyldiga med årsomsättning under 200 000 kronor innebär förslaget enligt delegationen sannolikt en förenkling. I fråga om skattskyldiga med omsättning över 200 000 kronor som enligt BFL har rätt att tillämpa den renodlade pärmmetoden anser delegationen att de före-

slagna reglerna ställer betydligt större krav än vad BFL kräver. Delegationen tillstyrker därför inte förslaget i denna del utan föreslår i stället att skattskyldig som äger tillämpa den renodlade pärmmetoden antingen får rätt att redovisa skatt enligt kontantmetoden eller också medges helårsredovisning enligt kontantmetoden.

Sveriges köpmannaförbund avstyrker utredningens förslag till redovisning enligt faktureringsmetoden. Förbundet säger sig representera den största gruppen mervärdeskattskyldiga företag. Av detaljhandelns totalt 60 000 företag har 55 000 eller drygt 91 % mindre än tio anställda. I övriga branscher har nio av tio företag 0—9 anställda. Dessa företag tillämpar regelmässigt kontantmetoden för sin affärsredovisning.

Redovisningen av mervärdeskatt kommer enligt förbundet att ställa långt större krav på de skattskyldiga företagens affärsredovisning än vad som gäller enligt BFL. Detta skulle med all säkerhet komma att i mycket stor utsträckning medföra felaktiga redovisningar av mervärdeskatt och därmed också en stor mängd skattetillägg för felaktiga deklarationer.

Vidare påpekar förbundet att den föreslagna redovisningsmetoden i ett stort antal fall innebär att den skattskyldige utöver det oavlönade uppdraget att inkassera skatten också tvingas till en starkt likviditetskrävande kreditgivning till statsmakterna för ännu inte erlagd mervärdeskatt. Mervärdeskatten skall betalas av konsumenten och inte drabba de uppbördsskyldiga företagen med konkurrenssnedvridande effekter.

Enligt förbundet måste reglerna för redovisning av mervärdeskatt helt anpassas till BFL:s regler. Förbundet anser att kontantmetoden i dess nuvarande form skall bibehållas i första hand för företag som tillämpar kontantmetoden i sin affärsredovisning. Kontantmetoden bör kompletteras med faktureringsmetoden att tillämpas av större företag med tillräcklig redovisningsteknisk kompetens i de fall det av företaget tillämpade redovisningssystemet för affärsbokföringen skulle medföra administrativa svårigheter att tillämpa kontantmetoden.

SHIO och Familjeföretagens förening föreslår att skattskyldiga som vid sin bokföring får använda pärmmetoden skall ha rätt att använda kontantmetoden vid mervärdeskatteredovisningen. Enligt organisationerna är frekvensen av felaktigheter vid mervärdeskatteredovisningar betydligt större vid faktureringsmetoden än vid kontantmetoden, vilket också talar för ett bibehållande av total kontantmetod för de företag som har sin bokföring ordnad i enlighet med ett sådant system. Organisationerna ifrågasätter om inte faktureringsmetoden kunde göras till huvudregel och kontantmetoden till alternativregel.

Beträffande skattskyldiga som ges möjlighet till årsredovisning av mervärdeskatten eller har utbyggd bokföring med löpande reskontra eller journalföring av fakturor finner organisationerna ej anledning motätta sig utredningens förslag.

Organisationerna finner det angeläget att möjlighet ges att betrakta de ingivna 2-månadersredovisningarna av mervärdeskatten som preliminära under löpande räkenskapsår. Det har många gånger inträffat att skattskyldig erhållit förfrågningar på enstaka mervärdeskattedeclarationer och därvid har framkommit att någon felaktighet begåtts, vilket i sin tur förorsakat skattetillägg och merarbete. I åtminstone många fall skulle dessa felaktigheter ha upptäckts vid upprättandet av det ordinarie bokslutet och rättelse därvid kunnat göras, eventuellt i samband med självdeklarationens avgivande.

För att undvika eventuellt missbruk med inbetalning av för låga preliminära avgifter skulle ett avgiftssystem liknande det som gäller för vanlig skatt kunna nyttjas.

Sveriges industriförbund och *SAF* framhåller att skattereglerna inte skall tillåtas ställa hårdare krav på bokföring och redovisning än *BFL*. Samtidigt bör staten kunna ha anspråk på att skatteinbetalningarna inte fördröjs alltför mycket.

Dessa organisationer godtar faktureringsmetoden för de företag som kan tillämpa den renodlade pärmmetoden utan särskild förteckning över fordringar och skulder, och som har en årsomsättning under 200 000 kronor om redovisningstiden utsträcks till den tidpunkt, då företaget skall avge allmän självdeklaration. Om företag med större omsättning, som äger tillämpa den renodlade pärmmetoden, ges samma rätt skulle även dessa utan nämnvärda komplikationer kunna tillämpa faktureringsmetoden.

Företag som äger tillämpa pärmmetoden med förteckning skulle vid övergång till faktureringsmetoden få redovisa mervärdeskatt på fordringar och skulder varje redovisningsperiod. De skulle därmed tvingas göra avstämningar mellan kontantströmmarna och in- och utgående fakturering tätare än vad som eljest är nödvändigt och göra avstämningarna vid tidpunkter som kanske saknar intresse för företagets interna behov. Redovisningskostnaderna stiger därmed. Vidare skulle riskerna för företagen att ådra sig sanktioner (skattetillägg, restavgift etc.) öka väsentligt. Om inte sistnämnda risker kan undanröjas i ML vid felaktiga avstämningar o. dyl., bör faktureringsmetoden inte göras obligatorisk.

LRF understryker att den nuvarande bristen på regler rörande redovisningsskyldighetens inträde vållat tillämpningssvårigheter, särskilt vid tillämpning av faktureringsmetoden. Frågan om rätt redovisningsperiod har enligt förbundet mera styrts av den skattskyldiges faktureringsrutiner än av bestämmelserna i ML.

Förbundet tillstyrker att frågan om redovisningsskyldighetens inträde direkt regleras i ML. De motiv för ett enhetligt redovisningssystem som utredningen redovisar är övertygande. Det ter sig som en självklar ord-

ning att mervärdeskatteredovisningen skall följa samma grundprincip som den egentliga bokföringen.

Förbundet understryker att pärmmetoden är svår — dock inte omöjlig — att förena med mervärdeskatteredovisning.

I praktiken innebär metoden att varuskulder och varufordringar resultatmässigt beaktas endast vid en tidpunkt, nämligen bokslutsdagen. Detta gäller även om pärmmetoden förenas med sådan förteckning, som enligt bokföringsnämnden är att anse som grundbokföring. Förbundet finner det riktigt att faktureringsmetoden görs till huvudmetod men vill ifrågasätta om inte skattskyldig, som tillämpar pärmmetoden, borde kunna efter ansökan medges rätt att använda kontantmetod.

Om kontantmetoden helt anses böra utmönstras föreslår förbundet att faktureringsmetoden ytterligare modifieras enligt följande. Den som tillämpar pärmmetod bör äga rätt att under de fem första perioderna av räkenskapsåret redovisa mervärdeskatt endast för sådana affärshändelser, som noteras eller bort noteras på kassarapport. Först vid den sjätte redovisningsperioden, som motsvarar räkenskapsårets två sista månader, skall den skattskyldige vara skyldig att redovisa mervärdeskatt, som belöper på utestående varufordringar och varuskulder. Av praktiska skäl vore det en fördel om även fortlöpande uttag av skattepliktiga varor finge redovisas först under den sjätte perioden. LRF framhåller att möjlighet bör skapas att fullgöra mervärdeskatteredovisningen för den sjätte perioden i anslutning till det ordinarie bokslutsarbetet. Uppskov bör därför medges med deklaration och skatteinbetalning i två månader. Som ett alternativ anger LRF att låta även den sjätte mervärdeskatteredovisningen följa kassarapporterna och tillåta slutjustering i en sjunde deklaration. LRF påpekar att båda alternativen ger en extra kontroll av att framför allt mervärdeskatteredovisningen blivit korrekt.

LRF framhåller vidare att en ytterligare förutsättning för det av förbundet förordade systemet är att skattetillägg inte får ifrågakomma under löpande beskattningsår.

LRF ifrågasätter slutligen om inte beskattningsåret skall utgöra beskattningsperiod, vilket skulle innebära en återgång till den ordning som gällde under den allmänna varuskattens tid. Inte minst det administrativa sanktionssystemet kan nu enligt LRF få förödande effekter vid korta beskattningsperioder.

Svenska revisorsamfundet SRS tillstyrker utredningens förslag. Samfundet ifrågasätter dock om inte skattskyldiga som har rätt att tillämpa den renodlade pärmmetoden borde kunna medges helårsredovisning eller få lämna preliminära deklarationer för de första fem perioderna. Krav på exakt överensstämmelse bör i sistnämnda fall föreligga först vid den redovisningsperiod som omfattar bokslutet. Samfundet framhåller att det under alla förhållanden är otillfredsställande om skatte-

tilllägg skall utgå vid fel av angiven art i de fem första redovisningsperioderna under året.

Samfundet anser vidare att även sådana skattskyldiga som tillämpar pärmmetoden med förteckning som inte grundbokförs bör tillåtas att tillämpa kontantbokföring under löpande år och redovisa skulder och fordringar endast i den deklaration som omfattar bokslutet.

Sveriges redovisningskonsulters förbund uppger att förbundets medlemmar planerar och genomför redovisningsarbetet åt minst 40 000 mindre och medelstora företag. Förbundet anser att alla bokföringskyldiga, som anlitar redovisningsbyrå för sin bokföring, skall använda sig av bokföringsmässig redovisning med förteckning av kundfordringar och leverantörskulder i enlighet med bokföringsnämndens anvisningar, sammanställa huvudboken i tvåmånadersperioder samt upprätta ett fullständigt årsbokslut genom redovisningsbyråns försorg.

Förbundet tillstyrker därför utredningens förslag om att faktureringsmetoden skall vara obligatorisk. Förbundet framhåller dock att de mindre företagen kommer att få stora svårigheter att redovisa mervärdeskatt enligt kontantmetoden under löpande år och enligt faktureringsmetoden vid årets utgång. Svårigheterna består enligt förbundet i att i den löpande kontantbokföringen hålla reda på de fakturor, som hänför sig till ett tidigare räkenskapsår och som redan har skatteredovisats i samband med ett tidigare bokslut.

Förbundet föreslår därför att kontantmetoden i sin nuvarande utformning får användas för skattskyldiga med en årsomsättning understigande 200 000 kronor, om de så önskar.

Sveriges bokförings- och revisionsbyråers förbund SBRF förordar den nuvarande kontantmetoden. Förbundet anser utifrån sina erfarenheter att skattskyldiga som enligt bokföringsnämndens anvisningar får tillämpa pärmmetoden skulle få mycket svårt att redovisa skatt enligt faktureringsmetoden. Vid en obligatorisk faktureringsmetod är det enligt förbundet ett absolut krav att fristen för skatteredovisningen förlängs.

RSV och några länsstyrelser framhåller att redovisningsskyldighet alltid bör inträda när verksamhet överläts och när skattskyldig försätts i konkurs.

Endast ett fåtal remissinstanser har behandlat de likviditetsmässiga effekterna av förslaget för vissa skattskyldiga som nu tillämpar kontantmetoden.

Sveriges grossistförbund anser utredningens motiv och ståndpunkter i och för sig relevanta. Förslagets effekter på likviditets- och konkurrensneutraliteten har dock inte beaktats tillräckligt. Förbundet framhåller att grosshandelns betydelsefulla roll som finansär av varor och

tjänster i produktions- och distributionsleden otvivelaktigt har ökat under senare tid.

Under de senaste åren har särskilt varudistributionen framför allt inom vissa för samhället väsentliga försörjningssektorer präglats av påtaglig blockbildning. Vid nyetablering och marknadsföring har tillhandahållandet av krediter blivit allt väsentligare. En finansiellt stark leverantör har därför stora fördelar jämfört med en finansiellt svagare konkurrent. Den självständiga grosshandeln kan inte neutralisera de likviditetsmässiga nackdelarna med motsvarande fördelar för detaljhandeln om all redovisning skall ske efter bokföringsmässiga grunder. Förbundet förordar att skatteredovisning som en huvudregel bör ske enligt bokföringsmässiga grunder och att kontantmetoden bör få tillämpas efter länsstyrelsens tillstånd. Förbundet förutsätter därvid en generös tillståndsgivning för företag som t. ex. till följd av sin kreditgivning skulle drabbas av en påtaglig likviditetsanspänning med därav följande ränteförluster och risk för konkurrenssnedvridning.

Svenska postorderföreningen uppger att dess medlemmar bedriver en omfattande kreditförsäljning av varor, utan ägarförbehåll. Dessa försäljningar faller alltså inte under lagen om avbetalningsköp. Föreningens medlemmar skulle därför inte kunna tillämpa de särregler som har föreslagits för avbetalningshandeln.

Postorderföretag med kreditförsäljning tillämpar nu kontantmetoden för sin skatteredovisning. Man självfinansierar i hög grad kreditförsäljningen. Diskonteringen av fakturor eller kontrakt är enligt föreningen inte praktiskt tillämplig i denna typ av handel.

Kreditvolymen för postorderhandeln uppges ligga i storleksordningen 300 miljoner kronor. En omläggning av skatteredovisningen skulle innebära en likviditetspåfrestning i storleksordningen 50 miljoner kronor. Föreningen anser att denna typ av kreditförsäljning bör undantas vid en övergång till räkenskapsenlig redovisning eller att den bör falla under de föreslagna reglerna för avbetalningshandeln.

Även *KF, Sveriges industriförbund, SAF, LRF och Finansieringsföretagens förbund* anser att de likviditetspåfrestningar som den räkenskapsenliga skatteredovisningen skulle ge upphov till bör beaktas för skattskyldiga som arbetar med långfristiga varufordringar till betydande belopp.

Flertalet remissinstanser tillstyrker i princip utredningens förslag om att skattskyldighet och redovisningsskyldighet skall inträda för vedergång som uppbärs i förskott. Man anser dock allmänt att skattskyldigheten och redovisningsskyldigheten skall inträda först då förskottslikvid erhålls och inte, som utredningen föreslagit, redan då faktura med krav på sådan betalning utfärdas.

Länsstyrelsen i Gävleborgs län framhåller att utredningens förslag sy-

nes inbjuda till missbruk. En säljare skulle kunna utfärda förskottsfaktura, innan leverans skett, till skattskyldig köpare. Fakturan skulle ge köparen en omedelbar avdragsrätt och återbetalning av överskjutande skatt. Därefter skulle köparen kunna avbeställa leveransen och säljaren minska sin utgående skatt. Köparen, som kanske aldrig påbörjat verksamhet eller som under tiden nedlagt bedriven verksamhet, vidtar emellertid ingen åtgärd. Saknar han utmätningsbara tillgångar, saknar också staten möjlighet att få skattebeloppet åter. *Länsstyrelsen i Södermanlands län* anser att förslaget om att redan utställd förskottsfaktura skall medföra skattskyldighet kan få oacceptabla effekter vid skattesatshöjningar.

Föreningen auktoriserade revisorer FAR framhåller att till grund för redovisningsmetoden bör även i framtiden läggas det inom redovisningen vedertagna inkomstbegreppet. Föreningen ställer sig därför avvisande till vad som har föreslagits beträffande förskott. *Svenska företagens riksförbund* liksom *Sveriges industriförbund* och *SAF* anför likartade synpunkter.

Svenska kommunförbundet och *Landstingsförbundet* uttalar tveksamhet inför förslagens innebörd i fråga om a conto-betalningar av större byggnads- och anläggningsentreprenader.

SABO avstyrker förslaget mot bakgrund av de konsekvenser och likviditetsmässiga påfrestningar som blir följden för beställare av byggnads- och anläggningsentreprenader. Den tidigareläggning av utbetalningen av mervärdeskatten som förslaget innebär ger dels ökade räntekostnader för byggnadskreditiven, dels ökade krav på likvida medel. *SABO* anger att förslaget innebär en höjning av byggnadskostnaderna med 1,5 procent.

Svenska rikshyggens förening har inga invändningar mot utredningens allmänna resonemang från skatteteknisk synpunkt. I andra avseenden har dock förslaget konsekvenser som inte är godtagbara. Det skulle medföra högre räntekostnader för byggherrar som anlitar entreprenörer för genomförandet av byggnadsprojekt i stället för att bygga i egen regi.

SBEF anser att mervärdeskattereglerna för byggnadsföretagen numera i stort fungerar väl. Utredningen har anförts att man tycker att det är principiellt riktigt med rullande avskattning och att motsvarande gäller i utländska mervärdeskattesystem. Principiella skäl får emellertid inte föranleda en ändring om ändringen blir kostsam och administrativt betungande. Den rullande avskattning som tillämpas i utlandet har införts samtidigt med mervärdeskattens införande och har sålunda inte förorsakat några egna övergångsproblem.

Enligt *SBEF* kommer utredningens förslag att leda till hyreshöjningar med mellan 3 och 5 kronor per m² om inte låneunderlagsreglerna ändras. Risken ökar för att rullande avskattning missbrukas i konkurrenssyfte till följd av de olika beskattningsvärden som gäller för fastigheter. Re-

duceringsreglerna blir svåra att tillämpa på a conto-belopp. Byggnadsföretag kommer att få ökade kostnader för administration och skattemyndigheternas kostnader för kontroll ökar. Kommuner och andra icke skattskyldiga beställare kommer att belastas hårt likviditetsmässigt. Utan ytterligare utredning som tar hänsyn till hur kommuner och bostadskonsumenter skall kompenseras saknas enligt SBEF förutsättningar för att införa en rullande avskattning. Mot bakgrund av det anförda avstyrks förslaget.

Elektriska installatörsorganisationen EIO anser att den föreslagna redovisningsmetoden kan få vissa positiva effekter genom att företagen får ytterligare en anledning att höja standarden på sina redovisningssystem. Av samma skäl anser EIO inte att införandet av skattskyldighet för förskottslikvider enbart medför negativa effekter för de skattskyldiga. Viss förbättring av rutinerna i fråga om reskontranoteringarna kan bli följden, vilket skulle vara en fördel.

Svenska företagares riksförbund uttalar att likviditetspåkänningar vid en övergång till faktureringsmetoden skulle bli särskilt stor för företag med relativt sett liten ingående mervärdeskatt, som t. ex. agenturföretag.

Flertalet remissinstanser tillstyrker i princip förslaget om att redovisningsskyldighet vid försäljning av vara enligt lagen om avbetalningsköp skall inträda i takt med avbetalningarna. Man är dock allmänt av den uppfattningen att redovisningsskyldigheten enbart skall bestämmas enligt rent kontantmässiga principer.

Finansieringsföretagens förening framhåller att avdragsrätten för skattskyldig köpare bestäms i en för alla gemensam ordning. Det finns enligt föreningen inget att invända mot att redovisningsskyldighet och avdragsrätt inträder i takt med avbetalningen. Det måste dock vara själva betalningen som skall vara den utlösande faktorn. En koppling till förfallotiderna, som utredningen föreslagit, torde stöta på praktiska svårigheter utan att medföra några särskilda fördelar. Föreningen förutsätter vidare att föreslagna bestämmelser om avbetalningshandeln blir tillämpliga även på sådan försäljning som sker enligt den nyligen antagna konsumentkreditlagen (1977: 981).

Länsstyrelsen i Gotlands län föreslår att skattskyldigheten vid försäljning mot avbetalning skall inträda enligt huvudregeln, dvs. vid leveranstillfället, men anser det med hänsyn till de missförhållanden som förekommit och de därav följande förlustriskerna för det allmänna befogat att skattskyldig köparens rätt till avdrag för ingående skatt begränsas till att omfatta endast skatt som belöper på fullgjord avbetalning.

Länsstyrelsen i Kronobergs län, som förordar att kontantmetoden behålls för alla skattskyldiga som ej huvudbokför fordringar och skulder inför skatteredovisningen, anser att redovisningsskyldighet och avdragsrätt vid avbetalningshandel inte bör särregleras.

Länsstyrelserna i Värmlands, Kopparbergs och Gävleborgs län, LRF och Sveriges skogsägareföreningars riksförbund tar upp frågan om behandlingen av ersättning för avverkningsrätt till skog. LRF framhåller att i det fall avverkningsrätt till skog har upplåtits mot betalning, som skall erläggas under flera år, får som intäkt för varje år tas upp den del av köpeskillingen, som inflyter under samma år. Ett sådant avsteg från den bokföringsmässiga redovisningsprincipen måste göras även vid mervärdeskatteredovisningen. Redovisningsskyldigheten bör således inträda först när de olika delbeloppen inflyter, förutsatt givetvis att den skattskyldige utnyttjar sin rätt att uppskjuta inkomstbeskattningen. Det bör i sammanhanget beaktas att avverkningsuppdrag enligt fast grundad praxis jämställs med upplåtelse av avverkningsrätt.

3.2 Redovisningsperioderna, m. m.

Utredningens förslag beträffande redovisningsperioderna biträds av de flesta remissinstanserna. *Länsstyrelsen i Uppsala län* anser emellertid att årsomsättningens storlek i och för sig inte utgör skäl för längre perioder än enligt huvudregeln. Generellt medgivande att få redovisa en gång per år bör dock av praktiska skäl lämnas den som har en årsomsättning som regelmässigt understiger 60 000 kronor. I övrigt bör möjlighet finnas att medge redovisning i perioder omfattande fyra kalendermånader eller helt beskattningsår när särskilda skäl föreligger. Årsomsättningen skall därvid endast utgöra en övre gräns för skattskyldiga som över huvud taget skall kunna komma i fråga.

RSV delar i och för sig utredningens uppfattning att en samordning av upprättandet av deklarationerna för såväl inkomst- som mervärdeskatt är önskvärd. Med hänsyn till det räntebortfall som redan den förlängda redovisningsperioden åsamkar statsverket ifrågasätter RSV om ytterligare två månaders förlängning av respittiden för skattskyldiga med helårsredovisning kan motiveras av de anförda skälen. RSV vill dock inte motsätta sig att deklarationstidpunkten skjuts till den 15 februari, vilket hittills gällt för helårsredovisande lantbrukare.

Länsstyrelserna i Östergötlands, Kronobergs, Kalmar, Gotlands, Skaraborgs, Värmlands, Örebro och Västmanlands län avstyrker förslaget vad gäller redovisningsperiod, främst av det skälet att helårsredovisning för skattskyldiga med så hög skattepliktig årsomsättning som 200 000 kronor skulle innebära ej motiverade skattekrediter med uppenbara förlustrisker för det allmänna.

Länsstyrelsen i Södermanlands län, som i princip tillstyrker förslaget, har infordrat yttrande i frågan från kronofogdemyndigheterna i Nyköping och Eskilstuna. Kronofogdemyndigheten i Nyköping ser flera fördelar med förslaget till utvidgad helårsredovisning, men anser att helårsredovisningen dock bör begränsas till skattskyldiga med årsomsättning om högst 100 000 kronor. Kronofogdemyndigheten i Eskilstuna

framhåller att deklarationerna blir färre och förmodligen bättre genom den fastare kopplingen till inkomsttaxeringen. Antalet skönstaxeringar nedbringas liksom antalet framställningar om rättelse, särskilt de som aktualiseras när inkomstdeklarationen upprättas. Genom arbetskraftsbesparingen kan andra insatser inom området intensifieras, t. ex. registreringar av nya skattskyldiga, dvs. av sådana som påbörjar skattepliktig verksamhet. Vidare torde utredningarna, som föregår skönstaxering m. m., kunna göras mera ingående och samarbetet med t. ex. kronofogdemyndighet än mera förbättras.

Från indrivningssynpunkt är det dock en nackdel att kronofogdemyndighet inte får kännedom om den skattskyldiges betalningssvårigheter lika tidigt som f. n. Ett restfört belopp kan bli ganska stort och det kan i sin tur medföra att vederbörande utsätts för så kännbara indrivningsåtgärder, att hans fortsatta verksamhet kan stå i fara.

Beloppsgränsen framstår dock enligt myndighetens mening som väl avvägd. Om mervärdeskatteenheten hör kronofogdemyndighet innan medgivandet lämnas annan än den som idkar jordbruk eller skogsbruk kan de antydda fallen beräknas bli få.

Utredningsförslaget om att skattskyldig som tilldelats redovisningsperiod som omfattar helt kalenderår också skall erhålla automatiskt anstånd med sin redovisning under förutsättning att anstånd har medgivits med avgivandet av självdeklaration avstyrks av RSV och flertalet länsstyrelser. Man framhåller att anstånd med självdeklaration för inkomsttaxeringen medges av helt andra skäl och i betydligt större omfattning än vad som kan vara motiverat i fråga om mervärdeskatteredovisningen. Anstånd bör därför prövas av länsstyrelsen i särskild ordning.

Utredningens förslag om att återbetalning av överskjutande ingående skatt även skall göras om beloppet understiger 1 000 kr. har tillstyrkts eller lämnats utan erinran av remissinstanserna. Några länsstyrelser befarar dock att arbetsbelastningen hos länsstyrelserna skulle öka om förslaget genomfördes och avstyrker därför ett genomförande.

Förslaget om att redovisningsperioden kan förkortas eller förlängas med ett mindre antal dagar i de fall kortperiodiska beslut upprättas har inte mött några invändningar. För att vinna i precision föreslår *kammarrätten i Göteborg* att tidsangivelsen "ett mindre antal dagar" byts ut mot "högst fyra dagar".

3.3 Uttag av vara och tjänst

Utredningens förslag i fråga om beskattning av uttag av vara och tjänst har i allmänhet mottagits positivt av remissinstanserna.

Länsstyrelserna i Stockholms, Östergötlands, Kalmar och Gävleborgs län tillstyrker förslagen, i några fall med smärre justeringar. *KF* till-

styrker de förslag som avser att råda bot på den opåkallade skattefriheten för viss privatkonsumtion.

Övriga remissinstanser, som uttalat sig i frågan, godtar i stort sett utredningens förslag till ändrade regler om beskattning av uttag av vara. RSV förordar att den i punkt 2 första stycket a) av anvisningarna till 2 § intagna bestämmelsen om beskattning av uttag av vara bör utformas så att skatt skall redovisas endast om rätt till avdrag för ingående skatt förelegat vid förvärvet av varan. *Länsstyrelsen i Stockholms län* framför liknande uppfattning.

Den föreslagna bestämmelsen om beskattning vid överföring av skattepliktig vara från verksamhetsgren som medför skattskyldighet till annan verksamhetsgren godtas av RSV, RN, LRF och *Travsportens centralförbund* och lämnas utan erinran av övriga remissinstanser. Några remissinstanser efterlyser en definition av begreppet verksamhetsgren.

Utredningens förslag om beskattning vid överföring av skattefritt förvärvat fartyg eller luftfartyg till verksamhetsgren till vilken sådana varor inte kan förvärvas skattefritt godtas eller lämnas utan erinran av remissinstanserna. Detsamma gäller förslaget om att omsättning av skattefria delar m. m. till fartyg eller luftfartyg alltid skall anses som yrkesmässig. *Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* framhåller dock att förslaget kan medföra kontrollproblem, särskilt när det gäller fartyg för yrkesmässigt fiske.

Flertalet remissinstanser godtar eller lämnar utan erinran utredningens förslag i fråga om kost åt personal.

Kammarrätten i Göteborg anser det foljdriktigt att fri eller subventionerad kost, som arbetsgivare tillhandahåller anställda, beskattas genom att avdragsrätten avskärs. Kammarrätten finner det också önskvärt att beskattningsfrågan uttryckligen regleras i ML, KF och LRF avstyrker däremot utredningens förslag på denna punkt. KF framhåller att kost åt personal mer är att betrakta som personalomkostnad än som privatkonsumtion. Nuvarande ordning anses av KF vara praktisk och neutral. Utredningens förslag medför dessutom att ett undantag införs, från vilket dessutom görs undantag. LRF ifrågasätter om personalkostnader bör särskiljas från verksamheten i övrigt och framhåller dessutom att personalvård i andra sammanhang ges skattemässig uppmuntran.

RSV, som tillstyrker utredningens förslag på denna punkt, anser att den av utredningen föreslagna lagtexten inte medför avsett resultat när kost tillhandahålls helt utan vederlag. De förvärv som görs kan hänföras endast till den bedrivna verksamheten och avdragsrätt föreligger då för skattskyldig arbetsgivare. Verket föreslår att ett uttryckligt stadgande om den avskurna avdragsrätten införs i 18 §. Därvid bör anges att avdragsrätt ej föreligger för förvärv av annat än anläggningstillgångar. Vidare bör enligt RSV övervägas om inte den föreslagna be-

stämmelsen i punkt 2 fjärde stycket av anvisningarna till 2 § bör utgå och ersättas med en bestämmelse som anger att tillhandahållande av kost åt personal inte medför skattskyldighet.

Remissinstanserna är allmänt sett positiva till tanken på en beskattning av uttag av tjänst. Flera remissinstanser framhåller särskilt att det är principiellt riktigt att beskatta privat konsumtion av tjänster även i de fall tjänsterna utförs utan vederlag eller till underpris. *Länsstyrelsen i Hallands län* framhåller att förslaget kan bidra till att förbättra beskattningssituationen när det gäller t. ex. båtuthyrning och byte av tjänst mot tjänst eller vara.

RSV ifrågasätter om inte sambandet och samordningen med inkomstbeskattningen bör utredas närmare innan beslut fattas om förslaget. Verket pekar bl. a. på skillnader i beskattningseffekt för enskilda företagare och anställda. Anställdas förmånsvärde innefattar även mervärdeskatt och uttaget av förmånen hos arbetsgivaren beskattas hos denne vilket leder till viss dubbelbeskattning. RSV liksom ett flertal länsstyrelser uttrycker även farhågor för den praktiska tillämpningen av bestämmelserna. *Länsstyrelsen i Kalmar län* anför att besvärliga problem kan uppstå när det gäller att avgöra vad som är skattepliktigt, t. ex. i det fall en person utnyttjar sina fackkunskaper privat. Denna länsstyrelse och *länsstyrelsen i Malmöhus län* förordar att uttagsbeskattningen begränsas till tjänster med väsentligt värde. *Länsstyrelsen i Kalmar län* avstyrker förslaget med hänsyn till befarade kontrollsvårigheter.

Länsstyrelserna i Kristianstads, Göteborgs och Bohus samt Örebro län efterlyser en bestämning av begreppet "det allmänna saluvärdet", särskilt med hänsyn till förekomsten av rabatter av olika slag. *Länsstyrelserna i Stockholms, Göteborgs och Bohus samt Gävleborgs län* förordar en anknytning av uttagsbeskattningen till vad som beskattas enligt KL antingen som förmån eller i form av avskuren avdragsrätt.

Länsstyrelsen i Värmlands län anser att någon uttagsbeskattning inte skall ske när en person själv utför arbete för egen räkning.

Utredningens förslag om att avdragsrätt inte skall föreligga vid förvärv av tjänst endast i syfte att tjänsten skall tillhandahållas anställd som en förmån tas upp av *länsstyrelsen i Älvsborgs län*. Länsstyrelsen befarar att svårigheter kommer att uppstå när det gäller att skilja sådana tjänster från tjänster som tillhandahålls i verksamheten.

RSV anför att utredningsförslaget knappast ger stöd för en — enligt verket befogad — beskattning i det fall ett företag som endast säljer varor låter anställd eller annan disponera en vara mot låg hyra eller vederlagsfritt. Verket föreslår att beskattning av uttag av tjänst skall ske endast när tillgångar i verksamheten i väsentlig omfattning har tagits i anspråk för utförande av tjänsten. Härigenom skulle inte heller

någon beskattning kunna komma i fråga när en skattskyldig fysisk person på sin fritid utför tjänster åt sig själv eller sin familj.

I fråga om tjänst med utsträckning i tiden framhåller verket att beskattningen bör ske fortlöpande inte endast vid uttag utan även vid annan omsättning. I den föreslagna 15 § bör därför ordet "uttag" bytas ut mot "omsättning".

Slutligen tar RSV upp utredningens förslag om beskattning vid tillhandahållande av tjänst till underpris. Verket anser att sådan beskattning bör ske endast när skattepliktigt tillhandahållande skett utan vederlag eller mot vederlag, som väsentligt avviker från det allmänna saluvärdet och till någon som har ekonomiskt intresse eller inflytande i den skattskyldiges verksamhet. Bestämmelsen bör enligt verkets mening bilda en ny 15 a §.

3.4 Uttag av byggnad och tjänst på fastighet, m. m.

Mot utredningens grundtanke att en utvidgning av det skattepliktiga området är önskvärd vid egenregiverksamheten i byggbranschen har principiella invändningar inte anförts. Likaså har remissinstanserna funnit utredningens lösning att med en definition fastlägga begreppet yrkesmässig byggnadsverksamhet i lagens mening och knyta an det beskattningsbara området till sådan verksamhet i princip godtagbar. RN rekommenderar dock en översyn för att göra författningstexten mera lättfattlig. Utförliga anvisningar av RSV blir enligt nämndens mening nödvändiga om förslaget genomförs.

Även *länsstyrelsen i Stockholms län* förutsätter att RSV meddelar erforderliga anvisningar angående uttag av byggnad och tjänst på fastighet och att därvid uppkommande kontrollproblem kommer att beaktas. Inte heller *SABO* motsätter sig förslaget som sådant, men förklarar sig vilja peka på de gränsdragningsproblem som kan uppstå mellan vad som får anses vara reparation och vad som är att hänföra till fastighetsskötsel. *SBEF* finner de nuvarande principerna för uttagsbeskattning av reparations- och saneringsarbeten, enligt vilka endast materialkostnader beskattas, betydligt enklare än förslaget att uttagsbeskatta även tjänstedelen, varför förslaget i denna del avstyrks.

Utredningens definition av begreppet yrkesmässig byggnadsverksamhet tillstyrks eller lämnas utan erinran av *RN*, *länsstyrelserna i Stockholms, Östergötlands och Kalmar län*, *LRF* och *SBEF*. *SBEF* framhåller dock att gränsdragningsproblem även i framtiden kan uppkomma eftersom det inkomstskatterättsliga problemet med i vilka fall en fastighet utgör lagertillgång i rörelse inte är helt löst.

En del remissinstanser anser att den föreslagna definitionen har gjorts alltför snäv. *Länsstyrelsen i Kronobergs län* anser att, för att fullstän-

dig neutralitet mellan företagen skall skapas, även den som genom enbart upphandling av tjänster låter bebygga en fastighet före försäljning skall anses vara skattskyldig. Liknande tankar uttrycker *länsstyrelsen i Södermanlands län*, som anser att detta är speciellt viktigt i småhusproduktionen. *Länsstyrelsen i Örebro län* menar att även den som utför tjänst enligt 10 § första stycket 5 (arkitekter m. fl.) bör hänföras till den kategori som skall anses bedriva yrkesmässig byggnadsverksamhet.

Andra remissinstanser åter ifrågasätter om inte den föreslagna definitionen kommer att omfatta en alltför vid krets av företag. RSV, som i och för sig tillstyrker förslaget med viss modifiering, påpekar att den som driver tomtstyckningsrörelse och i den verksamheten utför vissa markarbeten skulle bli skattskyldig för uttag, trots att verksamheten i övrigt är skattefri enligt ML. Enligt *SABO:s* uppfattning bör allmännyttiga egenregibyggande företag, som ägnar sig i huvudsak åt byggnadsverksamhet för egen förvaltning, inte i detta sammanhang anses bedriva en i egentlig mening yrkesmässig byggnadsverksamhet och således inte omfattas av utredningens förslag. *Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* finner det mindre lämpligt att hos företag som bankrörelse och försäkringsrörelse uttagsbeskatta de tjänster de förvärvar med avseende på fastigheter som är lagertillgång i sådana rörelser.

Utredningens förslag om hur beskattningsvärdet skall bestämmas vid uttag av tjänst som avser fastighet har tillstyrkts eller lämnats utan erinran av *länsstyrelserna i Kalmar och Hallands län*. Även *länsstyrelsen i Östergötlands län* finner förslaget i denna del rationellt och praktiskt men understryker behovet av att RSV i samråd med branschorganisationerna fastställer enkla och enhetliga regler och anvisningar. Nödvändigheten av sådana anvisningar framhålls också av *länsstyrelsen i Värmlands län*, som dessutom anser att, när det gäller nyproduktion för försäljning, utgångspunkten för skatteredovisningen bör vara försäljningspriset. Även *länsstyrelsen i Kristianstads län*, som i och för sig inte ställer sig avvisande till utredningens förslag, efterlyser närmare regler om hur värdet av berörda tjänster skall beräknas.

Enligt *SBEF:s* mening bör lagen ges den utformningen att den skattskyldige eller vederbörande länsstyrelse bereds möjlighet att utreda annat uttagsvärde än nedlagda kostnader.

RSV finner det principiellt felaktigt att undanta vinsten från beskattning vid all egenregiverksamhet. Verket anser att någon form av schablonmässig beräkning av vinsten bör kunna användas vid beräkning av det allmänna saluvärdet på uttagna byggnader. Med det förbehållet tillstyrker verket utredningsförslaget i denna del. Inte heller *länsstyrelserna i Kronobergs och Örebro län* anser att någon del av vinsten bör undantas från beskattning. Enligt *länsstyrelsen i Söder-*

manlands län bör marknadsvärdet, vid försäljning i nära anslutning till färdigställandet av byggnad, läggas till grund för beräkning av mervärdeskatt med avdrag för vad som under byggnationen redan avskattats.

SABO å andra sidan anser, under anförande att det föreligger bristande konkurrensneutralitet mellan egenregibyggande och entreprenadbyggande, att räntor skall vara skattefria även vid egenregibyggande.

Utredningens förslag beträffande skattskyldighetens inträde och löpande avskattning samt förslaget om lagstadgad rätt till uppdelning av beskattningsvärdet har mottagits positivt av *länsstyrelserna i Hallands* samt *Göteborgs och Bohus län*. Den sistnämnda länsstyrelsen påtalar dock att problem kan uppkomma om en i egen regi uppförd byggnad säljs innan avskattningen är avslutad. Därför bör en bestämmelse införas om att beskattning skall ske i sådana fall, varvid avräkning skall göras för tidigare avskattade belopp.

Länsstyrelserna i Älvsborgs och Skaraborgs län anför betänkligheter inför de komplikationer, kontrollproblem och tillämpningssvårigheter de föreslagna reglerna skulle komma att medföra. Med hänsyn till bl. a. kontrollsvårigheter föreslår *länsstyrelsen i Västmanlands län* att avlyftningsrätten för ingående skatt som belöper på egenregiarbeten uppskjuts till avskattningstillfället vid uttag eller försäljning. *Länsstyrelsen i Malmöhus län* föreslår i förenklingssyfte, att mervärdeskatt skall tas ut på delbeskattningen efter en enhetlig procentsats, förslagsvis med tillämpning av 60-procentsregeln, och att slutlig justering skall ske i samband med slutredovisningen. *Länsstyrelsen i Kristianstads län* anser att reduceringsreglerna vid en successiv beskattning av entreprenadarbeten och egenregiproduktion lägger så stora hinder i vägen att ett någorlunda rättvisande beskattningsresultat synes svårt att uppnå.

HSB uttalar att utredningens förslag, om det genomförs, skulle medföra ytterligare räntekostnader för byggnaderna och dessutom en kraftig likviditetspåfrestning. Enligt vad förbundet befarar skulle byggnadskostnaderna komma totalt att öka med räntan på det ytterligare kapital, som finansieringen av skattebetalningarna under byggnadstiden skulle kräva, om det är möjligt att anskaffa sådant kapital när det behövs. Med det föreslagna undantaget för en- och tvåfamiljsfastigheter blir, enligt förbundets mening, mervärdeskatten på nybyggnader inte konkurrensneutral inom bostadsbyggandet. Mot bakgrund av det anförda hemställer förbundet att i fråga om byggnads- och anläggnings-entreprenader nuvarande bestämmelser bibehålls så att skattskyldighet inträder i samband med slutfakturerings av en entreprenad och inom bostadsproduktionen lika för flerfamiljshus samt en- och tvåfamiljshus.

Utredningens förslag om successiv avskattning avstyrks av *SABO*, *Sveriges industriförbund*, *SAF* och *SBEF*.

3.5 Uthyrning av fastighet, m. m.

Utredningens förslag om en frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastigheter och lokaler till hyresgäster som är skattskyldiga enligt ML har i sina huvuddrag tillstyrkts av flertalet remissinstanser. Några avstyrker dock förslaget och anvisar andra möjligheter att lösa problemet med de kumulativa och konkurrenssnedvridande effekter som utredningen pekat på. Kritik har också framförts från flera håll mot utredningens förslag att den s. k 60-procentsregeln skall tillämpas och att återförings-tiden satts till 3 år.

Förslaget om frivillig skattskyldighet tillstyrks av *kammarrätten i Göteborg, länsstyrelserna i Stockholms, Uppsala, Kalmar, Blekinge, Malmöhus, Hallands, Göteborgs och Bohus, Värmlands och Västerbottens län, KF, LRF, SBEF, Svenska försäkringsbolags riksförbund, Svenska kommunförbundet, Sveriges fastighetsägareförbund, Sveriges industriförbund samt Sveriges konst- och antikhandlareförening. Länsstyrelsen i Östergötlands län och Sveriges bokförings- och revisionsbyråers förbund SBRF* motsätter sig inte förslaget men hävdar att det medför kontrollproblem och att fördelningsproblemet när det gäller fastighet som används för såväl skattepliktig som icke skattepliktig verksamhet kan bli svårbemästrat.

Länsstyrelserna i Södermanlands, Kronobergs, Gotlands, Kristianstads, Skaraborgs, Jämtlands och Norrbottens län samt Svenska riksbyggen förening avstyrker förslaget. Man pekar härvidlag främst på kontroll- och fördelningsproblem och hävdar därutöver att antalet skattskyldiga kommer att öka avsevärt och att systemet blir administrativt betungande. *Länsstyrelserna i Gotlands, Jämtlands och Norrbottens län* förordar i stället det av utredningen diskuterade alternativa förslaget med överflyttning av ingående skatt från fastighetsägare till skattskyldig hyresgäst medan *länsstyrelsen i Kronobergs län* anser alternativet att göra byggnadsföretagen tekniskt skattskyldiga för tjänster som avser fastighet som hyrs ut till skattskyldig är att föredra. RSV delar utredningens uppfattning att bestämmelserna bör ändras så att avdragsrätt konstitueras även för skattskyldiga som driver verksamhet i förhyrda lokaler. RSV (majoriteten) anser dock att den föreslagna möjligheten till frivilligt inträde bör begränsas och ha som förutsättning att ny-, till- eller ombyggnad av fastighet har ägt rum. De kumulativa effekter som kan uppkomma på grund av enbart underhålls-, reparations- och liknande kostnader torde enligt RSV vara försumbara. RSV anser också att frågan om att införa s. k. teknisk skattskyldighet för fastighetsägaren bör övervägas. Med utredningens förslag att undanröja kumulativa effekter på begagnade varor genom avdrag för beräknad ingående skatt har emellertid enligt RSV:s mening även skapats utrymme för att pröva en likartad lösning för förhyrda verksamhetslokaler.

Förslaget att beskattningsvärdet skall beräknas enligt den s. k. 60-procentsregeln avstyrks av *länsstyrelserna i Uppsala, Kalmar, Malmöhus, Göteborgs och Bohus, Värmlands, Örebro och Västmanlands län*. De anser i stället att uthyrning av rörelsefastighet skall bedömas på samma sätt som jordbruksarrende och att skatt skall utgå på oreducerat beskattningsvärde.

Viss kritik har även framförts mot det föreslagna återföringsinstitutet. Återföringsförfarandet kommer, enligt *DEFU*, att medföra åtskilliga problem av administrativ och kontrollteknisk natur, varför förslaget avstyrks. Enligt *länsstyrelsen i Malmöhus län* bör reglerna om återföring utformas så att skattskyldig som en gång har medgivits inträde i mervärdeskattesystemet skall kvarstå i detta så länge uthyrningen av rörelselokaler pågår. *Länsstyrelsen* anser också att återföringsregler bör gälla även vid användning för verksamhet som medför skattskyldighet i skattskyldigs egen fastighet.

Kammarrätten i Göteborg, länsstyrelserna i Stockholms, Uppsala, Södermanlands, Östergötlands, Kalmar, Örebro och Västmanlands län anser att den föreslagna tidsfristen för återföring av åtnjutna avdrag, 3 år, är alltför kort och föreslår att den sätts till 6 år. *RN* anser att tiden bör sättas till 5 år. *Sveriges fastighetsägareförbund* finner den föreslagna tiden väl avvägd. *RSV* och *SBEF* anser att återföringen bör kunna ske avtrappningsvis under 5 resp. 3 år.

Flera remissinstanser finner utredningens förslag att återföring skall ske endast i det fall kostnaden för enskilt förvärv enligt faktura uppgår till 10 000 kr. oklart. *Länsstyrelsen i Örebro län* vill införa begreppet totalkostnad medan *länsstyrelsen i Östergötlands län* vill knyta återföringen till den sammanlagda kostnaden. *Länsstyrelsen i Kalmar län* vill begränsa återföringsskyldigheten till att gälla avdragen ingående mervärdeskatt som överstiger ett visst belopp, förslagsvis 2 000 kr., per år. *Länsstyrelsen i Malmöhus län* vill att begränsningen i avdragsrätt skall utgå.

HSB:s riksförbund och *KF* avstyrker av främst praktiska skäl förslaget att upphäva nuvarande regler om avdragsrätt för mervärdeskatt på fastighetskostnader inom koncern.

Länsstyrelserna i Värmlands och Kopparbergs län anser inte att tillräckliga skäl finns för att genomföra utredningens förslag att omsättning av produkter från eller uthyrning av s. k. schablonfastighet skall anses som uthyrning.

3.6 Begagnade varor, m. m.

Flertalet remissinstanser pekar på behovet av ändrade skatteregler för handeln med begagnade varor. Många remissinstanser hälsar utredningens förslag med tillfredsställelse. Principförslaget om införande av fiktiv avdragsrätt har med ett undantag tillstyrks av samtliga remissinstan-

ser som behandlat den principiella utformningen. Några remissinstanser har föreslagit vissa begränsningar i vad som skall omfattas av den fiktiva avdragsrätten och ytterligare andra har föreslagit utökningar. Den del av utredningens förslag som har kritiserats är förslaget om att slopa undantaget för begagnade personbilar. Kritiken har här främst kommit från branschhåll.

Den av utredningen föreslagna lösningen för handeln med begagnade varor tillstyrks i sin helhet av *kammarrätten i Göteborg, RN, länsstyrelserna i Stockholms, Uppsala, Östergötlands, Jönköpings, Kalmar, Blekinge, Kristianstads, Hallands, Göteborgs och Bohus, Älvsborgs, Värmlands, Örebro, Västmanlands, Kopparbergs, Gävleborgs, Västernorrlands, Jämtlands, Västerhottens och Norrhottens län, LO, Svenska företagens riksförbund, Sveriges grossistförbund, Sveriges köpmannaförbund och TCO. KF* ser förslaget som en i alla avseenden riktig åtgärd för att återställa förhållandena inom berörda branscher till vad som bör vara reguljärt och uppnå konkurrensneutralitet. KF anser även att sådana regler med fördel skall kunna gälla även den yrkesmässiga bilhandeln. LRF betonar att, med den föreslagna lösningen, handeln med begagnade varor inte längre behöver söka sina egna kanaler vid sidan av den reguljära handeln. Lösningen gör även nu använda konstruktioner med handelsagenturer och förmedling såsom mäklare ointressanta. LRF tillstyrker förslaget och understryker det angelägna i att det genomförs över hela linjen. *Husvagnsbranschens riksförbund* anser att det föreslagna systemet kommer att lösa en mängd problem inom branschen och också verksamt bidra till en ytterligare sanering av verksamheten. Den enskilde konsumentens rätt kommer också att bättre kunna hävdas när den nuvarande tillämpningen av s. k. förmedlingsuppdrag görs överflödig. Utredningens förslag är enligt *Sweboat-Svenska båtindustriföreningen* välkommet och det är väsentligt att den seriösa båthandeln ges möjlighet att konkurrera på lika villkor med den privathandel och den ibland tveksamma mäklarverksamhet som förekommer i dag. Föreningen finner ingen anledning att behandla kapitalvaror som t. ex. båtar och bilar på olika sätt utan samma regler bör gälla. *Sveriges juvelerare- och guldsmedsförbund* hälsar utredningens förslag med tillfredsställelse bl. a. mot bakgrund av den av utredningen beskrivna företeelsen med s. k. kedjeköp. *Sveriges konst- och antikhandlareförening* anser att förslaget innebär en enkel och praktisk lösning på ett problem som f. n. är mycket allvarligt inom branschen. RSV tillstyrker också förslaget i principiellt hänseende men vill med hänsyn till befarade kontrollproblem och risker för missbruk begränsa omfattningen till vissa dyrare kapitalvaror. Likartade synpunkter framförs av *länsstyrelsen i Kronobergs län*, som dessutom föreslår att skatt enbart skall utgå på mellanskillnaden vid byten av vissa varor. *Länsstyrelsen i Malmöhus län* tillstyrker principen men föreslår en till vissa branscher begränsad omfattning. SAF och Sve-

riges industriförbund samt *förenade fabriksverken* tillstyrker också den principiella utformningen men har vissa erinringar mot förslaget om att samtidigt slopa undantaget från skatteplikt för personbilar och motorcyklar.

Svenska travsportens centralförbund konstaterar att förslaget inte bara gäller begagnade varor utan skattepliktiga varor över huvud taget. Förslaget undanröjer vissa dubbelbeskattningseffekter vid försäljning av travprogram och förbundet finner det angeläget att det genomförs utan begränsningar. *Finansieringsföretagens förening* förordar att förslaget utvidgas till att omfatta alla förvärv av varor för verksamhet som medför skattskyldighet eftersom avdragsrätten inte onödigtvis bör kompliceras med åtföljande risker för oavsiktliga fel. Vidare förordar föreningen, *förenade fabriksverken* och *Sveriges juvelerare- och guldsmedsförbund* att även kommissionärer för icke skattskyldiga säljare skall på motsvarande sätt kunna få tillgodoräkna sig avdrag för ingående skatt. *Svenska numismatiska föreningen* och *Sveriges numismatiska riksförbund* är positivt inställda till förslaget men hemställer i första hand att numismatiska och filatelistiska objekt likställs skattemässigt genom att mynt och sedlar införlivas med undantaget i 8 § 13 ML för frimärken. Skälet härför är att likartade företeelser bör behandlas lika och att vissa problem i fråga om importen av sedlar och mynt alltså skulle kvarstå även efter genomförandet av den av utredningen föreslagna ändringen.

Den del av utredningens förslag som vållat viss tveksamhet och som har kritiserats av några remissinstanser är som tidigare nämnts förslaget om att slopa personbilsundantaget. RSV och flera andra remissinstanser har emellertid betonat vikten av att också personbilsundantaget slopas. RSV anser det bl. a. inte förenligt med mervärdeskattens generella karaktär att en så betydelsefull del av privatkonsumtionen ligger utanför beskattningsområdet. Problemet med den irreguljära handeln är dessutom inte begränsat till mervärdeskattens område utan säkerligen i lika hög grad aktuellt vid inkomstbeskattningen. För en inordning av handeln med begagnade bilar i mervärdeskattesystemet talar också enligt RSV:s uppfattning de allmänna strävandena från konsumentskydds- och trafiksäkerhetssynpunkt att få till stånd en sanering av branschen. Detta skulle underlättas genom att länsstyrelserna i deras egenskap av beskattningsmyndighet för mervärdeskatten får anledning att utöva kontroll över handeln med begagnade bilar.

Förenade fabriksverken anför att detta skulle leda till en högre prisnivå på begagnade bilar och detta i sin tur till ytterligare lagerökning. Förslaget kan enligt verket i sista hand innebära ytterligare kapitalförstöring på innevarande lager av bilar. SAF och *Sveriges industriförbund* anser sig inte, trots de fördelar som skulle stå att vinna med utredningens förslag, mot motorbranschens bedömning kunna tillstyrka ett slopande av personbilsundantaget nu. Om så ändå sker bör den s. k. bilaccisen

nedsättas. *Kommerskollegium* anser att det från principiella utgångspunkter inte finns anledning att undanta de begagnade bilarna från mervärdeskattesystemet men kollegiet vill understryka risken för att sådana varor i ökande grad finner vägar via mindre seriösa bilhandlare eller helt utanför den reguljära handeln. Kollegiet är tveksamt till förslaget och anser att en förutsättning måste vara att en effektiv kontroll av bilhandeln införs för att förhindra att reglerna inte följs. *Sveriges bokförings- och revisionsbyråers förbund SBRF* befärar att vid skatteplikt de redan nu skeva konkurrensförhållandena får än större omfattning. Vad som enligt förbundet talar för skatteplikt är att det har konstaterats att en del mindre bilverkstäder, som samtidigt bedriver handel med begagnade bilar, uttagit beskattade reservdelar ur rörelsen utan att reglera uttaget mervärdeskattmässigt. *Konsumentverket* anser att en följd av att införa mervärdeskatt på begagnade bilar kan väntas bli att bilhandlare oftare än f. n. kommer att uppträda som förmedlare av bilöverlåtelser mellan privatpersoner och att detta i sin tur kan leda till en försvagning av konsumentens/köparens rättsliga ställning om fordonet är behäftat med fel eller vid kontraktsbrott från säljarens sida. *Svenska försäkringsbolags riksförbund* befärar, om undantaget slopas, att problem kan uppstå för försäkringsbolagen att göra sig av med fordon som bolagen har övertagit vid skadereglering, om bilbranschen blir mer obenägen att lösa in skadade fordon. *MRF, Motorcykelbranschens riksförbund, Sveriges bilindustri- och bilgrossistförening* och *Motormännens riksförbund* avstyrker förslaget om slopat undantag för begagnade personbilar och motorcyklar. Organisationerna åberopar som motiv härför bl. a. att de skäl som föranlett undantaget i allt väsentligt torde gälla även i dag och att förslaget om det genomförs leder till ett ökat antal uppdrags- och privatförsäljningar. Den irreguljära handeln skulle, menar man, få konkurrensfördelar och motverka bilhandels och samhällets saneringssträvanden. Den prisökning på begagnade bilar som förslaget skulle medföra drabbar främst den ekonomiskt svagare delen av befolkningen. Konsumentskyddet skulle vidare kraftigt försvagas samtidigt som förslaget om det genomförs också är negativt ur trafiksäkerhetssynpunkt. Det skattebortfall som undantaget lett till har dessutom kompenserats genom bilaccisen. MRF menar dessutom att det genom utredningen inte har framkommit några nya argument som gett anledning till en ändrad inställning i den övergripande frågan om skaderiskerna för marknadsstrukturen. En ovillkorlig förutsättning för att förslaget skall genomföras är enligt MRF att ett obligatoriskt branschspecialiserat registreringssystem för all bilhandelskapacitet införs kopplat till en bilhandlargaranti. Endast genom en sådan genomgripande kartläggning och kontroll av bilhandeln kan, menar MRF, statsmakternas beskattningsintentioner tränga ut i de irreguljära försäljningskanalerna.

Den enda remissinstans som helt avstyrker utredningens förslag om

generellt ändrade regler för handeln med begagnade varor är *länsstyrelsen i Skaraborgs län*. Länsstyrelsen konstaterar bl. a. att olägenheterna av gällande bestämmelser ej är så allvarliga som utredningen gör gällande och att föreslagna ändringar skulle medföra stora omställningsproblem och svårlösta kontrollproblem. Alternativt föreslår länsstyrelsen att begagnade bilar och eventuellt vissa andra begagnade varor beskattas efter den s. k. 20-procentsregeln.

3.7 Avdragsrätt i vissa fall

3.7.1 Koncernförvärv

Förslaget om att bestämmelser införs som ger möjlighet till överföring av vissa avdrag inom en koncern tillstyrks eller lämnas utan erinran av remissinstanserna. *Finansieringsföretagens förening* tillstyrker förslaget, förutsatt att bestämmelserna även omfattar sådana tjänster som inkassering och factoring. *LRF* och *RSV* vill utvidga förslaget till att också omfatta förvärv som görs av personalstiftelse och *länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* vill utsträcka regeln till att omfatta även andra associationsformer där motsvarande intressegemenskap föreligger, förutsatt att avdragsrätt förelegat om det rörelsedrivande företaget gjort förvärvet. *Svenska kommunförbundet* anser att ingående skatt för icke skattepliktiga tjänster, som kommun utför åt helkommunala företag med verksamhet som omfattas av skattskyldighet, borde få överföras till och avdras av företaget. *KF* tillstyrker förslaget men skulle gärna se att reglerna ges en sådan utformning att de kan tillämpas vid forskning o. d. som bedrivs i företag med flera skattskyldiga ägare, exempelvis genom att införa sådan frivillig skattskyldighet som föreslås för uthyrning av fastighet. *Kammarrätten i Göteborg*, *Sveriges industriförbund* och *SAF* framför liknande önskemål. Industriförbundet och *SAF* anser vidare att frågan om att vid affärer mellan koncernföretag kunna underlåta att ta ut mervärdeskatt ånyo bör prövas. *Länsstyrelsen i Stockholms län* föreslår att i anvisning skall föreskrivas att skatten skall vara debiterad mellan koncernföretagen i faktura eller motsvarande handling eftersom avdragsrätt inte samtidigt kan föreligga för skattebeloppet som kostnad hos det icke skattskyldiga företaget och som ingående skatt hos det skattskyldiga företaget. *RSV* ifrågasätter om inte avdraget hos det skattskyldiga företaget bör styrkas av kopia av den primärdokumentation i form av skattebärande faktura som konstituerar avdragsrätten. Detta skulle, enligt *RSV*, underlätta kontrollen både internt för det skattskyldiga företaget och för skattemyndigheten. *Länsstyrelsen i Kalmar län* förordar att hänvisningen till *KL* utgår och att definitionen på koncernföretag regleras i *ML*.

3.7.2 Hyra av personbil

Flertalet remissinstanser instämmer i utredningens principiella ställningstagande att det inte bör föreligga någon skillnad i skatthänseende mellan köp och leasing av personbil och tillstyrker också utredningens förslag. MRF och Sveriges bilindustri- och bilgrossistförening avstyrker däremot förslaget. Som skäl härför åberopas bl. a. att det för många företag är värdefullt att inte behöva binda kapital i personbilar och att detta kapital i stället används för sådana investeringar som är mer angelägna. Leasingverksamheten anses också ur samhällsekonomisk synpunkt som lämpligare speciellt i tider med kapitalbrist. Förslaget skulle leda till ökade leasingkostnader för företagen. Finansieringsföretagens förening avstyrker också förslaget och pekar på att strävan efter likformighet inte är skäl nog att öka den kumulativa effekten och införa en ytterligare komplikation på avdragssidan. Om förslaget ändå genomförs bör, enligt föreningen, procenttalet baseras på det verkliga sannolika tjänstebudet och sättas högre. Svenska företagens riksförbund, SAF och Sveriges industriförbund ifrågasätter om schablonen ger ett rättvisande utslag eftersom procenttalet synes vara väl lågt. SAF och industriförbundet anser också att under alla omständigheter en möjlighet bör finnas att genombryta schablonen och att avdragsrätt medges efter de verkliga förhållandena. KF, som tillstyrker förslaget, ifrågasätter samtidigt om inte den avskurna avdragsrätten för accispliktiga fordon bör bättre anpassas till faktiska förhållanden. Förbundet anser det otillfredsställande att t. ex. detaljhandeln för sina varutransportbilar inte kan påräkna avdrag för ingående skatt ens i de fall dessa uppenbart används endast i den skattskyldiges verksamhet eller är så specialinredda att privatbruk är uteslutet. Finansieringsföretagens förening anser att privatbruk av tjänstebil helt och hållet bör beskattas som personalförmån och inte vara föremål för mervärdesskatt. Vidare har länsstyrelsen i Stockholms län och RSV pekat på de fall där hyresmannen själv svarar för vissa driftkostnader utöver drivmedel. Länsstyrelsen anser att hyresmannens avdragsrätt för sådana kostnader också bör begränsas till 40 %. RSV anser att förslaget leder till att dubbla avdrag kan erhållas eftersom avdragsrätt också föreligger enligt huvudregeln i 17 §. För sådan leasing bör avdrag enligt RSV endast medges för faktiska driftkostnader.

3.7.3 Partiell skattskyldighet

Utredningens förslag har av flertalet remissinstanser lämnats utan erinran. Några länsstyrelser har emellertid påpekat att de föreslagna bestämmelserna i vart fall för de skattskyldiga torde vara svårtillgängliga. Länsstyrelsen i Stockholms län och kammarrätten i Göteborg förordar i syfte att vinna större klarhet att reglerna om avdragsrätt i 17 och 18 §§ sammanförs. Den föreslagna regeln om lättnad för förvärv som

till mer än 95 % avser den del av verksamheten som medför skattskyldighet anser RSV svårtillämpad. Endast i undantagsfall kan det, enligt RSV, vara möjligt att fastställa den exakta andelen av en tillgångs användning i olika verksamhetsgrenar. Redan med nuvarande bestämmelser kan avdrag av en skälig andel av den ingående skatten medges enligt bestämmelserna och RSV avstyrker förslaget i denna del.

3.8 Beskattningsvärdets bestämmande

Förslaget om att räntan skall hållas utanför beskattningsvärdet har lämnats utan erinran eller tillstyrkts av samtliga remissinstanser. *Finansieringsföretagens förening* yrkar att med ränta även likställs kreditkostnad och avbetalningstillägg, detta med hänvisning till befarade tolkningssvårigheter av vad som skall anses vara ränta. Några länsstyrelser och *KF* pekar på att eventuella gränsdragningsproblem bör kunna lösas genom anvisningar från RSV. *SAF* och *Sveriges industriförbund* anser att avdrag bör medges för villkorlig rabatt eftersom mervärdeskatt i princip endast skall uttas på priset till konsument och på det belopp han betalar.

Samtliga remissinstanser har godtagit utredningens förslag att 20-procentsregeln skall bli tillämplig på omsättning av vissa kopior. *Svenska kommunförbundet* har tagit upp frågan om den skattebelagda kopiering av ritningar m. m. som en del byggnadsnämndsexpeditioner utför som en service åt allmänheten i samband med sökande av byggnadslov. Även denna kopiering synes enligt förbundet kunna omfattas av förslaget om ritningen eller motsvarande handling är utförd av arkitekt eller konsult.

3.9 Fastställelse av skatt, m. m.

Utredningens förslag att fel som berör skatteredovisningen för visst beskattningsår i efterhand skall få hänföras till den sista redovisningsperioden under året har av flertalet remissinstanser tillstyrkts eller lämnats utan erinran. Några länsstyrelser befarar dock att förslaget luckrar upp respekten för att varje redovisningsperiod utgör en sluten enhet och att förslaget kan medföra en medvetet uppskjuten skatteredovisning. Besvärinstansordningen kan också, menar man, i vissa fall påverkas. En rättelse av beskattningsårets sista period påverkar dessutom bestämmandet av bl. a. restavgift. RSV menar dessutom att tolkningen av begreppet frivillig rättelse försvåras och att förslaget lägger hinder i vägen för en framtida revidering av restavgiftsbestämmelserna enligt ML. *Länsstyrelserna i Malmöhus, Värmlands och Örebro län* avstyrker helt förslaget medan RSV liksom *länsstyrelserna i Stockholms, Uppsala och Kronobergs län* förordar att enbart länsstyrelsen skall få

denna möjlighet. *Länsstyrelserna i Östergötlands och Kalmar län* anser att rättelse om möjligt skall hänföras till rätt redovisningsperiod men att beskattningsmyndigheten på ansökan eller på eget initiativ av praktiska skäl bör kunna besluta att rättelse hänförs till den sista redovisningsperioden för räkenskapsåret.

Utredningens förslag att ersätta begreppet preliminärt beslut med begreppet fastställelsebeslut har med något undantag godtagits av remissinstanserna. Däremot är antalet kritiska röster något större när det gäller förslaget att ersätta begreppet slutligt beslut med begreppet särskilt beslut om fastställelse av mervärdeskatt.

Kammarrätten i Göteborg befarar att en omläggning av terminologin kan skapa förvirring och därmed störningar i skatteredovisningen. *RSV* anser att det inte är uttrycket preliminärt beslut som sådant som vållat missförstånd utan kravet att slutligt beslut först måste begäras. En ändrad terminologi skulle, menar *RSV*, med all sannolikhet öka antalet felaktiga besvär. De länsstyrelser som förordar att begreppet slutligt beslut bibehålls anför som skäl härför att några olägenheter med detta begrepp inte förekommit. Några länsstyrelser har föreslagit benämningen slutligt fastställelsebeslut och en länsstyrelse besvärbeslut.

Om skattskyldig har upptäckt fel i lämnad deklaration och rättar detta genom att lämna ny deklaration bör enligt utredningens förslag skatten anses automatiskt fastställd i enlighet med den nya deklarationen. *RSV* och en minoritet av länsstyrelserna avstyrker förslaget och menar att den skattskyldige vanligtvis inte betalar skatten enligt rättad deklaration utan avvaktar betalningsföreläggande från länsstyrelsen. Dessutom skall i många fall restavgift påföras. Det kan enligt *RSV* i praktiken bli endast ett ringa antal ärenden som berörs av bestämmelsen. Övriga remissinstanser tillstyrker förslaget eller lämnar det utan erinringar.

Förslaget om att den skattskyldige får möjlighet att begära slutligt beslut så länge preliminärt beslut kan meddelas och övriga följdändringar till utredningens förslag under detta avsnitt har med något enstaka undantag biträtts av remissinstanserna. Därutöver har några remissinstanser förordat att bestämmelserna i 39 § om avräkning i visst fall bibehålls och utsträcks till att omfatta även avräkning mellan olika kalenderår. *Länsstyrelsen i Blekinge län* förordar att 55 § andra stycket utgår eftersom besvär i särskild ordning bör få prövas utan den i andra stycket upptagna inskränkningen. *Länsstyrelsen i Kronobergs län* föreslår att bestämmelserna om efterbeskattning och besvär i särskild ordning skall utmönstras ur ML. Fastställelsebeslut borde i stället få meddelas under hela sexårsperioden. *RSV* föreslår att länsstyrelserna ges en utvidgad rätt att besluta om nedsättning av skatt även efter treårsperiodens utgång genom att tiden för meddelande av fastställelsebeslut, som innebär att tidigare fastställd skatt sänks, utsträcks till att omfatta även efterbeskattningstid. Härigenom skulle skatterätterna

och allmänna ombuden avlastas ett inte obetydligt antal ärenden samtidigt som de skattskyldiga skulle få fördelarna av enhetliga och samtidiga beslut.

3.10 Anstånd med betalning av skatt

Remissinstanserna är i allmänhet positiva till utredningens förslag att utvidga anståndsmöjligheterna. RSV har särskilt framhållit att de nuvarande bestämmelserna kan bidra till att allmänna ombudet i mål som rör besvärliga men angelägna tolkningsfrågor avstår från att anföra besvär i högre instans med tanke på de ekonomiska konsekvenserna för den skattskyldige.

Utredningens förslag om att ränta skall utgå enligt UL:s regler när anstånd medgetts har däremot kritiserats av några remissinstanser. RSV ifrågasätter lämpligheten av att införa sådana bestämmelser enbart för detta fall. ML saknar nämligen i övrigt bestämmelser om ränta. Utredningen bör enligt RSV i sitt fortsatta arbete överväga ränteregler som är direkt anpassade efter ML:s beskattnings- och uppbördsförfarande. Ett räntesystem bör vidare enligt RSV omfatta såväl respit-, restitutions- som anståndsränta för att ge önskade och rimliga effekter. *Länsstyrelsen i Stockholms län* konstaterar att då restavgift skall utgå på obetald mervärdeskatt även i de fall anstånd medges och då några regler om att ränta skall utgå i de fall skatt skall återbetalas efter det besvär avgjorts inte tillskapats synes UL:s regler om anståndsränta inte böra tillämpas vad gäller mervärdeskatt.

Några länsstyrelser har förordat att frågan om anstånd och anståndsränta skjuts upp till den slutliga översynsomgången och att reglerna inarbetas i sin helhet i ML.

3.11 Övergångsbestämmelser

Remissinstanserna har i allmänhet tillstyrkt eller lämnat utan erinran utredningens förslag till övergångsbestämmelser. Den av utredningen föreslagna tekniska lösningen till lagerskatteavdrag har dock kritiserats av RSV och flertalet länsstyrelser, som menar att avdrag inte bör få göras förrän de bilar som finns i lager vid ikraftträdandet ånyo säljs. Vidare har man från myndighetshåll efterlyst bestämmelser om att de fordon för vilka lagerskatteavdrag begärs skall finnas dokumenterade på en särskild förteckning som vid ikraftträdandet överlämnas till beskattningsmyndigheten.

4 Föredragandens överväganden och förslag

4.1 Mervärdeskatt

Mervärdeskatten intar en särställning bland de indirekta skatterna. Den är den enda indirekta skatt som har generell räckvidd och den ger statsverket avsevärda intäkter, ca 30 miljarder kr. budgetåret 1978/79. Mervärdeskatten hanteras praktiskt av omkring 390 000 skattskyldiga och belastar samtliga konsumenters privata budget. Dessa omständigheter gör att stora krav måste ställas på beskattningsreglernas utformning. De skall så långt möjligt skapa förutsättningar för konkurrens- och konsumtionsneutralitet. Vidare bör de ge möjlighet till effektiv kontroll och inte försvåra en tillförlitlig bokföring och redovisning.

Mervärdeskatteutredningens arbete har visat att beskattningsreglerna har en utformning som i mycket stor utsträckning uppfyller de angivna kraven. Trots detta finns det, som utredningen har visat, möjlighet att uppnå förbättringar av beskattningssystemet.

Utredningen har inte haft i uppdrag att lämna förslag som syftar till någon förändring av skatteintäkterna. I stället har strävan varit att uppnå ökad neutralitet i beskattningen och förenklingar för de skattskyldiga och beskattningsmyndigheterna.

Jag vill i detta sammanhang, efter att ha samrått med chefen för kommundepartementet, något beröra de personella resurserna vid länsstyrelsernas mervärdeskatteenheter. I anledning av väckta motioner konstaterade skatteutskottet under föregående riksmöte (SkU 1977/78: 3) att mervärdeskattekontrollen var bristfällig och att en förstärkning av denna kontroll framstod som angelägen. Utskottet förutsatte att mervärdeskatteutredningen skulle ta upp och belysa personalbehovet vid mervärdeskatteenheterna och förväntade att regeringen och de närmast berörda myndigheterna ägnade detta problem och därmed sammanhängande organisationsfrågor tillbörlig uppmärksamhet.

Mervärdeskatteutredningen tog upp frågan i en skrivelse den 1 mars 1978 och på grundval härav fick RSV regeringens uppdrag att skyndsamt kartlägga arbetssituationen vid mervärdeskatteenheterna och föreslå de snara åtgärder som krävdes. Med skrivelse den 14 september 1978 har RSV överlämnat en rapport med förslag till vissa omedelbara åtgärder i avvaktan på att en mera allsidig organisationsutredning kan genomföras.

Verkets rapport visar enligt min mening att organisationen och bemanningen av länsstyrelsernas mervärdeskatteenheter bör ses över. Chefen för kommundepartementet delar denna uppfattning. Arbetssituationen vid enheterna är emellertid sådan att åtgärder inte kan anstå till dess att resultatet av denna översyn föreligger. Härtill kommer att ett genomförande av de förslag som jag förordar i det följande medför ökade arbetsuppgifter för mervärdeskatteenheterna. Chefen för kom-

mundepartementet avser mot bakgrund härav att i den kommande budgetpropositionen ta upp frågan om viss förstärkning av dessa enheter.

4.1.1 Skattskyldighetens inträde, m. m.

Som en huvudregel gäller nu enligt 4 § första stycket att skattskyldighet inträder när vederlag inflyter kontant eller i form av varor eller på annat sätt kommer den skattskyldige till godo (kontantmetoden). Enligt andra stycket av samma paragraf kan länsstyrelsen efter ansökan besluta att skattskyldig vid redovisning av mervärdeskatt skall räkna in uppkomna fordringar i omsättningen (faktureringsmetoden). Rätten till avdrag för ingående mervärdeskatt uppkommer, beroende på tillämpad redovisningsmetod, antingen när betalning erläggs eller när skuld dessförinnan uppkommer.

Mervärdeskatt redovisas för bestämda redovisningsperioder genom att deklaration lämnas. I deklarationen skall, om kontantmetoden tillämpas, tas upp skatt på vederlag som har mottagits eller utgetts eller, om faktureringsmetoden tillämpas, på vederlag som har mottagits eller utgetts för kontantaffärer samt på fordringar och skulder som har uppkommit under perioden.

Utredningen har pekat på att förekomsten av två redovisningsmetoder har haft vissa nackdelar i samband med skattesatsförändringar. Vid kreditaffärer kan det sammanlagda mervärdeskattebeloppet för identiska transaktioner bli olika beroende på säljarens redovisningsmetod. Skattskyldig säljare som tillämpar kontantmetoden är skyldig att redovisa skatt efter den nya skattesatsen på den del av utestående fordringar som betalas efter skattesatsändringen. Vid skattesatshöjningen den 1 juni 1977 beslöts, i syfte att eliminera sådana effekter, att äldre bestämmelser skulle tillämpas för alla varor som hade levererats före höjningen och för förskott eller motsvarande som hade uppburits före höjningen, oberoende av säljarens redovisningsmetod. Utredningen har föreslagit att denna lösning görs permanent. Detta innebär bl. a. att de regler om skatteplikt, skattesats m. m. som gäller vid leveranstidpunkten blir avgörande för om skatt skall utgå och med vilket belopp.

Utredningen har föreslagit att frågan om tidpunkten för skattskyldighetens inträde regleras särskilt i 4 §.

Remissinstanserna har genomgående godtagit förslaget eller lämnat det utan erinran.

Jag delar utredningens uppfattning på denna punkt. Den lösning som utredningen har föreslagit ger ett för konsumenterna rättvisare beskattningsresultat samtidigt som det generellt sett ger enklare rutiner för de skattskyldiga.

I likhet med utredningen anser jag att med leverans av vara bör avses att vara civilrättsligt har avlämnats till köparen. Jag delar även utredningens uppfattning att man av praktiska skäl bör betrakta av-

sändandet av en vara till köparen som leverans även om varan inte därigenom har avlämnats till köparen.

Vissa remissinstanser har tagit upp frågan om skattskyldighetens inträde i det fall ersättning för avverkningsrätt till skog uppbärs under mer än ett år. Jag biträder remissinstansernas uppfattning att skattskyldigheten i dessa fall skall inträda när betalning tas emot, dvs. enligt kontantmetoden. På motsvarande sätt bör köparens avdragsrätt inträda när betalning erläggs.

En särskild fråga, som har behandlats av utredningen, är hur betalning som görs innan en vara eller tjänst har tillhandahållits skall behandlas. Utredningen har föreslagit att skattskyldighet för sådan betalning skall inträda när betalningen tas emot eller när faktura med krav på betalning ställs ut, under förutsättning att det är fråga om beställd vara eller tjänst.

Några remissinstanser har uttalat att leveransen alltid skall utlösa skattskyldighet oavsett om betalning sker helt eller delvis före leverans. Andra remissinstanser har förordat att endast faktisk betalning före leverans skall utlösa skattskyldighet.

För egen del kan jag ansluta mig till utredningens uppfattning att det är principiellt riktigt att betalning i förskott eller a conto bör utlösa skattskyldighet för den som tar emot betalningen. Utredningens förslag på denna punkt bör alltså genomföras. Jag anser däremot att utredningens förslag om att beskattningen skall ske redan när faktura med krav på betalning i förskott eller a conto utfärdas inger betänkligheter från kontrollsynpunkt. Risk föreligger för att mindre nogräknade skattskyldiga utfärdar skenfakturor med skattskyldig mottagare. Jag föreslår därför att skattskyldigheten skall inträda först när betalning i förskott eller a conto tas emot. Jag återkommer i det följande till behandlingen av förskottslikviderna i skatteredovisningen.

De föreslagna bestämmelserna kan leda till vissa konsekvenser, som jag vill beröra i korthet. Bestämmelserna om skattskyldighet, skatteplikt eller skattesats kan i framtiden komma att ändras sedan betalning har uppburits men innan tillhandahållande har skett. Leveranstidpunktens bestämmelser kommer inte att gälla fullt ut i dessa fall. Om skattesatsen höjs eller om skatteplikt införs för en tidigare skattefri vara eller tjänst kommer den lägre skatten resp. ingen skatt att utgå på vad som har betalats före tillhandahållandet. På motsvarande sätt kommer de föreslagna bestämmelserna att leda till hårdare beskattning än om skattskyldighet helt skulle inträda vid tillhandahållandet i det fall skattesatsen sänks eller skatteplikt för viss vara eller tjänst slopas.

Dessa konsekvenser kan enligt min mening inte anses som olämpliga. Den som beställer en vara eller en tjänst måste självfallet vara beredd att betala även den skatt som belöper på varan eller tjänsten vid avtalstidpunkten. Han måste också räkna med att drabbas av eller dra

nytta av eventuella förändringar av beskattningen mellan avtalsdagen och leveransdagen. I dessa fall kan visserligen den totala skatten för viss vara eller tjänst som tillhandahålls vid viss tidpunkt bli olika beroende på om betalning har skett i förskott eller ej. Inte heller detta anser jag dock vara någon avgörande nackdel.

I 4 § bör anges att skattskyldighet inträder när vara levereras, tjänst tillhandahålls eller uttag sker. Vidare bör anges att skattskyldighet för förskotts- eller a conto-betalningar inträder när betalningen tas emot. I punkt 2 av anvisningarna till 2 § bör tas in en bestämmelse som innebär att mottagandet av betalning i förskott eller a conto anses som omsättning. Vidare bör begreppet leverans av vara definieras i nya anvisningar till 4 §.

Enligt nu gällande bestämmelser sammanfaller tidpunkten för skattskyldighetens inträde med tidpunkten för redovisningsskyldighetens inträde. Tidpunkten bestäms i princip av den metod för redovisning av mervärdesskatt som den skattskyldige tillämpar. Omkring 90 % av de skattskyldiga tillämpar kontantmetoden. Övriga skattskyldiga tillämpar efter beslut av beskattningsmyndigheten i varje enskilt fall den s. k. faktureringsmetoden.

Utredningen har framhållit att förekomsten av två olika redovisningsmetoder ger upphov till vissa nackdelar. Tillämpar skattskyldig säljare eller skattskyldig köpare olika redovisningsmetoder inträder redovisningsskyldighet och avdragsrätt för kredittransaktioner vid olika tidpunkter. Detta ger en temporär negativ eller positiv effekt för de skattskyldiga och motsatt effekt för statsverket. Utredningen anser av detta och tidigare anförda skäl att i princip endast en redovisningsmetod bör tillämpas.

Utredningen har funnit att faktureringsmetoden är att föredra framför kontantmetoden som enda redovisningsmetod. Till stöd för denna uppfattning har utredningen åberopat bl. a. att faktureringsmetoden i motsats till kontantmetoden kan ge en direkt anknytning mellan bokföringen och redovisningen av mervärdesskatt och att faktureringsmetoden är överlägsen kontantmetoden vid överlåtelse av verksamhet.

Utredningen har därför föreslagit att tillämpningen av faktureringsmetoden skall göras obligatorisk. Faktureringsmetoden kan dock enligt utredningen inte tillämpas i renodlad form av samtliga skattskyldiga.

Enligt bokföringslagen (1976: 125, BFL, och jordbruksbokföringslagen (1951: 793) föreligger numera bokföringsskyldighet för praktiskt taget all näringsverksamhet. Vid bokföringen skall i princip fordringar och skulder noteras i bokföringen när de uppkommer. Av hänsyn till de mindre företagens svårigheter att fullgöra denna skyldighet har godtagits att bokföringsskyldig, som har endast ett mindre antal fakturor eller andra handlingar som dessutom ej avser avsevärda belopp, får

dröja med bokföringen av dessa till dess betalning sker. Denna redovisning kallas den renodlade pärmmetoden. I vissa fall krävs vid tillämpning av pärmmetoden att särskild förteckning upprättas över in- och utgående fakturor och att dessa förteckningar, när så erfordras, också huvudbokförs.

Utredningen har föreslagit att skattskyldig som tillämpar den renodlade pärmmetoden skall få redovisa mervärdeskatt under löpande år på grundval av betalningarna, dvs. enligt kontantmetoden, och att faktureringsmetoden skall tillämpas först vid redovisningen för årets sista redovisningsperiod. Vidare har utredningen föreslagit att skattskyldiga med en årsomsättning om högst 200 000 kr., som enligt bokföringsnämndens anvisningar generellt får tillämpa den renodlade pärmmetoden, skall få redovisa mervärdeskatt endast en gång per år och vid en tidpunkt då bokföringen för året är avslutad. Redovisningen skall då göras enligt faktureringsmetoden.

Övriga skattskyldiga skall enligt utredningen tillämpa faktureringsmetoden även vid redovisning under löpande år.

Utredningen har i fråga om förskotts- och a contolikvider föreslagit att redovisningsskyldighet skall inträda redan då likviden tas emot eller då faktura med krav på förskottslikvid bokförs.

I fråga om avbetalningsköp har utredningen föreslagit en avvikelse från faktureringsmetoden i syfte att förhindra missbruk och motverka att skatteförluster uppstår för statsverket. Redovisningsskyldighet bör enligt utredningen inträda när betalning uppbärs eller när rätt till betalning dessförinnan uppkommer.

Förslaget om ändrade redovisningsregler leder enligt utredningen till ökad likviditetspåfrestning i det fall en skattskyldig, som nu tillämpar kontantmetoden lämnar mer omfattande kredit än han själv utnyttjar. Detsamma gäller i det fall en skattskyldig, som tillämpar faktureringsmetoden, uppbär betalning helt eller delvis före avslutad leverans.

I det förstnämnda fallet har utredningen tänkt sig att möjligheten till anstånd enligt 22 § med att lämna deklaration skall under en övergångstid kunna användas i det fall en skattskyldig, som nu tillämpar kontantmetoden, regelmässigt arbetar med mycket betydande långfristiga varufordringar och i förhållande härtill små långfristiga leverantörsskulder.

Remissinstanserna har, med något undantag, godtagit att faktureringsmetoden skall ersätta kontantmetoden som huvudregel för redovisning av mervärdeskatt. Däremot har åtskilliga remissinstanser påkallat olika avsteg från en renodlad faktureringsmetod. Från något håll har uttalats att faktureringsmetoden ställer alltför stora krav på särskilt de små företagen med deras begränsade möjligheter att sköta en mer avancerad bokföring än den som kontantmetoden kräver. Några remissinstanser har förordat att även de som får tillämpa pärmmetoden med förteckning vid sin bokföring får rätt att redovisa fordringar och skulder endast i den sista deklarationen för året.

Flera remissinstanser har framhållit att den föreslagna faktureringsmetoden bör tillåta preliminär redovisning av skatt under löpande år så att skattetillägg inte skall utgå vid fel som har uppkommit i ej avslutade räkenskaper.

Några remissinstanser har påtalat de likviditetsförsämringar som utredningens förslag skulle leda till. Sveriges grossistförbund har för att motverka dessa olägenheter förordat att kontantmetoden bör få tillämpas efter länsstyrelsens tillstånd av företag med omfattande kreditgivning. Svenska postorderföreningen framhåller att utredningens förslag skulle leda till en likviditetsförsämring för postorderföretagen och menar att företagens kreditförsäljning bör likställas med avbetalningshandeln. I postorderbranschen förekommer en omfattande kreditgivning som inte faller under lagen om avbetalningsköp. Postorderföretag med kreditgivning tillämpar nu kontantmetoden och självfinansierar i hög grad kreditgivningen.

Utredningens förslag om redovisningsskyldighetens inträde vid betalning före leverans kommer enligt de remissinstanser som företräder intressen inom bostads- eller byggnadsbranschen att leda till högre byggnadskostnader och därmed till högre hyror t. ex. i bostadshus. Vidare har framhållits att ej skattskyldiga beställare, t. ex. kommuner, kommer att få vidkännas en kraftig likviditetspåfrestning, särskilt under övergångsåret.

Utredningens förslag om att skattskyldiga med en årsomsättning om högst 200 000 kr. skall få tillämpa helårsredovisning har kritiserats av några remissinstanser. Dessa har uttalat bl. a. att det skulle vara fråga om ej motiverade skattekrediter med uppenbara förlustrisker för statsverket.

Andra remissinstanser har funnit att årsredovisning obcroende av årsomsättningens storlek bör medges alla skattskyldiga som använder den renodlade pärmmetoden.

För egen del vill jag anföra följande. Frågan om principerna för redovisning av mervärdeskatt är av stort intresse både för de skattskyldiga och för beskattningsmyndigheterna. Något förenklat kan sägas att valet enligt nu gällande regler står mellan att redovisa skatt när betalning tas emot för en skattepliktig prestation och när fordran på sådan betalning uppkommer. Det bör dock framhållas att valet av metod har betydelse endast när det gäller betalningar före eller efter leverans. Tillhandahållanden mot kontantbetalning behandlas lika vid båda metoderna.

Utredningen och remissinstanserna har behandlat frågan om redovisningsmetod från två utgångspunkter, nämligen de skattskyldigas möjligheter att korrekt lämna en redovisning enligt den ena eller andra metoden och metodernas inverkan på de skattskyldigas och i vissa fall deras kunders likviditet. Även enligt min uppfattning är dessa två bedömningsgrunder mycket väsentliga. Därutöver vill jag framhålla följande.

De skattskyldiga har ett starkt intresse av att redovisningen av mervärdeskatt kräver så litet merarbete som möjligt utöver vad som följer av kraven på bokföring och deras eget intresse av överblick över verksamhetens ekonomiska ställning m. m. De skattskyldiga bör också kunna kräva att redovisningsmetoden inte ger upphov till störningar av konsumtions- eller konkurrensneutraliteten.

Statens krav på redovisningsmetoden sammanfaller till stor del med de skattskyldigas krav. Så t. ex. har en metod som ger litet merarbete för de skattskyldiga stora förutsättningar att ge korrekta redovisningar av skatt samtidigt som den underlättar skattekontrollen.

Från dessa utgångspunkter är det enligt min uppfattning självklart att en metod för redovisning av mervärdeskatt bör så nära som möjligt knyta an till de skattskyldigas affärsbokföring. Dessutom bör redovisningen ske i nära anslutning till tidpunkten för skattskyldighetens inträde vilken enligt vad jag har förordat i det föregående bör utgöras av leveranstidpunkten eller motsvarande.

Den grundläggande principen för affärsbokföringen, både när det gäller rörelseidkare och jordbrukare, är att affärshändelser skall bokföras när de inträffar. Detta innebär att fordringar och skulder skall bokföras när faktura har utfärdats eller mottagits eller sådan handling bort föreligga enligt god affärssed. För vissa bokföringsskyldiga har dock avsteg gjorts från denna princip och en enklare, mindre fullständig bokföring har kunnat godtas.

Skattskyldig som tillämpar fullständig bokföring med löpande notering av fordringar och skulder kan mycket enkelt redovisa mervärdeskatt enligt faktureringsmetoden. För sådan skattskyldig kräver däremot kontantmetoden en mer komplicerad bokföring samtidigt som den försvårar för den skattskyldige att själv kontrollera att skatteredovisningen är riktig. Vidare minskar möjligheterna till en effektiv kontroll från beskattningsmyndigheterna och en avstämning mellan mervärdeskattedeclaration och inkomstskattedeclaration försvåras.

Från redovisningsteknisk synpunkt är därför faktureringsmetoden överlägsen kontantmetoden i dessa fall.

Skattskyldiga med relativt okomplicerade affärshändelser av måttlig omfattning kan enligt BFL få tillämpa en något förenklad bokföring. In- och utgående fakturor sätts in i pärmar och bokförs först när betalning sker. Vid räkenskapsårets utgång skall dock alltid då obetalda fakturor bokföras. I vissa fall kan denna s. k. pärmmetod behöva kompletteras med en förteckning över fakturorna. I sådana fall sker redovisningen enligt bokföringsmässiga grunder.

För den som tillämpar den renodlade pärmmetoden, dvs. utan fakturförteckning, kommer affärsbokföringen att bygga på kontantprincipen under löpande år. I enlighet med vad jag tidigare har anfört bör redovisningen av mervärdeskatt så långt det är möjligt följa affärsbok-

föringen. Redovisningsskyldigheten enligt ML bör därför, i enlighet med utredningens förslag, inträda vid betalningstillfället, dvs. i anslutning till när bokföringsskyldigheten uppkommer. En sådan lösning innebär minsta möjliga merarbete för de skattskyldiga och ger god möjlighet till kontroll av skatteredovisningen hos de skattskyldiga under löpande beskattningsår.

Skattskyldiga som tillämpar pärmmetoden med förteckning över fordringar och skulder har, vid rätt skött bokföring, ett underlag i denna för redovisning av mervärdeskatt enligt faktureringsmetoden. Enligt utredningens förslag skall de därför tillämpa denna metod för sin redovisning av mervärdeskatt under löpande beskattningsår. För att den förteckning som upprättas skall kunna tjäna som underlag för redovisning av mervärdeskatt krävs dock att de ingående fakturorna, leverantörsfakturorna, har konterats, vilket bl. a. innebär att den skattskyldige har bedömt i vilken utsträckning den ingående mervärdeskatten är avdragsgill för honom. En sådan bedömning behöver visserligen inte göras i flertalet fall, nämligen där mervärdeskatten i sin helhet är avdragsgill. Sådana bedömningar måste dock göras förhållandevis ofta av skattskyldiga vars verksamhet endast delvis medför skattskyldighet. Jag anser därför i motsats till utredningen att även skattskyldiga, som tillämpar pärmmetoden med fakturaförteckning i sin bokföring, bör kunna få tillämpa kontantmässig redovisning av mervärdeskatt under löpande beskattningsår.

I fråga om skattskyldiga med en årsomsättning om högst 200 000 kr. delar jag utredningens uppfattning att de bör redovisa mervärdeskatt endast en gång om året. Detta undanröjer i allt väsentligt de redovisningstekniska svårigheter som annars kunde uppkomma för dessa företagare att fullgöra sin redovisningsskyldighet och ger betydande lättnader i fråga om bestyret med skatten för såväl de skattskyldiga som beskattningsmyndigheterna. Jag vill erinra om att antalet deklarationer därmed beräknas minska med drygt 400 000 per år eller med ca 25 % och att inte mindre än ca 40 % av det totala antalet skattskyldiga omfattas av denna lättnad.

Jag har alltså funnit att redovisningstekniska skäl talar för att skattskyldiga med fullständig bokföring, dvs. ingen form av pärmmetod tillämpas, fullt ut skall tillämpa faktureringsmetoden vid sin redovisning av mervärdeskatt, att skattskyldiga med mer begränsad bokföring får tillämpa kontantmetoden under löpande beskattningsår och att skattskyldiga med årsomsättning om högst 200 000 kr. får redovisa mervärdeskatt endast en gång per år.

En fråga som återstår att behandla i detta sammanhang är den hur redovisningen av mervärdeskatt skall ske vid beskattningsårets utgång av skattskyldiga som tillämpar kontantmetoden under löpande år eller helårsredovisning. Dessa skattskyldiga skall vid årets utgång i sin bokföring ta upp alla då föreliggande fakturor som ännu inte har betalats.

I självdeklarationen skall de redovisa även utgående skulder och fordringar som hänför sig till verksamheten. Det krävs alltså inte någon ytterligare arbetsinsats för dem att redovisa också mervärdeskatten på utestående fordringar och skulder i den sista deklarationen till mervärdeskatt för beskattningsåret eller i årsdeklarationen. En sådan redovisning skulle dessutom i någon mån underlätta en skrivbordsgranskning av mervärdeskattedeklarationen. Mot denna tanke talar att de skattskyldiga skulle vara tvungna att under det närmast följande beskattningsåret, då kontantmetoden på nytt skall tillämpas för de nya transaktionerna, hålla isär betalningar som inflyter eller görs för fakturor som hänför sig till ett föregående beskattningsår och sådana som hänför sig till det löpande beskattningsåret.

Jag är väl medveten om att ett stort antal skattskyldiga har rätt att tillämpa den renodlade pärmmetoden eller pärmmetoden kompletterad med förteckningar över obetalda fakturor. BFL medger dock inte att en skattskyldig dröjer med bokföringen av fakturor till dess betalning sker, när antalet fakturor är betydande. I sådana fall skall den bokföringskyldige huvudbokföra förteckningarna när det behövs, t. ex. för en skatteredovisning. Det kan därför enligt min mening inte vara förenat med några större svårigheter för en skattskyldig att i den löpande kontantbokföringen antingen bokföra skatt som hänför sig till faktura från tidigare år på särskilt konto eller att med hjälp av en enkel blankett hålla isär skatt som hänför sig till föregående års fakturor. Det kan antas att behovet av särbehandling kommer att vara störst under den första redovisningsperioden på det nya året. I detta sammanhang vill jag också framhålla att avbetalningsköpen enligt vad jag föreslår i det följande skall redovisas enligt rent kontantmässiga principer. Detsamma gäller förskott och a conto-betalningar, till vilka jag också återkommer.

Om en övergång sker till en i princip obligatorisk redovisning av mervärdeskatt enligt faktureringsmetoden bör, som jag nyss har anført, den som tillämpar pärmmetod i sin bokföring få redovisa skatt enligt kontantmetoden under löpande beskattningsår. Detta kräver att länsstyrelserna får kännedom om vilken bokföringsmetod en skattskyldig tillämpar. De skattskyldiga bör därför anmäla tillämpad metod till länsstyrelsen som sedan bör ta ställning till hur redovisningen av mervärdeskatt skall ske. Länsstyrelsen bör i lagtexten få rätt att medge att skatt på kreditförsäljningar får redovisas när betalning tas emot, dock senast vid beskattningsårets utgång.

För att ytterligare förenkla skatteredovisningen för de minsta företagen anser jag i likhet med utredningen att praktiska skäl talar för att skattskyldiga med årsomsättning om högst 200 000 kr. skall få redovisa mervärdeskatt för helt kalenderår senast den 5 april året efter kalenderåret. Vid den tidpunkten har räkenskaperna avslutats och självdeklarationen upprättas, vilket bör väsentligt underlätta redovisningen av mervärdeskatt.

Jag är inte beredd att förorda en högre gräns för årsredovisning än den som utredningen har föreslagit.

I detta sammanhang vill jag erinra om att bestämmelserna om skattellägg numera har ändrats (prop. 1977/78: 136, SkU 1977/78: 50, rskr 1977/78: 263, SFS 1978: 197). Enligt 64 f § andra stycket får skattellägg helt efterges om det avser oriktig uppgift som beror på felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiscende i ej avslutad bokföring och om det framstår som uppenbart obilligt att påföra tillägget.

Utredningens förslag innebär att inte bara skattskyldighet utan även redovisningsskyldighet skall inträda omedelbart när betalning sker i förskott eller a conto. Jag har tidigare anfört att jag biträder utredningens förslag på denna punkt när det gäller skattskyldighetens inträde. Däremot avvisade jag utredningens förslag om att skattskyldighet skulle inträda redan när faktura med krav på betalning i förskott eller a conto utfärdas. Självfallet skall inte heller redovisningsskyldighet inträda i dessa fall.

Betalningar före leverans förekommer regelmässigt vid större byggnads- och anläggningsentreprenader, stora maskinleveranser och vissa beställningsarbeten som avser dyrare varor, t. ex. större fritidsbåtar. Vid tillämpningen av den nuvarande faktureringsmetoden anses skattskyldigheten för entreprenadarbeten som avser fastighet inträda först när den skattskyldige efter slutbesiktning preciserar sin fordran i utställd slutfaktura. Detta förhållande har vållat tillämpningssvårigheter och har också i vissa fall lett till avsevärda skatteförluster för det allmänna. Tillämpningssvårigheterna har främst bestått i att vid större arbeten avskilja vad som avlämnats till beställaren och som bör kräva slutbesiktning och avskattning från vad som får anstå till den slutliga ekonomiska uppgörelsen.

Beskattningstekniken är inte helt neutral vid en jämförelse mellan de stora total- och generalentreprenaderna och en långt driven delad upphandling eller sådan egenregiverksamhet som inte medför skattskyldighet. Om upphandlingen görs som total- eller generalentreprenad behöver beställaren betala mervärdeskatt först efter slutfaktureringen. Denna kan enligt normalavtal anstå i åtta månader efter slutbesiktningen. Vid delad upphandling får beställaren i princip betala mervärdeskatt vartefter de olika delentreprenaderna färdigställs och slutbesiktigas. Vid sådan egenregiverksamhet som ej medför skattskyldighet uppkommer skattebelastningen fortlöpande vid förvärv av byggnadsmaterial m. m.

Förlustriskerna för det allmänna har sin grund i tillämpad redovisningsteknik. Entreprenören lyfter regelmässigt betalning a conto under tiden arbetet pågår. Fleråriga arbeten kan förekomma. Redovisningsmässigt bokförs dessa betalningar som skuld till beställaren. Fordran för vilken skattskyldighet inträder uppkommer först i och med slutfaktureringen. Vid en inträffad konkurs före slutfaktureringen åvilar skattskyldigheten konkursboet när detta preciserar fordringen på beställaren.

Eftersom gäldenären har lyft betalning i stort sett för vad han utfört får boet sällan någon fordran som överstiger vad beställaren förskottsvis har utgett till gäldenären. Konkursboet har därför åsamkats en mas-sagäld som avser mervärdeskatt. Ofta saknas dock tillgångar till betalning av denna skuld. Regeringen har genom särskilda beslut medgett nedsättning av mervärdeskatten i dessa fall så att den i princip motsvarar vad staten skulle ha fått in om redovisningsskyldighet hade inträtt omedelbart för förskott och a conto-likvider under förutsättning att skatten inte hade betalats men bevakats i konkursen.

De risker och nackdelar som jag nu har berört i fråga om de stora entreprenadarbetena föreligger i fråga om alla beställningsarbeten med långa upparbetningstider och för vilka betalningen till större delen erläggs före slutleverans eller motsvarande. Dessa omständigheter talar i och för sig för att betalningar före leverans bör utlösa inte bara skatt-skyldighet utan även redovisningsskyldighet.

Från redovisningsteknisk synpunkt kan omedelbar beskattning av förskottsbetalningar och motsvarande i någon mån leda till ökade svårigheter för skattskyldiga, som har att tillämpa reduceringsreglerna. Detta är fallet för företagen inom byggnads- och anläggningsbranschen. Dessa får i samband med att förskott eller a conto-betalning avkrävs beställaren beräkna mervärdeskatt på beloppet. Innan en omfattande entreprenad är slutförd kan den exakta fördelningen på de två reduceringsreglerna inte göras. Liknande svårigheter föreligger i den mån entreprenaden även omfattar prestationer på vilka reduceringsreglerna inte är tillämpliga.

Vidare har det gjorts gällande att den föreslagna beskattningen av förskott och a conto-betalningar skulle kunna missbrukas i konkurrenssyfte vid anbudsgivningen. Denna sker regelmässigt i priser exkl. mervärdeskatt. Om anbud skulle avges inkl. mervärdeskatt kunde någon skattskyldig frestas att övervärdera de lågbeskattade delarna av entreprenaden och därigenom förmå en ej skattskyldig beställare att anta ett anbud som är högre än konkurrenternas, exkl. skatt, men som framstår som förmånligare efter tillägg för skatt.

Enligt min uppfattning är farhågorna för en besvärlig tillämpning eller för missbruk överdrivna. Jag är dock medveten om att vissa svårigheter kommer att föreligga, vilket bör inverka på totalbedömningen av förskottsbeskattningen.

En samlad bedömning av de redovisningstekniska och andra synpunkter på redovisningsmetoden som jag nu har anfört visar att en övergång till faktureringsmetoden är önskvärd och möjlig att genomföra med vissa inskränkningar och jämkningar. Det slutliga ställningstagandet till dessa frågor måste dock innefatta en bedömning också av effekterna på de skattskyldigas och deras kunders likviditet.

Företag som redan nu tillämpar faktureringsmetoden berörs i princip

inte av att denna metod blir obligatorisk. Övergången från kontantmetod till faktureringsmetod innebär inte heller någon skillnad i likviditetshänseende när det gäller tillhandahållanden mot kontant betalning eller sådana tillhandahållanden på kredit som finansieras genom t. ex. diskontering av växlar eller kontrakt eller genom överlåtelse av varufordringar. I dessa fall anses redan enligt nu gällande kontantmetod redovisningsskyldigheten inträda när betalningen tas emot. Slutligen påverkas inte heller en skattskyldigs likviditet när betalning sker under den redovisningsperiod då faktura har ställts ut eller mottagits. Likviditetsförändringar kan därmed tänkas inträda i huvudsak för skattskyldiga som f. n. tillämpar kontantmetoden och som medger förhållandevis lång kredit utan att finansiera krediten på nyss nämnt sätt.

Skattskyldig som övergår till redovisning enligt faktureringsmetoden får åtnjuta avdrag för ingående skatt som hänför sig till kreditinköp tidigare än som nu är fallet. Detta innebär självfallet en förbättring i likviditetshänseende.

Det nuvarande redovisningssystemet är inte neutralt i kostnadshänseende. En skattskyldig säljare som tillämpar kontantmetoden skall betala mervärdeskatt på sin skattepliktiga omsättning först när han tar emot betalning från köparen eller i vissa fall från finansieringsinstitut. Tillämpar köparen faktureringsmetoden inträder rätt till avdrag för ingående mervärdeskatt för honom när hans skuld till säljaren uppkommer. Statsverket betalar alltså tillbaka mervärdeskatt till köparen innan motsvarande skatt har betalats in till länsstyrelsen av säljaren. Även den omvända situationen till statsverkets fördel förekommer. Jag anser att mervärdeskatten bör ha en utformning som i möjlig mån undanröjer sådana effekter. I de fall dessa föreligger vid transaktioner mellan företag i intressegemenskap kan visserligen sägas att en tillräcklig åtgärd skulle vara att föreskriva samma redovisningsmetod för företagen. En sådan föreskrift skulle dock vara svår om inte omöjlig att tillämpa. Dessutom uppkommer samma effekt även om företagen inte är i intressegemenskap. Den enligt min mening enda metoden att komma till rätta med detta principiella problem är att samtliga företag ges samma redovisningsmetod.

Jag har tidigare uttalat att faktureringsmetoden är att föredra framför kontantmetoden när det gäller de redovisningstekniska aspekterna på beskattningen. Övergång till denna redovisningsmetod medför som jag redan har berört likviditetspåfrestningar för vissa skattskyldiga. För skattskyldiga som av redovisningstekniska skäl kan medges rätt att redovisa mervärdeskatt enligt kontantmetoden under löpande beskattningsår eller som kan få redovisa skatt en gång om året kommer dessa likviditetspåfrestningar att inskränka sig till vad som följer av att skatt skall redovisas på fordringarna vid årets utgång. För övriga skattskyldiga kan däremot effekterna på företagens likviditet och kapitalanskaffnings-

kostnader bli större. Även om faktureringsmetoden av redovisningstekniska, kontrolltekniska och principiella skäl bör göras obligatorisk för i princip alla skattskyldiga anser jag inte att dessa likviditetseffekter m. m. kan negligeras. Utredningen har föreslagit att länsstyrelsen efter särskild prövning skall kunna medge anstånd i upp till 20 dagar utöver nu gällande 35 dagar med betalning av mervärdesskatt när fråga är om skattskyldig med mycket betydande långfristiga varufordringar och i förhållande härtill små långfristiga leverantörsskulder. Jag anser i likhet med utredningen att detta är en framkomlig väg. Jag anser dock att tiden för anstånd lämpligen bör bestämmas till utgången av den kalendermånad under vilken deklarationen normalt skulle lämnas. Den bör i enlighet med utredningens förslag stå öppen endast under en övergångstid, för att ge berörda företag möjlighet att anpassa sig till de nya bestämmelserna. Jag har den uppfattningen att en lämpligt avpassad tid kan vara omkring 2 år efter ikraftträdandet av bestämmelser om obligatorisk tillämpning av faktureringsmetoden. Enligt min uppfattning är det lämpligt att prövningen av frågor av detta slag anförtros åt länsstyrelserna.

Utredningen har med sitt förslag i första hand tänkt på företag i grossistledet. Av remissbehandlingen av utredningens betänkande har framgått att det finns andra fall, för vilka liknande omständigheter föreligger. Jag tänker då framför allt på postorderföretagen. Dessa lämnar en omfattande kredit till sina kunder utan ägarförbehåll. Jag anser att även sådana företag bör kunna få anstånd med redovisning av mervärdesskatt, under förutsättning att övergången till faktureringsmetoden medför en påtaglig likviditetspåfrestning för dem. Jag räknar med att ett sådant generellt anstånd bör lösa likviditetsproblemen för postorderföretagen i allmänhet. Skulle så inte vara fallet är jag beredd att ta upp frågan för ytterligare överväganden.

Jag har i det föregående redovisat min uppfattning i fråga om redovisningsmetoderna i stort. Några frågor på detta område återstår dock att behandla. Utredningens förslag om att betalning helt eller delvis före tillhandahållande av beställd vara eller tjänst skall utlösa redovisningsskyldighet innebär att dessa betalningar till skillnad mot vad som nu gäller skall täcka även uppdragstagarens utgående skatt.

Min principiella uppfattning är att beskattningen av skatteobjekt med långa upparbetningstider f. n. inte är tillfredsställande. Regelmässigt betalas dessa objekt genom förskott eller a conto-likvider och en slutbetalning. Genom den avdragsrätt som i mervärdesskattesystemet tillkommer uppdragstagaren är objektet i realiteten inte belastat med mervärdesskatt förrän det anses ha "levererats" i skatterättslig mening. Detta kan, som jag tidigare har framhållit, i fråga om t. ex. byggnadsentreprenader i vissa fall dröja ett eller flera år. Det kan också när det gäller arbeten på fast egendom noteras att vad som tillförs fastigheten av

uppdragstagaren civilrättsligt blir uppdragsgivarens egendom utan rätt för den förstnämnde att förfoga däröver. Det kan därför med fog hävdas att byggnads- eller anläggningsentreprenad tillhandahålls fortlöpande i den takt arbete utförs på fastigheten.

Mot dessa synpunkter får ställas att en tidigarelagd beskattning i samband med övergången till faktureringsmetoden ställer ökade krav på kapitalmarknaden. De projekt som pågår vid övergången skall avskattas samtidigt som förskott, vilka hänför sig till nya projekt, beskattas. Vidare leder den tidigarelagda beskattningen till ökade kapitalanskaffningskostnader för beställaren.

Jag anser att övervägande skäl talar för att utredningens förslag om beskattning av förskott i princip bör genomföras. På ett område gör sig dock särskilda skäl gällande. De ökade kostnaderna för kapitalanskaffning kommer att leda till högre kostnader för bostadsproduktionen och för investeringar i byggnader och andra anläggningar. De bostadsförvaltande företagen och kommunerna kommer därför att få bära en ökad kostnad i dessa delar. Med hänsyn till nu rådande förhållanden på bostadsmarknaden och till kommunernas ekonomiska situation är jag inte beredd att f. n. genomföra utredningens förslag om att redovisningsskyldighet skall inträda när förskott eller a conto-betalning som hänför sig till byggnads- eller anläggningsentreprenad uppbärs. I princip bör skatteredovisningen i likhet med vad som nu tillämpas anstå till dess entreprenaden är avslutad och entreprenörens fordran preciseras i utställd slutfaktura. Sådan faktura synes i de flesta fall utfärdas eller kunna utfärdas inom två månader efter slutbesiktningen. För att i någon mån anpassa beskattningen till vad som i övrigt föreslås gälla och dessutom motverka att den fördröjs i onödan bör dock förskott eller a conto-likvider alltid beskattas inom nämnda tid, således även om slutfaktura inte har utfärdats. Redovisningen av skatt på förskott m. m. kommer alltså att ingå i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken tvåmånaderstiden går till ända. Av praktiska skäl bör samma regel gälla beträffande redovisning av skatt som hänför sig till utrustning eller inredning av byggnad, under förutsättning att byggnadsentreprenaden omfattar även sådana prestationer.

Min nu redovisade uppfattning i fråga om tidpunkten för redovisningen av skatt som hänför sig till förskott och delbetalningar av byggnads- och anläggningsentreprenader gör det nödvändigt att ta upp även frågan om beskattningen av stora projekt, som kan färdigställas i självständiga delar, vilka beställaren kan ta i anspråk successivt. Utredningen har framhållit att det enligt nuvarande bestämmelser i viss mån är oklart när skattskyldigheten skall inträda för sådana delbara entreprenader. Jag anser att denna fråga bör lösas på det sättet att redovisningsskyldighet skall inträda när en färdigställd del kan tas i bruk av beställaren efter slutbesiktning eller motsvarande åtgärd. Skyldigheten att

redovisa skatt bör omfatta den del av uppburna förskott eller a conto-betalningar som kan anses belöpa på den färdigställda delen. Den slutliga skatteredovisningen får anstå till slutfaktureringen.

I princip bör samma redovisningsteknik kunna tillämpas när den som bedriver byggnadsverksamhet i egen regi utför ny-, till- eller ombyggnad av fastighet. Jag återkommer i det följande till beskattningen av denna verksamhetsform och vill här endast framhålla att mitt förslag syftar till att redovisningsskyldigheten även för sådan byggnadsverksamhet skall inträda senast två månader efter det att fastigheten efter slutförda arbeten kunnat tas i bruk för avsett ändamål. Vad som enligt mitt förslag skall gälla i fråga om entreprenader som avlämnas i delar bör också tillämpas när skattskyldig i egen regi utför stora projekt som han färdigställer och tar i bruk allteftersom utförda delar av projektet färdigställs.

Jag har i det föregående behandlat frågan om redovisningsskyldighetens inträde. Regler härom bör, som utredningen har föreslagit, tas in i en ny paragraf, nämligen 5 a §. Bestämmelserna om avdragsrätten i 17 § bör också ändras så att de stämmer överens med bestämmelserna om redovisningsskyldighetens inträde.

Utredningen och remissinstanserna har tagit upp vissa andra frågor, som rör redovisningsskyldighetens inträde.

Jag delar utredningens uppfattning att avbetalningsköpen kräver särbehandling. Om säljare återtar avbetalningsgods från skattskyldig köpare enligt lagen (1978: 599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m. fl. är köparen skyldig att i sin mervärdeskatteredovisning till länsstyrelsen återföra redan avdragen ingående mervärdeskatt som hänför sig till avbetalningsköpet. Någon möjlighet att fullgöra denna återbetalningsskyldighet torde mera sällan föreligga. Jag anser därför att utredningens förslag om successiv beskattning och avdragsrätt i dessa fall bör genomföras. I likhet med vad vissa remissinstanser har anfört förordar jag dock att den avgörande tidpunkten bör vara den faktiska betalningen och inte förfallodagen för betalningen.

Vid kreditköp mellan näringsidkare och konsument enligt konsumentkreditlagen (1977: 981) är förhållandena inte desamma som vid avbetalningsköp mellan näringsidkare. Köparen saknar rätt till avdrag för ingående mervärdeskatt. Någon särskild förlustrisk för statsverket torde därför knappast föreligga. Jag anser ändå att praktiska skäl talar för att kreditköp med återtaganderätt enligt konsumentkreditlagen bör behandlas på samma sätt som avbetalningsköp mellan näringsidkare. Det förekommer nämligen i viss utsträckning att samma företag tillhandahåller kredit åt såväl konsumenter som näringsidkare. I lagtexten bör uttrycket kreditförsäljning med förbehåll om återtaganderätt användas. Detta täcker även försäljning på avbetalning med äganderättsförbehåll.

Mina förslag i det föregående innebär att faktureringsmetoden inte

genomförs fullt ut. Vissa skattskyldiga kommer att få redovisa skatt enligt kontantmässiga grunder under löpande beskattningsår. Detta gör det nödvändigt att särskilt överväga när redovisningsskyldigheten skall inträda vid överlåtelse av verksamhet eller del därav eller vid fusion eller liknande förfarande och vid konkurs.

En överlåtelse av verksamhet innebär att räkenskaperna måste avslutas. Fordringar och skulder skall därför bokföras och konteras i vederbörlig ordning. Härav följer enligt 5 a § första stycket att redovisningsskyldighet inträder för överlåtaren för den redovisningsperiod då överlåtelsen sker. Det kan dock förekomma att överlåtaren har avbetalningsfordringar för vilka redovisningsskyldigheten enligt 5 a § andra stycket inte skall inträda förrän betalning sker. Vanligen torde vid överlåtelse av rörelse den nye innehavaren också överta inkasseringen av övertagna avbetalningsfordringar. Det är därför naturligt att redovisningsskyldigheten för skatt som belöper på sådana avbetalningsfordringar som övertas i samband med övertagandet av den verksamhet i vilken fordringen uppkommit bör åvila den nye innehavaren av verksamheten. Motsvarande bör gälla i fråga om avdragsrätten enligt 17 § andra stycket för skatt som avser övertagna avbetalningsskulder.

Om skattskyldig har försatts i konkurs bör redovisningsskyldighet och avdragsrätt inträda vid konkursutbrottet för då obetalda kundfordringar och leverantörsskulder. Detta innebär att statsverkets fordran på skatt kommer att kunna bevakas i konkursen som en vanlig skattefordran. I den mån betalning för kundfordringar inflyter till konkursboet kommer boet inte att behöva redovisa skatt härför. Konkursboet kommer inte heller att få göra avdrag för ingående skatt som belöper på leverantörsskulder som boet helt eller delvis betalar. Denna uteblivna avdragsrätt kan dock kompenseras av att redovisningsskyldighetens inträde för konkursgäldenären i vissa fall kan leda till en återbetalning av skatt till konkursboet, nämligen i de fall obetalda leverantörsskulder uppgår till högre belopp än utestående kundfordringar. Detta belopp kan användas för utdelning i konkursen. Även konkursfallen regleras i 5 a och 17 §§.

Vid överlåtelse av verksamhet kan den nye innehavaren överta inte bara fordringar och skulder utan även rätt till bonus och andra liknande efterhandsrabatter liksom motsvarande skyldigheter. Redovisningsskyldighet för övertagna fordringar har såsom framgår av vad jag tidigare sagt inträtt för överlåtaren vid överlåtelsen. Bestämmelserna i 15 § tredje stycket om rätt till avdrag för skatt som hänför sig till uppkomna kundförluster bör utsträckas till att omfatta även den som övertar fordringar i samband med övertagande av verksamhet. Någon ändring av bestämmelserna i 15 § fjärde stycket om rätt till avdrag för skatt som hänför sig till utgiven bonus m. m. synes inte nödvändig eftersom redan nuvarande ordalydelse ger övertagaren denna rätt. Anvisningarna till 15 § bör däremot kompletteras så att köparen eller den som efter en över-

låtelse mottar bonus m. m. blir skyldig att minska sin ingående skatt med den skatt som hänför sig till vad som mottagits.

Utredningen har föreslagit att vissa bestämmelser om uttag av tjänst skall tas in i 15 §. Jag anser att motsvarande bestämmelser i stället bör placeras i 5 b §.

Flera remissinstanser har avstyrkt utredningens förslag om att skattskyldig skall automatiskt få anstånd med redovisning av mervärdeskatt för helt år när anstånd har medgetts med att lämna självdeklaration. Man har i stället pekat på möjligheten att ge anstånd efter prövning i varje enskilt fall. Jag är f. n. inte beredd att godta utredningens förslag på denna punkt.

Utredningen har vidare föreslagit att redovisningsskyldighet skall föreligga när den skattepliktiga omsättningen för beskattningsår uppgår till minst 10 000 kr., oavsett beskattningsårets längd. Redovisningsskyldighet skall föreligga så länge länsstyrelsen inte beslutar annat. Vidare föreslås att begreppet beskattningsår definieras i anvisningarna till 5 a § som beskattningsår enligt KL eller, om verksamheten inte medför skattskyldighet enligt KL, kalenderår eller i vissa fall räkenskapsår. Begreppet beskattningsår föreslås bli infört i 22, 24, 25, 34—36, 40 och 55 §§ samtidigt som vissa närmast redaktionella ändringar bör göras i 16 § första stycket, 18 § första stycket, 22 § första stycket och 49 §.

Förslagen har med något undantag godtagits eller lämnats utan erinran av remissinstanserna. Även jag godtar förslagen och föreslår att de genomförs.

4.1.2 Redovisningsperioderna, m. m.

Utredningen har föreslagit att de nuvarande redovisningsperioderna om 4 eller 6 kalendermånader slopas. Därmed skulle redovisningsperiod kunna omfatta en kalendermånad, två kalendermånader eller helt beskattningsår. Vidare har utredningen föreslagit att länsstyrelsen skall kunna medge jämkning av redovisningsperiods längd med ett mindre antal dagar för att möjliggöra en anpassning av redovisningsperioderna till kortperiodiska bokslut.

Jag har tidigare uttalat att jag biträder utredningens förslag om helårsredovisning för skattskyldiga med årsomsättning om högst 200 000 kr. Remissinstanserna har med något undantag godtagit förslaget i övrigt om redovisningsperioderna.

Jag förordar att utredningens förslag i dessa avseenden genomförs. Årsomsättningen bör i detta sammanhang utgöras av omsättningen exkl. mervärdeskatt, vilket överensstämmer med den av bokföringsnämnden satta gränsen för tillämpning av pärmmetoden. Jag vill också framhålla att en anpassning av redovisningsperiods längd till kortperiodiska bokslut i praktiken i så gott som alla fall torde kräva en förlängning eller

förkortning med högst fem dagar. Någon anledning att medge större avsteg från den ordinarie periodlängden torde därför knappast finnas.

I enlighet med förslagen bör ändringar göras i 22 § och anvisningar införas till 22 §.

Jag delar utredningens uppfattning att återbetalning av överskjutande ingående skatt alltid skall göras, således även om skattebeloppet understiger 1 000 kr. Detta kräver ändring av 49 §.

4.1.3 Uttag av vara och tjänst

Den helt övervägande delen av konsumtionsbeskattningen enligt ML avser det yrkesmässiga tillhandahållandet av skattepliktiga varor, byggnader eller tjänster. Som en viktig komplettering härtil beskattas även uttag av varor eller byggnader för den skattskyldiges, anställdas eller annans personliga bruk. Om man bortser från förhållandena på fastighetsområdet, till vilka jag återkommer senare, beskattas inte uttag av tjänst.

Utredningen har framhållit att en sakligt sett motiverad beskattning av uttag f. n. inte sker i vissa fall. Vid överföring av skattepliktig vara från en verksamhetsgren, som medför skattskyldighet, till annan verksamhetsgren, som inte medför skattskyldighet, föreligger enligt utredningen troligen ingen beskattningsgrund. Ett fartyg eller luftfartyg, som kunnat förvärfvas skattefritt, beskattas inte om det förs över till verksamhetsgren, i vilken skattefrihet vid förvärv av sådana fartyg inte gäller. I punkt 2 av anvisningarna till 2 § bör, menar utredningen, införas bestämmelser om beskattning i nu nämnda fall. Utredningen har också föreslagit ett tillägg till punkt 1 av nämnda anvisningar av innebörd att även omsättning av delar m. m. till skattefria fartyg eller luftfartyg i princip alltid skall anses som yrkesmässig.

Vidare har utredningen föreslagit att beskattning bör ske även när tjänst tillhandahålls utan vederlag eller till underpris. Omsättningen bör dock träffa endast tjänster som den skattskyldige även annars omsätter i sin verksamhet. Någon beskattning bör inte ske när en tjänsteprestation utförs för en verksamhetsgren, som inte medför skattskyldighet.

I likhet med flertalet remissinstanser anser jag att överföring av en vara från en verksamhetsgren till en annan bör beskattas när varan i realiteten är skattefri i den första verksamhetsgrenen men skulle ha varit belastad med mervärdeskatt om den direkt hade anskaffats för den andra verksamhetsgrenen. Jag anser även att förslaget beträffande delar m. m. till skattefria fartyg eller luftfartyg bör genomföras.

I enlighet med vad som har framhållits av ett par remissinstanser bör skyldigheten att redovisa mervärdeskatt vid uttag av vara föreligga när rätt till avdrag för ingående skatt har förelegat vid förvärvet av varan. Den nuvarande bestämmelsen i punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 2 § bör ändras i enlighet härmed.

Några remissinstanser har efterlyst en definition av begreppet verk-

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

Remissinstanserna har i allmänhet anslutit sig till förslaget om beskattning av uttag av tjänst eller lämnat det utan erinran.

Enligt nu gällande bestämmelser blir en inte oväsentlig del av de skattepliktiga tjänsterna i praktiken obeskattade till den del de tillhandahålls utan vederlag och för lågt beskattade när de tillhandahålls till underpris. Detta förhållande är enligt min mening inte tillfredställande. Jag anser därför i likhet med utredningen och flertalet remissinstanser att en beskattning bör ske av tjänster som tas ut ur verksamhet eller som tillhandahålls till underpris.

Jag anser att den teknik för beskattningen som utredningen har föreslagit är lämplig. Däremot anser jag i likhet med några remissinstanser att beskattningen delvis bör utformas på ett annat sätt än utredningen har föreslagit. Som en grundläggande regel bör visserligen gälla att beskattningen skall omfatta uttag av sådan tjänst som den skattskyldige annars yrkesmässigt omsätter i verksamheten. Därutöver bör dock beskattning ske av privat utnyttjande av vara som utgör omsättningstillgång i skattskyldigs verksamhet. Som exempel kan nämnas att någon som handlar med fritidsbåtar utnyttjar en båt ur lagret för privat bruk.

En förutsättning för att privat utnyttjande av omsättningstillgång skall beskattas bör vara att värdet av utnyttjandet inte är ringa. Som ringa bör enligt min mening kunna anses ett värde om högst några hundratal kr. Den närmare bestämningen härav får ankomma på rättstillämpningen. Jag utgår från att beskattning i praktiken kommer att bli aktuell endast när den utnyttjade tillgången har ett relativt stort värde.

Vidare bör en begränsning göras av beskattningen av uttag av tjänst. I det fall den skattskyldige själv utför en tjänst för egen räkning bör beskattning ske endast om tjänsten utförs i samband med uttag av vara ur verksamheten. Härigenom uppnås framför allt att någon ökning av antalet beskattningstillfällen inte sker eftersom uttaget av varan enligt gällande bestämmelser skall beskattas.

Bestämmelser om uttag av tjänst bör tas in i punkt 2 första stycket av anvisningarna till 2 §.

Jag anser inte att det i praktiken bör vara förenat med särskilda svårigheter att avgöra om fråga är om tjänst som annars tillhandahålls yrkesmässigt eller har förvärvats av den skattskyldige endast för att till-

handahållas t. ex. anställd utan vederlag. Det är enligt min mening inte befogat med en begränsning av beskattningen av uttag av tjänst till fall där mottagaren av tjänsten har ekonomiskt intresse eller inflytande i den skattskyldiges verksamhet. En sådan bestämmelse skulle onödigtvis komplicera tillämpningen. Jag är därför inte beredd att tillmötesgå de önskemål om ändringar av utredningens förslag på dessa punkter som framförts vid remissbehandlingen. Jag delar den av utredningen uttryckta uppfattningen att förvärv av vara eller tjänst endast för tillhandahållande åt t. ex. anställd inte berättigar till avdrag för ingående skatt. Mot denna bakgrund anser jag inte att någon särskild reglering av denna situation behövs.

Mitt ställningstagande till frågan om uttagsbeskattning av tjänst innebär bl. a. en principiellt ändrad syn på tillhandahållande av kost åt personal i verksamhet som medför skattskyldighet. Sådant tillhandahållande anses utgöra skattepliktig omsättning oavsett om den anställde erlägger ersättning eller ej. Beskattningsvärdet anses i princip utgöra det värde som enligt källskattetabellerna skall gälla för fri eller subventionerad kost. Personalservering i verksamhet som i övrigt inte medför skattskyldighet betraktas inte som yrkesmässig.

Tillhandahållande av kost åt personal har visserligen ett inslag av personalvård. I allt väsentligt är det dock inte fråga om annat än tillhandahållande för privatkonsumtion. Denna skall självfallet — när det inte är fråga om s. k. trivselförmåner av mindre värde — beskattas även när den tillhandahålls av arbetsgivaren. Jag anser i likhet med utredningen att serveringsverksamheten skall räknas som yrkesmässig när arbetsgivarens utåtriktade verksamhet avser servering. I övriga fall däremot bör personalserveringen inte medföra skattskyldighet och därmed inte berättiga den skattskyldige till avdrag för skatt som belöper på förvärv för serveringsverksamheten.

I åtskilliga fall används dock lokaler och inventarier inte endast för personalserveringen. Utredningen har föreslagit att avdrag medges för skatt som inte avser inköpta matvaror. Jag anser dock att avdrag inte bör medges för några förbrukningsvaror för serveringsverksamheten. Därmed skulle en arbetsgivare få avdrag för ingående skatt som hänförs till inventarier i serveringen i den mån avdragsrätt över huvud föreligger. Jag föreslår att bestämmelser av detta innehåll tas in i 17 §.

Någon remissinstans har efterlyst en samordning mellan den nu aktuella uttagsbeskattningen och inkomstbeskattningen. En sådan samordning, som behövs främst när det gäller att likställa den sammanlagda beskattningseffekten för enskild företagare och anställd, bör enligt min mening eftersträvas. Detta är dock möjligt enligt gällande bestämmelser om uttagsbeskattning i ML och KL. Det bör därför ankomma på RSV att genom anvisningar åstadkomma sådan samordning.

Jag vill också ta upp några frågor om bestämmelsernas utformning.

Någon remissinstans har efterlyst en definition av begreppet allmänna saluvärdet. Med hänsyn till att det har använts under mycket lång tid inte endast i fråga om mervärdeskatten utan också när det gäller inkomstbeskattningen anser jag att tillräcklig ledning vid tolkningen av begreppet bör kunna hämtas från den nuvarande tillämpningen. Någon definition i ML bör därför inte vara nödvändig.

I punkt 2 första stycket f) av anvisningarna till 2 § har utredningen föreslagit en bestämmelse av innebörd att uttag skall anses föreligga till den del vederlaget för vara eller tjänst understiger det allmänna saluvärdet. Jag anser att bestämmelsen i stället bör utformas så att uttag alltid skall anses föreligga när vara eller tjänst tillhandahålls utan vederlag eller mot vederlag som understiger det allmänna saluvärdet. Detta bör komma till uttryck i punkt 2 första stycket a) och d) av anvisningarna till 2 §. Av 14 § första stycket 3 framgår att beskattningsvärdet vid uttag utgör saluvärdet inräknat skatt.

Den av utredningen i 15 § första stycket föreslagna bestämmelsen om beskattning av tjänst som sträcker sig över mer än en redovisningsperiod bör av systematiska skäl flyttas till 5 b §.

4.1.4 Uttag av byggnad och tjänst på fastighet, m. m.

Enligt gällande bestämmelser föreligger skattskyldighet för den som i yrkesmässig verksamhet utför byggnads- eller anläggningsentreprenad eller som i sådan verksamhet tillhandahåller annan skattepliktig tjänst som avser fastighet. Härutöver är den skattskyldig som omsätter skattepliktig byggnad, dvs. byggnad som utgör lagertillgång i byggnadsrörelse. Omsättning av byggnad anses föreligga när byggnaden säljs eller dess förinnan tas i bruk för annat ändamål än stadigvarande bruk i byggnadsrörelse.

Vid bestämmandet av beskattningsvärde för tjänst som avser fastighet eller vid omsättning av skattepliktig byggnad tillämpas de i 14 § intagna reduceringsreglerna.

Utredningen konstaterar, att en betydande del av den byggnads- och anläggningsverksamhet som bedrivs inom landet inte medför skattskyldighet. Detta gäller bl. a. den av staten och kommunerna för eget behov bedrivna egenregiverksamheten på fastighetsområdet. Inte heller föreligger skattskyldighet för arbeten som de för sin utåtriktade verksamhet skattskyldiga byggnadsföretagen utför på egna förvaltningsfastigheter eller på sådana fastigheter som förvärvas i bebyggt skick för att efter ombyggnad och upprustning säljas eller behållas för egen förvaltning. Dessa arbeten träffas dock av skatt genom att avdragsrätt inte föreligger för ingående skatt som belöper på förvärv för den skattefria verksamheten. Reduceringsreglerna är avsedda att rent beloppsmässigt ge sam-

ma effekt som den avskurna avdragsrätten i den skattefria egenregiverksamheten.

Utredningen har funnit att den begränsning i fråga om skattskyldighet för stora delar av den egenregiverksamhet som faktiskt bedrivs på fastighetsområdet skapat tillämpningssvårigheter. Gällande regler är inte heller neutrala vid jämförelse mellan egenregi- och entreprenadverksamhet. Utredningen föreslår med hänsyn härtill att skattskyldighet införs för byggnads- och anläggningsverksamhet som bedrivs i egen regi.

Förslaget går ut på att den som utför tjänst som anges i 10 § första stycket 2 eller 4 på egen fastighet som enligt KL utgör lagertillgång i förvärvskällan rörelse skall anses bedriva yrkesmässig byggnadsverksamhet enligt ML. Till sådan verksamhet skall enligt förslaget även hänföras skattepliktig tjänst som utförs av den skattskyldige eller för hans räkning på fastighet som innehas eller nyttjas av honom. Vid en sådan i princip generell skattskyldighet för egenregiarbeten bortfaller behovet av nuvarande skattskyldighet för omsättning av byggnad.

Skattskyldighet skall enligt förslaget inträda när tjänst tas ut ur byggnadsverksamheten. Redovisningsskyldighet skall inträda för skatt som hänförs till vad som har utförts under redovisningsperioden. Från denna huvudregel görs dock det undantaget att redovisningsskyldighet för sådant uttag av tjänst som är att hänföra till uppförande i egen regi av småhus för avsalu skall föreligga under den redovisningsperiod då köparen tillträder fastigheten.

Förslagen har med några undantag tillstyrkts eller lämnats utan erinran av remissinstanserna.

Vad angår den föreslagna definitionen av vad som skall förstås med yrkesmässig byggnadsverksamhet har någon remissinstans ansett att sådan verksamhet skall föreligga inte bara när den skattskyldige utför skattepliktig tjänst på egen rörelsefastighet utan även när han genom ren upphandling av tjänster låter bebygga sådan fastighet för försäljning. Några remissinstanser har å andra sidan funnit att utredningens förslag kan föra för långt. Som yrkesmässig byggnadsverksamhet skulle nämligen komma att betraktas även sådana underhålls- och reparationsarbeten som exempelvis banker eller försäkringsbolag utför med egna anställda på fastigheter som utgör omsättningstillgångar i bank- eller försäkringsrörelse.

SBEF avstyrker förslaget i denna del med motivering att nu gällande bestämmelser om avskuren avdragsrätt för verksamhet som ej medför skattskyldighet är enklare att tillämpa än de föreslagna reglerna.

För egen del vill jag i denna fråga uttala följande. Utredningen har visat att nu gällande bestämmelser skapat tillämpningssvårigheter i fråga om egenregiverksamhet på fastighetsområdet och att skattens utformning dessutom brister i neutralitet mellan de olika verksamhetsformer som förekommer. Utredningens förslag innebär lösningar som väsentligen

undanröjer dessa problem. Det hade varit av värde om ett ställnings-tagande nu kunde omfatta i princip all egenregiverksamhet, således även den verksamhet som bedrivs inom den offentliga sektorn. I denna del har dock utredningen inte slutfört sitt arbete. Frågan behandlas av utredningen i nära samarbete med bl. a. Svenska kommunförbundet med sikte på att förslag som tillgodoser konkurrensneutralitet i beskattningen skall kunna presenteras i vad utredningen betecknar som sitt slutbetänkande. Jag finner emellertid att övervägande skäl talar för att den föreslagna utvidgningen i fråga om egenregiarbeten utanför den offentliga sektorn genomförs. Det kan enligt min mening inte anföras några bärande skäl mot att den som redan är skattskyldig för utåtriktad byggnads- eller anläggningsverksamhet blir skattskyldig även för vad han med anlitande av företagets personal, maskiner m. m. utför på egna fastigheter, särskilt som man därmed också når bättre neutralitet i beskattningen. Förslaget överensstämmer också i princip med det av mig tidigare förordade utredningsförslaget om generell skattskyldighet för uttag av tjänst.

Det är vanligt att större företag med betydande entreprenadverksamhet också innehar förvaltningsfastigheter eller ombyggnadsfastigheter som är avsedda för försäljning. Fastigheterna utgör enligt KL lagertillgång i förvärvskällan rörelse men de är inte skattepliktiga enligt ML. De arbeten som i egen regi utförs på dem medför inte skattskyldighet enligt gällande bestämmelser. Anlitas annan entreprenör för sådant arbete föreligger skattskyldighet för denne. Jag delar utredningens uppfattning att byggnadsentreprenör med egen fastighetsförvaltning bör vara skattskyldig inte bara för egenregiarbetena utan även för sådana arbeten som upphandlas för att tillföras det egna byggnadsprojektet.

Jag anser i likhet med utredningen det vara av värde att sådan verksamhet som omfattas av nu behandlade förslag definieras i ML. Den föreslagna beteckningen yrkesmässig byggnadsverksamhet finner jag också lämplig. Med anledning av att vissa remissinstanser har ansett att begreppet yrkesmässig byggnadsverksamhet, sådant det definierats av utredningen, är väl långt gående, vill jag anförä följande. Den som inte bedriver annan egenregiverksamhet än arbete på egen villafastighet eller eget fritidshus kan inte rimligen anses bedriva byggnadsverksamhet i egen regi, även om fastigheterna enligt KL räknas som lagertillgång. Endast om arbete utförs av sådant slag, som tillhandahålls i utåtriktad verksamhet, kan skattskyldighet uppkomma och då enligt de förordade reglerna om uttag av tjänst. Jag anser vidare att upphandlade arbeten för nu avsedda fastigheter med fördel kan hållas utanför skattskyldigheten och detta även i de fall den skattskyldige bedriver yrkesmässig byggnadsverksamhet i egen regi på andra fastigheter. Upphandlade arbeten blir därmed beskattade genom avskuren avdragsrätt.

Sammanfattningsvis anser jag sålunda att en första förutsättning för

att yrkesmässig byggnadsverksamhet skall anses föreligga är att den skattskyldige i utåtriktad verksamhet yrkesmässigt tillhandahåller tjänst enligt 10 § första stycket 2 eller 4. Vidare bör i verksamheten ingå fastighet som enligt KL utgör lagertillgång i rörelse, dock med bortseende från sådan fastighet som avses i 24 § 2 mom. KL (schablontaxerad en- eller tvåfamiljsfastighet) och som av den skattskyldige stadigvarande nyttjas som bostad eller för fritidsändamål. Yrkesmässig byggnadsverksamhet skall anses föreligga även när den som bedriver sådan verksamhet låter annan utföra tjänst på fastighet som ingår i verksamheten.

Utredningen föreslår att beskattningsvärdet i fråga om uttag av tjänst skall beräknas med ledning av det allmänna saluvärdet. För att underlätta tillämpningen föreslås dessutom, att detta värde i fråga om byggnads- och anläggningsarbeten skall motsvara summan av nedlagda kostnader jämte ränta på eget kapital och värdet av den skattskyldiges eget arbete.

Några remissinstanser har riktat anmärkningar mot de av utredningen föreslagna bestämmelserna om hur det allmänna saluvärdet vid uttag av tjänst bör beräknas. RSV och några länsstyrelser anser att i beräkningsunderlaget bör ingå även vinst på utförda arbeten. RSV menar att någon form av schablon bör kunna tillgripas för vinstberäkning vid uttag av byggnad. SBEF anser att såväl den skattskyldige som länsstyrelsen bör beredas möjlighet att utreda annat värde än nedlagda kostnader. SABO pekar på den bristande neutralitet som föreligger vid jämförelse mellan entreprenad- och egenregibyggande och anser att räntor under produktionstiden inte skall inräknas i beskattningsunderlag. Flera remissinstanser anser att tillämpningen av de föreslagna bestämmelserna kan vålla vissa svårigheter eftersom uttagna tjänster hänför sig till prestationer för vilka olika reduceringsregler kan vara tillämpliga. Man förutsätter dock att RSV bör kunna meddela anvisningar i ämnet.

För egen del anser jag i likhet med utredningen att det vid beskattningstillfället kan vara svårt att finna ett efter gängse kriterier beräknat allmänt saluvärde. Man måste beakta de särskilda förhållanden under vilka egenregiverksamheten på fastighetsområdet bedrivs. Ofta är det fråga om arbeten på stora unika projekt med långa uppbyggnadstider. Uppförda byggnader och andra anläggningar kan vara avsedda för mångårig egen förvaltning. Att då söka finna ett tänkt allmänt saluvärde kan inte vara meningsfullt.

Jag vill också erinra om att den föreslagna uttagsbeskattningen tekniskt sett kommer att avse uttagna tjänsteprestationer. Det är således inte det värde en utförd anläggning kan anses ha i ägarens hand som skall bestämmas utan vad en fastighetsägare skulle få betala för att få motsvarande arbeten utförda under likartade förhållanden. Sådan ersättning skall i princip täcka byggnadsföretagets nedlagda kostnader jämte vinst. Byggnadsverksamhet av någon omfattning bedrivs vanligen i aktie-

bolagsform. Generellt gäller att vinsten i sådan entreprenadverksamhet uttryckt i procent av omsättningen är låg. Tillgänglig statistik för de senare åren visar vinster på en eller annan procent. I åtskilliga fall ger också entreprenaderna förlust. De vinster eller förluster det här kan vara fråga om rör sig om så små marginella belopp att man bör kunna bortse från dem vid skatteberäkningen av energiarbeten på fastighet.

Vid remissbehandlingen har också anmärkts att förslaget om att produktionsräntorna skall inräknas i beskattningsunderlaget vid egenregi-produktion kommer att resultera i för hög beskattning av denna i förhållande till entreprenadverksamheten. Jag återkommer i det följande till frågan om en successiv uttagsbeskattning av tjänst på fastighet. Räntor som avser finansieringen av sådana delar av ett pågående arbete för vilka skattskyldighet har inträtt under en redovisningsperiod skall givetvis inte ingå i beskattningsunderlaget för därefter uttagna tjänster. Förslaget är därför ägnat att skapa större likformighet än vad som nu gäller i beskattningen av egenregiverksamhet och sådan entreprenadverksamhet som regelmässigt finansieras genom a conto-likvider från beställaren. Jag förordar därför att förslaget i denna del genomförs.

Vidare ansluter jag mig till utredningens förslag att anvisningarna till 14 § bör innehålla uttryckliga bestämmelser om att de vid omsättning av tjänst gällande reduceringsreglerna skall gälla på samma sätt för egenregiverksamhet och för utåtriktad entreprenadverksamhet.

Utredningsförslaget innebär att skattskyldigheten och redovisningsskyldigheten skall omfatta vad som har utförts under resp. redovisningsperiod. Jag har förståelse för de skäl som har föranlett utredningen att lämna detta förslag. Jag anser dock av andra skäl att det inte bör genomföras. Egenregiverksamheten på fastighetsområdet bör i beskattningshänseende så långt möjligt behandlas på samma sätt som entreprenadverksamheten. Enligt gällande bestämmelser inträder skattskyldighet och redovisningsskyldighet vid egenregiverksamhet när uppförd byggnad tas i anspråk för annat än stadigvarande bruk i byggnadsrörelsen eller dess förrinnan säljs. Detta innebär att redovisningsskyldighet inte inträder förrän nybyggnadsarbetena har avslutats. Med hänvisning till vad jag tidigare har anfört om tidpunkten för redovisningsskyldighetens inträde när det gäller förskott eller a conto-betalningar i entreprenadverksamhet anser jag att redovisningsskyldigheten för skatt som avser uttag av tjänst ur byggnadsverksamhet som till större delen avser ny-, till- eller ombyggnad bör anstå till dess fastigheten kan tas i bruk för avsett ändamål.

Beskattningsunderlaget skall enligt vad jag har förordat bestämmas med ledning av de nedlagda kostnaderna. Redovisningsskyldigheten bör därför inträda först två månader efter det att fastigheten har kunnat tas i bruk. Skatt skall alltså redovisas i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken tvåmånaderstiden går till ända. Härigenom lämnas den skattskyldige tillfälle att få fram ett tillförlitligt underlag för skatteberäkningen. På det sättet uppnås också i sak överensstämmelse med

entreprenadverksamheten i fråga om tidpunkten för redovisningen av den utgående skatten.

Även när det gäller större egenregiprojekt som färdigställs i delar, vilka successivt kan tas i bruk för avsett ändamål, anser jag att redovisningsskyldigheten skall inträda för de tjänster som har uttagits för färdigställd del. Detta innebär en anpassning till vad jag tidigare har föreslagit om redovisningsskyldighet för uppburna förskott och a conto-likvider vid entreprenadarbeten som färdigställts i etapper. Vad gäller mindre omfattande underhållsarbeten och liknande bör liksom vid fortlöpande arbeten åt beställare skattskyldigheten inträda successivt för vad som har utförts under perioden.

I fråga om stora egenregiprojekt med lång upparbetningstid kan vissa svårigheter uppkomma vid en avskattning etappvis. I likhet med vad som gäller i fråga om skatteredovisningen vid entreprenadverksamhet måste den löpande beskattningen under produktionstiden kunna grundas på förhandskalkyl med efterföljande justering efter färdigställandet. Jag kan inte heller se några hinder mot att en skattskyldig som har en tillräckligt långt gående projektorienterad kostnadsbokföring skulle kunna lägga den löpande bokföringen till grund för skatteredovisningen och att de indirekta kostnaderna räknas in i underlaget för den sista redovisningen av projektet. Det bör även vara möjligt att redovisa skatten på de indirekta kostnaderna årsvis i samband med bokslut. Det är angeläget att RSV meddelar anvisningar av sådant innehåll att skatteredovisningen så långt möjligt underlättas. De indirekta kostnaderna är också små i jämförelse med de direkta, varför man från uppbördssynpunkt bör kunna avstå från kravet på en fullständig successiv avskattning. Någon detaljreglering i lag om principerna för den successiva avskattningen anser jag inte vara nödvändig.

Slutligen vill jag ta upp en detaljfråga om faktureringsskyldigheten vid försäljning av i egen regi uppförda eller ombyggda byggnader och andra anläggningar som utgör fastighet. Eftersom de av säljaren utförda arbetena på fastighet redan har uttagsbeskattats före försäljningen medför denna inte någon ny skattskyldighet. Jag delar utredningens uppfattning att köpare som avser att använda fastigheten i verksamhet som medför skattskyldighet skall få behandla den av säljaren redovisade skatten på utförda arbeten som ingående skatt. Jag förordar att bestämmelser härom tas in i anvisningarna till 5 §. Vidare bör utredningens förslag om skyldighet för säljaren att på köparens begäran utfärda faktura med uppgift om redovisad skatt genomföras. Detta bör ske genom ett tillägg till 16 §.

4.1.5 Uthyrning av fastighet, m. m.

Uthyrning av fastighet medför enligt gällande bestämmelser inte skattskyldighet. Skatt som utgår vid uppförande, reparation, underhåll m. m. av hyresfastighet blir en faktisk kostnad hos fastighetsägaren.

Detta innebär att rörelseidkare som bedriver mervärdeskattepliktig verksamhet i förhyrda fastigheter eller lokaler inte har någon avdragsrätt för den mervärdeskatt som ingår i lokalkostnaden och därmed i hyran. Här föreligger en skillnad i jämförelse med skattskyldig som bedriver verksamheten i egna lokaler. Den mervärdeskatt som sådan skattskyldig påförs för uppförande m. m. av lokaler för verksamheten utgör avdragsgill ingående skatt. Denna bristande neutralitet i beskattningen mellan skattskyldiga som bedriver verksamhet i egna eller förhyrda lokaler har uppmärksamats tidigare och riksdagsuttalanden i frågan har föranlett utredningen att på nytt ta upp frågan.

Utredningens uppfattning är att de rådande skillnaderna i beskattningen bör undanröjas. Efter en genomgång av olika tänkbara lösningar föreslår utredningen att frivillig skattskyldighet för uthyrning av rörelsefastigheter och rörelselokaler införs. Fastighetsägaren får då rätt till avdrag för ingående skatt på sådana lokaler som hyrs ut till den som är skattskyldig enligt ML. Fastighetsägaren blir också skyldig att redovisa skatt för uppburna hyror. Denna skatt blir i sin tur avdragsgill ingående skatt hos den skattskyldige hyresgästen. Härigenom undanröjs de kumulativa skatteeffekterna. För att förhindra rena skentransaktioner och för att inte medge omotiverade avdrag föreslår utredningen att åtnjutet avdrag för ingående skatt skall återföras till beskattning i fråga om byggnad eller lokal som inom tre år från uthyrningens påbörjan tas i anspråk för ändamål som inte längre medför skattskyldighet enligt ML. Motsvarande föreslås gälla i de fall fastigheten inom samma tidsperiod övergår till ny ägare. Vidare föreslås att återföringsskyldigheten begränsas till sådana förvärv för vilka anskaffningskostnaden överstiger 10 000 kr. Utredningen föreslår också att fastighetsägare, som först hyr ut lokaler till ej skattskyldiga och därefter, inom treårsperioden, till skattskyldig hyresgäst förklaras retroaktivt skattskyldig med rätt till avdrag för den ingående skatt som belöper på de lokaler som omfattas av den ändrade uthyrningen. Beskattningen föreslås ske enligt 60-procentsregeln. Nu gällande särbestämmelser beträffande koncernägda fastigheter föreslås samtidigt slopade.

Utredningens grundtankar om att de mervärdeskatteeffekter som drabbar skattskyldig som driver verksamhet i förhyrda lokaler bör undanröjas har biträtts eller lämnats utan erinran av samtliga remissinstanser. Flertalet remissinstanser har också tillstyrkt den av utredningen föreslagna lösningen. Några remissinstanser, främst länsstyrelser, avstyrker dock förslaget, som man befärar leder till ett avsevärt ökat antal skattskyldiga och till kontroll- och fördelningsproblem i de fall viss fastighet används för såväl skattepliktig som ej skattepliktig verksamhet. Vidare befäras problem i samband med att viss lokal övergår från skattskyldig hyresgäst till ej skattskyldig hyresgäst. Den föreslagna tidsfristen har av några remissinstanser också bedömts som alltför kort. Här har

föreslagits 5 eller 6 år. Några remissinstanser har också föreslagit en återföring avtrappningsvis.

För egen del får jag anföra följande. Remissinstanserna har understrukit behovet av ändrade regler på detta område. De invändningar som riktats mot förslaget har gällt den tekniska lösningen och därav uppkommande kontroll- och fördelningsproblem. Jag anser i likhet med utredningen och remissinstanserna att de kumulativa skatteeffekterna bör undanröjas. Detta bör ske på det sätt utredningen har föreslagit. De problem som kan komma att uppstå torde inte bli större än att de med hjälp av anvisningar från RSV bör kunna bemästras. Nämnas bör att Danmark redan har infört motsvarande regelsystem och att EG:s sjätte direktiv för en harmonisering av medlemsländernas mervärdeskattelagstiftning också förordar denna lösning. Det föreslagna systemet bör dock göras tillämpligt även på rörelselokaler som innehas med bostadsrätt. Jag vill också framhålla att den frivilliga skattskyldigheten för fastighetsägare omfattar endast de fastigheter eller lokaler som den skattskyldige själv väljer.

I det föregående har jag föreslagit att förskott m. m. inte skall beskattas när de uppbärs utan först senare. Med hänsyn härtill bör det av utredningen föreslagna tillägget till 2 § femte stycket om frivilligt inträde i förväg inte göras.

I likhet med vissa remissinstanser har jag funnit att den av utredningen föreslagna treårsregeln är alltför kort. Genom att förlänga tidsfristen till 6 år, vilket har föreslagits av några remissinstanser, torde också en del av de förväntade problemen bortfalla. En sexårsregel kan dock leda till alltför stora tröskeeffekter. Jag förordar därför att utredningens förslag kompletteras på så sätt att endast hälften av de avdrag som har åtnjutits skall återföras till beskattning om användningen ändras efter tre år men inom sex år.

Möjligheten till retroaktivt inträde bör i likhet med vad utredningen föreslagit stå öppen i tre år. Mervärdeskatten bör vidare beräknas på hyran exkl. kostnader för el, värme etc. Den av utredningen föreslagna beloppsgränsen vid retroaktivt inträde torde få mycket liten betydelse. Då författningsförslaget dessutom har kritiserats för att vara oklart förordar jag att denna del av förslaget utgår. Avsikten med utredningens förslag har varit att underlätta tillämpningen och att undvika vidlyftiga utredningar för att varje liten post skall kunna återföras. Jag utgår dock från att RSV genom lämpligt utformade anvisningar kan åstadkomma ett förfarande som underlättar tillämpningen för alla parter.

I anledning av vad som har kommit fram vid remissbehandlingen vill jag också framhålla följande.

Avsikten med de föreslagna bestämmelserna är att undanröja kumulativa skatteeffekter. Kravet på återföring av åtnjutna avdrag skall motverka missbruk. De tidsfrister om tre och sex år som jag har för-

ordat bör för varje fastighet eller lokal gälla från den dag då fastighetsägaren har medgetts inträde som skattskyldig enligt ML för den fastigheten eller lokalen. Den skattskyldige bör inte ha möjlighet att frivilligt gå ur systemet men är skyldig att göra det till den del fastigheten hyrs ut till annan än skattskyldig. Detta följer enligt min mening i flertalet fall av den föreslagna lydelsen av 6 § andra stycket.

Överlåter skattskyldig fastighetsägare sin fastighet till annan som avser att bli skattskyldig har denne, om anvisad möjlighet härtill utnyttjas, rätt att göra avdrag för den skatt som säljaren skall återbetala.

Det kan självfallet inträffa att byggnad skadas eller förstörs, t. ex. genom brand. Enligt gällande bestämmelser har skattskyldig rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till skadans avhjälpande, oavsett om den skadevållande eller försäkringsgivare ersätter skadan. Under förutsättning att byggnaden efter reparation eller återuppförande används för uthyrning till skattskyldiga hyresgäster bör någon återföring av avdragen ingående mervärdeskatt inte göras och ny tidsfrist inte beräknas. I den mån byggnaden efter skadans avhjälpande övergår från skattskyldig till ej skattskyldig hyresgäst bör däremot återföring göras. En tillämpning i enlighet med vad jag nu har förordat är enligt min uppfattning förenlig med den föreslagna författningstexten och kräver därför ingen särskild reglering.

Om en lokal, som har varit uthyrd till skattskyldig hyresgäst, inte på nytt blir uthyrd kan ifrågasättas om inte åtnjutna avdrag borde återbetalas. Med hänsyn till att det i de allra flesta fall torde vara fråga om fastigheter eller lokaler som är avsedda särskilt för viss form av verksamhet bör man av praktiska skäl inte kräva någon återbetalning enbart av detta skäl. Frågan om återbetalning får i stället prövas när fastigheten eller lokalen på nytt hyrs ut.

Med de justeringar som föranleds av vad jag nu har anfört biträder jag utredningens förslag till teknisk lösning. Ändringarna bör således göras i 2, 10, 14, 15 och 17 §§ samt anvisningarna till 2 och 17 §§.

4.1.6 Begagnade varor, m. m.

Varor som omsätts i yrkesmässig handel är i princip belagda med mervärdeskatt. Det enda undantaget av någon betydelse från denna beskattning gäller begagnade personbilar och begagnade motorcyklar.

Beskattningsbestämmelserna innebär att hela försäljningspriset beskattas varje gång en skattepliktig vara omsätts yrkesmässigt. Varor som omsätts många gånger, vilket ofta gäller t. ex. båtar, husvagnar, antikviteter och konst, beskattas därför flera gånger om.

Vid försäljning av varor genom den yrkesmässiga handeln utgår alltså alltid mervärdeskatt. Skatt utgår däremot inte vid transaktioner mellan privatpersoner och inte heller när privatperson säljer egendom på auktion. Därmed sker det en betydande skattefri omsättning av begagnade

varor och skattereglerna kan också ha bidragit till att denna handel ökar. Detta är till nackdel för den yrkesmässiga handeln. Det kan också vara till nackdel för konsumenterna, även om det direkta inköpspriset blir lägre. Yrkeshandlaren kan ofta erbjuda en bättre köptrygghet, bättre kreditmöjligheter och ett bredare urval av varor.

De effekter mervärdeskatten har på den yrkesmässiga handeln med begagnade varor har man försökt undgå på olika sätt. Ett sätt har varit att handlaren formellt inte köper eller byter in begagnade varor från konsumenter utan åtar sig att förmedla försäljning för kundens räkning och i dennes namn. I de fall det är kapitalkrävande varor, t. ex. båtar eller husvagnar, har man också försökt ordna kreditfrågan på olika sätt. Den andra huvudsakliga metod man har använt är att man håller hela eller delar av försäljningen av begagnade varor helt utanför bokföring och skatteredovisning.

Riksdagen har uppmärksammat frågan i olika sammanhang, bl. a. 1974. Skatteutskottet (SkU 1974: 62) uttalade då att det uppenbarligen inte var tillfredsställande att de nuvarande reglerna medförde att en stor del av försäljningen av begagnade varor till allmänheten skedde vid sidan av redovisning och bokföring. Utskottet förutsatte att mervärdeskatteutredningen skulle komma med en lösning på problemet.

Utredningen har nu lämnat ett förslag som berör försäljningen av alla slags begagnade varor. Förslaget innebär att den som yrkesmässigt handlar med varor får göra avdrag motsvarande en beräknad skatt enligt gällande skattesats, f. n. 17,1 % av inköpspriset, för varor som han köper eller byter in från någon som inte är skattskyldig. Handlarens inköpskostnad minskar alltså med 17,1 %. Vid efterföljande försäljning skall mervärdeskatt tas ut på hela försäljningspriset. Resultatet av detta system blir en beskattning av det mervärde som uppstår hos handlaren, dvs. skillnaden mellan hans inköps- och försäljningspris.

Förslaget innebär att skattereglerna i sig inte motiverar konsumenter och handlare att fortsätta med agentförsäljningar och liknande. Vidare minskas skillnaderna mellan rena privatförsäljningar och auktionsförsäljningar å ena sidan och den yrkesmässiga handelns försäljningar å andra sidan.

Den föreslagna lösningen bör därför vara till fördel för konsumenterna och för den yrkesmässiga handeln med begagnade varor. Det visar sig också att förslaget tillstyrkts av i stort sett samtliga remissinstanser. Förslaget ligger också i linje med vad riksdagen tidigare uttalat och med vad som tillämpas i flera andra länders mervärdeskattesystem. Jag finner därför att övervägande skäl talar för att förslaget genomförs. Jag anser att praktiska skäl talar för att förslaget inte begränsas till varor av vissa slag. Behandlingen av de begagnade bilarna och de begagnade motorcyklarna återkommer jag till i det följande.

Jag vill i detta sammanhang påpeka att förslaget avser inte endast

varor, som i fysisk mening är begagnade. Det omfattar samtliga varor som skattskyldig förvärvar från ej skattskyldig säljare för återförsäljning. Härigenom undanröjs vissa dubbelbeskattningseffekter som f. n. uppkommer vid försäljning genom återförsäljare av program och kataloger för en verksamhet som inte medför skattskyldighet.

Utredningens förslag omfattar endast skattskyldigs förvärv av varor. Enligt punkt 3 första stycket av anvisningarna till 2 § föreligger skattskyldighet även för den som i egenskap av ombud i eget namn förmedlar bl. a. vara och uppbär likviden för varan exempelvis som kommissionär vid försäljning i kommission. I sådana fall bör enligt min mening avdragsrätt tillkomma kommissionären på samma sätt som om han hade förvärvat varan. Detta bör komma till uttryck i 17 §.

I nuvarande andra stycket av punkt 1 av anvisningarna till 2 § anges att försäljning av inventarier, material m. m. i verksamhet som inte medför skattskyldighet anses som yrkesmässig endast om den sker i butiksmässiga former. Enligt vad jag har förordat i det föregående skall den som yrkesmässigt säljer begagnade varor få göra avdrag för beräknad skatt som belöper på förvärven för verksamheten. I konsekvens med detta förslag borde motsvarande avdragsrätt tillkomma den som säljer inventarier m. m. i verksamhet som annars inte medför skattskyldighet. Det torde dock i åtskilliga fall vara svårt att vid försäljningstillfället utreda beloppet av den ingående skatten. Jag anser därför att försäljning av utrangerade varor eller annan överskottsmaterial i verksamhet som inte medför skattskyldighet skall anses som ej yrkesmässig.

Omsättning av begagnade bilar och begagnade motorcyklar är som tidigare har nämnts undantagen från mervärdeskatt. Dessa fordon beskattas endast en gång och det är när de säljs som nya. Utredningen har emellertid föreslagit att de begagnade fordonen skall behandlas på samma sätt som begagnade varor i övrigt. Endast det mervärde som tillskapas i verksamheten skall beskattas.

Förslaget har rönt starka invändningar från bilhandelns branschorganisationer och bilägarnas intressegrupper. Kritiken gäller dock inte den föreslagna beskattningstekniken som sådan. Branschorganisationerna befarar att förslaget skulle leda till en som man uttrycker det "utglidning" av handeln med begagnade bilar till oregistrerade och svårkontrollerade verksamheter som undandrar sig skyldigheten att redovisa såväl mervärdeskatt som källskatt, sociala avgifter och egen inkomstskatt. Först om samhället genom annan lagstiftning beslutar om registrering i särskild ordning av bilhandeln är man beredd att godta lagförslaget i denna del. Bilägarnas intressegrupper befarar att förslaget leder till en kraftig ökning av bilpriserna.

I annat sammanhang har berörda organisationer och intressegrupper samfällt hävdat att bilismen i det nuvarande ekonomiska läget inte kan tåla ytterligare pålagor.

Utredningen framhåller, att vidtagna kontrollaktioner klart har visat att nuvarande bestämmelser i ML beträffande bilhandeln skapat avsevärda kontrollproblem och förorsakat snedvridande konkurrenseffekter. Det förekommer bl. a. att skattefriheten för begagnade personbilar utnyttjas för att minska skatteuttaget på nya bilar.

Gällande regler skapar enligt utredningen även andra skevheter i beskattningen. Enligt 17 § tredje stycket får skattskyldig som driver handel med personbilar och motorcyklar dra av ingående skatt som belöper på förvärv och införsel för verksamheten med undantag endast för ingående skatt på vara till eller tjänst på sådan begagnad personbil eller begagnad motorcykel som utgör omsättningsvara i verksamheten. Detta innebär att reparationer av begagnade omsättningsfordon som bilhandlare utför i egen verkstadsrörelse beskattas endast genom avskuren avdragsrätt för ingående skatt på ianspråktaget material, medan den bilhandlare som låter utföra samma arbeten genom att anlita skattskyldig reparatör måste erlagga skatt fullt ut för hela den utgivna ersättningen.

Den beskattade ersättning som reparatören uppbär innehåller förutom kostnadstäckning för ianspråktaget material även täckning för löner, indirekta kostnader och vinst. Sådana olikformigheter i beskattningen bör enligt utredningen undanröjas.

Även om gällande undantag från skatteplikt vid omsättning av begagnade bilar bibehålls berörs handeln med begagnade bilar av föreslagna ändringar av ML. Utredningen har sålunda föreslagit att uttag av tjänst som eljest yrkesmässigt omsätts i verksamhet som medför skattskyldighet, till skillnad mot vad som nu gäller, skall likställas med omsättning och också beskattas. Detta innebär att skattskyldighet som bedriver handel med begagnade bilar i förening med verkstadsrörelse skall beskattas fullt ut för det värde som han tillför sitt lager av begagnade bilar genom skattepliktig tjänst. Förslaget har på den punkten inte rönt några invändningar från berörda branschorganisationer.

Materiellt sett skiljer sig ett bibehållet undantag från skatteplikt vid omsättning inom landet av begagnade personbilar och begagnade motorcyklar från den av utredningen föreslagna skatteplikten i kombination med rätt till avdrag, för s. k. fiktiv skatt vid förvärv av omsättningsfordon endast därigenom att den uppkomna renodlade handelsvinsten i det förra fallet inte beskattas. Uttagsbeskattningen av bilföretagens egna reparationstjänster på lagerbilarna innebär givetvis en skärpning för de företag som regelmässigt utför betydande reparationstjänster i egen regi. Detta torde dock vara den enda till buds stående möjligheten att med bibehållet undantag från skatteplikt vid omsättning av begagnade fordon upprätthålla en tillräcklig neutralitet inom bilhandeln. Det torde emellertid vara uppenbart att ett bibehållet undantag från skatteplikt vid försäljning kommer att kräva mycket stora kontrollinsatser samtidigt som den ställer betydligt ökade krav på redovisningen hos berörda skatt-

skyldiga. Det måste också beaktas att redan konstaterade kontrollsvårigheter vad gäller inbytestransaktioner kommer att kvarstå.

Prissättningen vid inbytestransaktioner kan ofta leda till skiljaktiga meningar mellan skattskyldig och beskattningsmyndighet med därav följande långdragna processer. Det är något för mervärdeskatteprincipen helt främmande att rena värderingsfrågor skall ha ett avgörande inflytande på beskattningen. Det ställer krav på en orimligt stor kontroll- och administrationsapparat för att åstadkomma en någorlunda korrekt beskattning.

Hela bilhandeln skulle komma att kräva en omfattande kontrollinsats. Varje inbytestransaktion och varje uttag av reparationstjänst skulle kräva uppmärksamhet. Med det stora antal transaktioner det här gäller och som också berör ett stort antal företagare måste en sådan ordning inge betänkligheter. Man kan inte utesluta att de felaktigheter som kan uppkomma hos de redan registrerade företagen skulle kunna ge upphov till större konkurrenssnedvridningar än vad som kan uppkomma genom försäljningar på den "svarta" marknaden.

En generell skattskyldighet för den yrkesmässiga bilhandeln med rätt till avdrag för fiktiv skatt vid förvärv av begagnade fordon för yrkesmässig återförsäljning undanröjer alla särskilda kontrollproblem som nuvarande undantag från skatteplikt har skapat och kommer att skapa. Samtidigt skulle härigenom skapas fullständig neutralitet mellan de olika verksamhetsformerna inom bilhandeln. Skatteredovisningen hos företagen skulle också förenklas högst väsentligt. Någon uttagsbeskattning av tjänst blir aldrig aktuell och prissättningen vid inbytestransaktioner blir från skattesynpunkt ointressant och utan betydelse för skatteutfallet.

En generell beskattning av bilhandeln bör kunna frigöra betydande kontrollresurser för uppspårning och effektiv beskattning av den "svarta" bilhandeln. Detta är angeläget. Sådana kontrollinsatser får effekt inte bara vad gäller mervärdeskatteredovisningen utan också ifråga om redovisningen av innehållna källskatter för anställda, arbetsgivaravgifter och det skattskyldiga företags egen inkomstskatt. Dessa skatter och avgifter kan många gånger uppgå till betydligt större belopp än mervärdeskatten. Det kan inte heller vara rimligt att samhället skall avstå från i och för sig principiellt riktiga beskattningsåtgärder beträffande betydande verksamhetsområden bara därför att de kan rymma företagare som inte frivilligt fullgör sina skyldigheter.

Förutsättningarna för att komma till rätta med den "svarta" bilhandeln är nu helt andra än tidigare. En väsentlig skillnad är tillkomsten av det centrala bilregistret och den årliga kontrollbesiktningen. Det bör inte vara möjligt för en oregistrerad bilhandlare att förvärva något större antal bilar för återförsäljning utan att beskattningsmyndigheterna uppmärksammar förhållandet. Redan nu lämnas information till dessa myndigheter om gjorda bilregistreringar. Den utbyggnad av taxeringen som

nu sker i första instans bör också skapa garantier för att någon "svart-handel" av sådan omfattning att den kan anses utgöra ett konkurrenshot av avsevärd betydelse för den reguljära handeln inte skall vara möjlig i fortsättningen. Det ligger givetvis ett starkt samhällsintresse i att tillräckliga kontrollresurser sätts in för att komma till rätta med rådande missförhållande. Som tidigare har framhållits finns här ett gemensamt intresse hos de myndigheter som har ansvar för inkomsttaxering, sociala avgifter och mervärdesskatt. Det kan inte vara rationellt att mervärdesskatten konstrueras med särskilda undantag från skatteplikt som skapar kontroll- och redovisningsproblem av stor räckvidd beträffande skatteredovisningar för omsättningar som årligen uppgår till mångmiljardbelopp och berör många skattskyldiga.

Undantag för begagnade personbilar tillkom år 1960 på den allmänna varuskattens tid och bibehölls vid övergången till mervärdesskatt. Det förutsattes att åtgärden inte skulle medföra något inkomstbortfall för staten. Detta löstes på det sättet att den s. k. bilaccisen samtidigt höjdes för att kompensera det inkomstbortfall som undantaget från varuskatt beräknades medföra vid då gällande skattesats 4 %. Højningen av bilaccisen innebar att skattesatsen på personbilar höjdes från 0: 90 till 1: 10 kr. per kg och att tillägget för de tyngre fordonen höjdes från 120 till 145 kr. för varje fullt 50-tal kg över 1 600 kg. Accisen på motorcyklar ändrades inte. Højningen motsvarade en uppräknig av bilaccisen med ca 2 % av priset för ny bil eller med drygt 20 % av då gällande skattesatser för personbilar.

Efter den nu nämnda åtgärden har bilaccisen för såväl personbilar som motorcyklar höjts vid tre tillfällen. Enligt nuvarande skattesatser, som gällt sedan februari 1973, utgör skatten för personbilar 2: 30 kr per kg och tilläggsavgiften 290 kr. för varje fullt 50-tal kg över 1 600 kg. Under samma period har den generella konsumtionsskatten höjts från 4 till 17,1 % eller i pålägg från 4,2 till 20,63 %.

Med hänsyn till de förtjänster som utredningsförslaget har i olika hänseenden bör det enligt min mening genomföras. Det bör dock ske inom ramen för en totalt sett oförändrad beskattning av fordonsförsäljningarna. Detta kan åstadkommas genom en sänkning av bilaccisen för personbilarna, vilka omfattades av skattehøjningen 1960.

Någon exakt beräkning av de mervärdesskatteintäkter som utredningsförslaget skulle tillföra staten kan knappast göras. Enligt min mening skulle en lämpligt avvägd åtgärd vara att sänka grundavgiften för personbilarna från nuvarande 2: 30 till 1: 90 kr. per kg och tilläggsavgiften från 290 kr. till 250 kr. En sådan åtgärd motsvarar ett skattebortfall för bilaccisens del om drygt 90 milj. kr. räknat på uppbörden av bilaccis för budgetåret 1977/78.

Jag förordar att ett slopande av undantaget från mervärdesskatt för begagnade personbilar och begagnade motorcyklar med rätt till avdrag

för s. k. fiktiv skatt kombineras med en samtidig sänkning av bilaccisen i enlighet med vad jag nu har anfört.

För att undvika en dubbelbeskattnings effekt bör avdragsrätt medges för bilhandelns förvärv av demonstrationsbilar och tjänstebilar. Dessa bilar beskattas när de senare säljs.

Bestämmelser om rätt till avdrag för s. k. fiktiv skatt bör tas in i 17 §. Bestämmelserna om bilar och motorcyklar i 8 § 11 och 17 § tredje stycket samt i punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 2 §, sjunde stycket av anvisningarna till 8 § och första stycket första ledet av anvisningarna till 10 § bör utgå. Ändring får göras även i nuvarande 18 § andra stycket 2 och nuvarande fjärde stycket i punkt 2 av anvisningarna till 2 §. Bestämmelserna om skattesatser i 8 § första stycket lagen (1978: 69) om försäljningsskatt på motorfordon får ändras.

4.1.7 *Avdragsrätt i vissa fall*

4.1.7.1 *Koncernförvärv*

Den som är skattskyldig och redovisningsskyldig enligt ML har rätt till avdrag för all ingående skatt som belastar den skattepliktiga verksamheten. Genom att avdragsrätten är generell uppstår normalt inga kumulativa skatteeffekter. Sådana effekter kan emellertid uppkomma när en eller flera intressenter går samman om exempelvis ett forskningsbolag. Detsamma gäller när ett koncernföretag förelägger exempelvis administrationstjänsterna i ett särskilt bolag. De kumulativa effekterna uppstår därför att skatteplikt inte föreligger för bl. a. dessa tjänster. Utredningen har pekat på möjligheterna att eliminera de kumulativa effekterna i sådana fall genom en utvidgning av det skattepliktiga tjänsteområdet. Utredningen har dock ännu inte varit beredd att ta ställning till en sådan lösning.

Med utgångspunkt i de nu gällande bestämmelserna som ger rörelse-drivande moder- eller dotterföretag inom en koncern rätt till avdrag för ingående skatt som har påförts fastighetsförvaltande bolag inom koncernen diskuterar utredningen möjligheterna till att på motsvarande sätt skapa avdragsrätt även för andra gemensamma funktioner inom koncernbildningar. Utredningen har funnit det rimligt att koncerner bör tillerkännas oinskränkt avdragsrätt för alla förvärv som i sak avser en verksamhet som medför skattskyldighet, dvs. förvärv, som skulle ha omfattats av avdragsrätten om de hade gjorts av det koncernbolag som är redovisningsskyldigt enligt ML. Förslaget har vid remissbehandling- en fått ett positivt mottagande. Jag biträder förslaget.

Några remissinstanser har förordat att förslaget utvidgas till att omfatta även andra associationsformer med motsvarande intressegemenskap. Även utredningen har berört frågan men inte låtit förslaget omfatta annat än koncerner. Jag förutsätter att utredningen i sitt fortsatta arbete närmare överväger vilka möjligheter som finns att undanröja de

kumulativa skatteeffekterna även i andra associationsformer och jag är därför inte nu beredd att gå längre än vad utredningen har föreslagit.

I enlighet med det anförda föreslår jag således att i 17 § tas in bestämmelser om att koncernföretag enligt 43 § 3 mom. KL som för verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML mottar ej skattepliktig tjänst av annat företag i samma koncern, vid sin redovisning av skatt får som ingående skatt räkna skatt som belöper på det andra bolagets förvärv eller införsel för tillhandahållande av tjänsten. Avdragsrätt föreligger dock endast för det som hade grundat avdragsrätt om det hade köpts av det skattskyldiga företaget. I likhet med vad som gäller enligt de allmänna reglerna skall avdragsrätten styrkas av skattedebitering på inköpsfaktura, avräkningsnota eller motsvarande handling. I de fall internfakturering av tjänsterna inte förekommer bör i stället för faktura eller liknande handling kunna godtas handling som visar hur stor del av den ingående skatten som hänför sig till det skattskyldiga koncernföretaget. Självfallet skall den ingående skatten som avdras hos det skattskyldiga bolaget inte heller betraktas som kostnad hos det ej skattskyldiga bolaget. Det får emellertid ankomma på RSV att utfärda kompletterande anvisningar på denna punkt som tillgodoser såväl praktiska som kontrollmässiga aspekter.

4.1.7.2 Hyra av personbil m. m.

För att schablonmässigt beskatta privat nyttjande av personbil som utgör anläggningstillgång i skattskyldigs verksamhet föreligger ingen avdragsrätt för ingående skatt på anskaffning av personbil. Däremot föreligger full avdragsrätt för all ingående skatt på driftkostnaderna. Någon sådan schablonregel finns inte i de fall skattskyldig hyr bil. Används bilen av den skattskyldige eller hans anställda även för privat bruk skall enligt ett av RSV gjort uttalande skatten delas upp efter skälig grund. Den del som belöper på privat användning är inte avdragsgill.

Denna ordning är enligt utredningen materiellt riktig men svårigheter föreligger att på ett otvistigt sätt göra en korrekt uppdelning. Med hänsyn till den stora omfattning som leasingverksamheten har fått inger detta förhållande enligt utredningen betänkligheter. Av såväl administrativa som kontrolltekniska skäl förordar utredningen därför att den skattskyldiges avdragsrätt bestäms enligt en klar och entydig schablon. Under återopande av en av leasingutredningen (K 1972: 06) gjord kalkyl anser mervärdeskatteutredningen att 60 % av leasingavgiften bör kunna anses motsvara anskaffningskostnaderna för personbil vid likvärdig användning. Utredningen föreslår därför att avdragsrätt skall föreligga generellt för 40 % av ingående skatt på hyra av personbil eller motorcykel som förhyrs för annat ändamål än yrkesmässig återuthyrning.

Förslaget har i allmänhet biträttts eller lämnats utan erinran av remissinstanserna. Motorbranschens organisationer har dock avstyrkt förslaget och ytterligare några instanser har förordat att procenttalet höjs eller att schablonen bör kunna genombrytas och avdrag erhållas efter de verkliga förhållandena.

Det principiellt riktiga är enligt min mening att det i mervärdeskatt-hänseende inte skall föreligga någon skillnad mellan köp och hyra av personbil eller motorcykel. Även med beaktande av kravet på konkurrensneutralitet bör dock visst avkall på en absolut exakthet kunna göras om man härigenom får ett enklare och smidigare system. Jag delar mot denna bakgrund utredningens uppfattning om fördelarna med att införa en schablonregel som begränsar avdragsrätten även i hyresfallen. Nyare beräkningar visar emellertid att kapitalkostnadernas andel i leasingavgiften är något lägre än vad utredningen räknat med. Dessutom kommer från och med årsskiftet skatt och försäkring enligt nya regler att debiteras direkt på hyresmannen. Jag förordar därför att schablonavdraget höjs något och att högst 50 % av den ingående skatten på leasingavgiften blir avdragsgill.

I de fall leasingavgiften enbart eller nästan enbart består av kapital-kostnader, s. k. finansiell leasing, bör avdrag överhuvud inte medges för ingående skatt på sådan avgift.

Den föreslagna spärregeln torde i flertalet fall vara väl ägnad att på ett schablonmässigt sätt bestämma rätten till avdrag för ingående skatt som hänför sig till hyra av personbil för bruk i verksamhet som medför skattskyldighet. Om däremot ett företag "leasar" bilar enbart i syfte att tillhandahålla dem för ägarens eller anställdas privata bruk föreligger givetvis ingen avdragsrätt alls. Någon spärregel är därför inte aktuell för dessa fall. Å andra sidan anser jag att om ett företag hyr in personbilar för bruk i verksamheten eller för användning som tjänstebil av anställda bör det schablonmässiga avdraget i sin helhet kunna godtas om fordonet i mer än ringa omfattning används för tjänstebruk. Avsikten med schablonen är att undanröja fördelningsproblem och kontrollsvårigheter.

Bestämmelser av nu förordat slag bör tas in i 18 § i anslutning till de bestämmelser som förbjuder avdrag för anskaffning av personbil eller motorcykel.

4.1.7.3 Partiell skattskyldighet

Utredningens förslag om ytterligare förenklingar av bestämmelserna som reglerar rätten till avdrag vid blandad verksamhet har inte mött några egentliga invändningar vid remissbehandlingen. Förslagen innebär förenklingar för både skattskyldiga och beskattningsmyndigheter och jag förordar därför att de genornförs. Ändringarna bör som utredningen har föreslagit göras i 18 § och anvisningarna till 17 §.

4.1.8 Beskattningsvärdets bestämmande

De nuvarande bestämmelserna om att ränta skall inräknas i beskattningsvärdet har som utredningen framhållit vållat tillämpningssvårigheter. Utredningens förslag om att räntan skall hållas utanför beskattningsvärdet har allmänt biträttts av remissinstanserna. Detsamma gäller förslaget om att 20-procentsregeln görs tillämplig på omsättning av vissa fotografiska kopior. Jag finner också att utredningens förslag är välgrundade och förordar att ändringar i enlighet med förslagen görs i 14 § och anvisningarna till 14 §.

4.1.9 Fastställelse av skatt, m. m.

Nuvarande bestämmelser om fastställelse av mervärdeskatt synes allmänt betraktas som ett smidigt och praktiskt led i beskattningsförfarandet. Utredningen pekar dock på vissa förhållanden som ytterligare kan förbättras. Hit hör bl. a. den ovillkorliga skyldigheten att alltid hänföra upptäckta felaktigheter i redovisningen till rätt redovisningsperiod. Vidare har utredningen framhållit att termen preliminärt beslut vållat missförstånd och att vissa tidsfrister lett till att skattskyldig bl. a. föruttit besvärsmöjligheterna.

Utredningen konstaterar att det även i fortsättningen är ofrånkomligt att skatten fortlöpande fastställs för varje redovisningsperiod och att varje redovisningsperiod i princip är okränkbar. Fel kan dock lätt uppkomma i en löpande periodisk skatteredovisning som för flertalet skattskyldiga omfattar en stor mängd transaktioner. Det kan också enligt utredningen vara fråga om fel som upptäcks först i samband med siffergranskning, revision eller bokslut. Utredningen har vid sin bedömning också funnit att det inte föreligger något behov av sådan periodspecifikation i de fall då åtgärd vidtas i fråga om räkenskapsår som redan gått till ända. Åtgärder bör i sådana fall kunna göras för helt år utan uppdelning på de olika redovisningsperioderna. För en sådan ändring talar även det samband som finns mellan mervärdeskatten och den årliga inkomsttaxeringen. Mervärdeskatten kan påverkas av en vid inkomsttaxeringen initierad åtgärd och tvärtom.

Av nämnda skäl förordar utredningen att i ML införs möjlighet för skattskyldig att efter räkenskapsårets utgång inkomma med en rättelse-deklaration som omspannar hela året. Denna rättelse-deklaration bör utgöras av en ny deklaration för den sista redovisningsperioden under räkenskapsåret. Genom att fråga är om deklaration gäller automatiskt bestämmelserna om betalningsskyldighet, skattetillägg, restavgift m. m. Vidare föreslås att länsstyrelsen i fråga om åtgärd som berör redan avslutat räkenskapsår skall kunna vidta åtgärden utan periodisering.

Några remissinstanser, som befarar att möjligheten skall missbrukas och beskattningen medvetet uppskjutas, förordar att sådan rättelse skall

få göras endast av beskattningsmyndigheten. Det övervägande antalet remissinstanser har dock inte framfört några invändningar mot utredningens förslag.

Enligt min uppfattning bör utredningens förslag leda till förenklingar för både skattskyldiga och berörda myndigheter. Mot bakgrund härav tillstyrker jag förslaget med viss inskränkning. Möjligheten att rätta skatt för visst år genom en ny deklaration för den sjätte perioden under året bör stå öppen endast om rättelsen avser mer än en period. Är det fråga om fel som kan hänföras till en bestämd period bör ny deklaration lämnas för den perioden. Med hänsyn härtill bör bestämmelserna i 39 § andra stycket och i 46 § andra stycket kvarstå i princip oförändrade.

I likhet med utredningen vill jag betona att den föreslagna lösningen inte får ges den innebörden att skattskyldig tillåts att uppskjuta rättelse av upptäckta fel i den löpande skatteredovisningen till en rättelsedeklaration i anslutning till bokslutet.

Utredningen har vidare för att undanröja vissa missuppfattningar föreslagit att begreppen preliminärt beslut och slutligt beslut ändras till fastställelsebeslut och särskilt beslut om fastställelse av skatt. Vidare föreslås att 32 § utformas så att skatten anses fastställd i enlighet med lämnad deklaration eller, om deklaration ej lämnas, till noll kronor. Enligt utredningen skall skatten automatiskt anses fastställd också i det fall när skattskyldig lämnar ny deklaration. Härutöver skall länsstyrelsen kunna meddela fastställelsebeslut med ändring av tidigare fastställd skatt när nya omständigheter har kommit fram. Utredningen föreslår dessutom viss förlängning av de nu gällande tidsfristerna.

Förslagen i denna del har i allmänhet lämnats utan erinran. Några remissinstanser anser dock att en ändring av begreppen preliminärt och slutligt beslut inte innebär någon förbättring. I stället befaras en ökning av antalet felaktiga besvär. Några remissinstanser avstyrker också förslaget om övergång till automatiskt fastställd skatt. Enligt dessa skulle förslaget endast leda till en marginell arbetsbesparing hos länsstyrelserna eftersom deklarationen i många fall inte åtföljs av någon betalning. Även om betalning sker skall dock restavgift i många fall dessutom påföras.

Jag anser att övervägande skäl talar för att utredningens nu nämnda förslag genomförs, dock med undantag för förslaget om att fastställd skatt skall ändras automatiskt i vissa fall när deklaration lämnas till länsstyrelsen. Det är i dessa fall av värde att länsstyrelsen genom ett beslut bekräftar mottagandet av deklarationen samtidigt som ev. avgifter också påförs. Utredningens förslag till 33 § täcker, med en mindre redaktionell ändring, även detta fall. Den av utredningen föreslagna bestämmelsen i 32 § andra stycket är därför onödig. Vidare bör de nuvarande bestäm-

melserna i 39 § gälla även i fortsättningen med hänsyn till att jag har förordat att rättelse för helt år skall göras endast när rättelsen avser mer än en redovisningsperiod. Jag anser dock att de särskilda förutsättningarna för avräkning av skatt kan slopas. Även bestämmelsen i 46 § andra stycket bör utgå.

Vad jag nu har förordat kräver att 31 § upphävs och att 32—36, 38, 40, 46 och 55 §§ ändras.

4.1.10 Anstånd med betalning av skatt, m. m.

Utredningen pekar på att avsaknaden av anståndsmöjligheten i ML i fall som avses i 49 § 2 mom. uppbördslagen allmänt har uppfattats som otillfredsställande. I likhet med vad utredningen om företagens uppgiftsplikt tidigare har föreslagit i betänkandet (SOU 1973: 33) Ränta och restavgift på skatt m. m. föreslår utredningen att sådan anståndsmöjlighet införs också i ML. De villkor som enligt uppbördslagen är förbundna med anståndet föreslås också gälla mervärdeskatt. Förslaget biträds allmänt av remissinstanserna. Några förordar dock att frågan om ränta skjuts upp med hänsyn till att uppbördslagens räntebestämmelser är utformade på ett taxerings- och uppbördsförfarande som avsevärt skiljer sig från motsvarande förfarande enligt ML.

Enligt min uppfattning bör möjligheterna till anstånd med betalning av skatt utökas på det sätt utredningen har föreslagit. Jag anser dock att ränta t. v. inte skall utgå vid anstånd enligt 49 § uppbördslagen. Restavgift utgår enligt 47 § ML. Detta bör vara tillräckligt hinder mot att anstandsbestämmelserna utnyttjas obehörigt, särskilt som anstånd kräver beslut av länsstyrelsen i varje enskilt fall. Frågan om ränta i dessa fall bör övervägas i samband med den översyn av restavgift m. m. på mervärdesskatteområdet som tidigare har aviserats i bl. a. prop. 1974: 159.

I detta sammanhang vill jag ta upp en annan fråga som rör redovisningen av mervärdeskatt. Deklaration skall lämnas senast den 5 i andra månaden efter utgången av redovisningsperioden. Detta innebär i fråga om redovisningsperioden maj—juni att deklarationen skall lämnas och skatten betalas senast den 5 augusti. För många företag föreligger svårigheter att fullgöra deklarationsskyldigheten i tid, vilket kan bero på den egna personalens semester eller på svårigheter hos anlitade redovisningsföretag att under semestertid hjälpa till med underlag för deklarationen. Jag anser att dessa svårigheter, som kan antas ha förstorats genom tillkomsten av den nya semesterlagen, bör beaktas på det sättet att den redovisning som skall avges senast den 5 augusti får anstå till den 20 augusti. Det finns enligt min mening inte anledning att tillgripa motsvarande åtgärd när det gäller andra redovisningstider. Det nu berörda anståndet bör regleras i anvisningarna till 22 §.

4.1.11 Viss skattepliktsfråga

Enligt 11 § 9 föreligger inte skatteplikt för kontroll eller analys av prov som har tagits som ett led i läkarundersökning eller sjukvård. Avsikten med denna bestämmelse har varit att likställa verksamhet som bedrivs av fristående laboratorier med sjukhus och läkare som utför kontroll eller analys i egen regi.

I den praktiska tillämpningen har även kontroll eller analys av prov som har tagits som ett led i djursjukvård ansetts undantagen från skatteplikt.

Aktiebolaget Svensk Laboratorietjänst har framhållit att den angivna tillämpningen innebär en kostnadsfördyring för den yrkesmässiga uppfödningen och handeln med djur. Denna fördyring bör undanröjas genom att skatteplikt införs för de nämnda tjänsterna när de avser djur.

För egen del kan jag ansluta mig till den uppfattning som bolaget har gett uttryck för. Skatteplikt bör föreligga för avsedda tjänster. Detta bör komma till uttryck i anvisningarna till 8 §.

4.1.12 Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

Utredningen har föreslagit att dess förslag skall träda i kraft vid två olika tidpunkter. Dessutom bör ikraftträdandet förenas med särskilda övergångsbestämmelser på flera punkter.

De materiella ändringarna bör i huvudsak träda i kraft så snart som möjligt. Detta gäller enligt utredningen bestämmelserna om rätt till avdrag för fiktiv skatt vid förvärv av vara från den som inte är skattskyldig enligt ML. Det gäller också förslaget att ränta inte längre skall inräknas i beskattningsvärdet och förslaget om frivillig skattskyldighet för uthyrning av rörelsefastighet.

De nya bestämmelserna om tidpunkten för inträde av skattskyldighet, redovisningsskyldighet och avdragsrätt liksom bestämmelserna om uttag av vara, tjänst på fastighet och annan tjänst bör enligt utredningen träda i kraft tidigast sex månader efter det att riksdagens beslut föreligger. Så lång tid anses nödvändig för att bereda länsstyrelserna och skattskyldiga tid för anpassning till de nya bestämmelserna.

Jag delar utredningens uppfattning i denna del. Jag förordar därför att i huvudsak de materiella ändringarna i ML bör träda i kraft den 1 januari 1979. Återstående bestämmelser bör träda i kraft den 1 januari 1980.

Bestämmelserna i 2, 8, 10, 14, 16 och 18 §§, punkt 1 av anvisningarna till 2 § samt anvisningarna till 5, 8, 10, 11, 14, 17, 19 och 22 §§ bör träda i kraft den 1 januari 1979 och övriga bestämmelser den 1 januari 1980.

Av de bestämmelser som träder i kraft den 1 januari 1979 bör vissa tillämpas först från en senare tidpunkt. Bestämmelserna om byggnad i 2 § första stycket 1 och 18 § andra stycket 2 bör i likhet med övriga be-

stämmelser om byggnad gälla till dess övergång sker till de nya bestämmelserna om uttag av tjänst på fastighet, dvs. i princip till utgången av år 1979.

Vidare bör de nya bestämmelserna i 14 § om uttag av tjänst tillämpas först efter utgången av år 1979. Detsamma gäller bestämmelserna i 16 § fjärde stycket, i punkt 1 av anvisningarna till 2 § i vad de avser tjänst på egen fastighet eller kost åt personal, i anvisningarna till 5 § i vad de avser ingående skatt som har upptagits i faktura samt i anvisningarna till 22 § i vad de avser kortperiodiska bokslut.

Den 1 januari 1980 bör bestämmelserna om bl. a. redovisningsskyldighetens inträde träda i kraft. Detta innebär att skattskyldiga som berörs av förslaget har ca ett år på sig att förbereda övergången till det nya systemet. De fordringar och skulder som föreligger den 1 januari 1980 bör få redovisas enligt äldre bestämmelser i syfte att minska eventuella likviditetsproblem. För den som så vill bör dock möjlighet finnas att i den första redovisningen efter den 1 januari 1980 redovisa utgående skatt på de fordringar och dra av ingående skatt på de skulder som förelåg den 1 januari 1980.

Av de bestämmelser i övrigt som träder i kraft den 1 januari 1980 bör de i punkt 2 av anvisningarna till 2 § som avser uttag av vara ur verkstadsrörelse och de i 17 § tredje stycket om bilhandelns avdragsrätt inte tillämpas efter utgången av år 1978. Detta hänger samman med att övriga ändringar som avser begagnade fordon m. m. bör träda i kraft den 1 januari 1979.

Bestämmelserna i 15 § femte—sjunde styckena om skyldighet i vissa fall att återföra skatt som har dragits av för uthyrd fastighet bör tillämpas redan från ingången av år 1979. Detsamma bör gälla bestämmelserna i 17 § fjärde och femte styckena om koncernförvärv och rätt till avdrag för s. k. fiktiv skatt samt bestämmelserna i 46 § om anstånd.

De nya bestämmelserna om beskattningsvärdets bestämmande när det gäller ränta bör tillämpas på ränta som avtalas efter utgången av år 1978.

I en särskild punkt i övergångsbestämmelserna bör anges att de äldre bestämmelserna fortfarande gäller i fråga om förhållande som hänför sig till tiden före ikraftträdandet. Härigenom kommer de äldre bestämmelserna i 6 § om redovisningsskyldigheten att även i fortsättningen anknytas till den skattepliktiga omsättningen under kalenderåret 1979 och tidigare kalenderår. De äldre bestämmelserna i 27 § första stycket och i 49 § kommer att gälla även efter utgången av år 1979 när det gäller år 1979 eller tidigare.

Det nya förfarandet för fastställelse av skatt m. m. bör i princip tillämpas på beslut som meddelas den 1 januari 1980 eller senare. Begreppen preliminärt beslut och slutligt beslut föreslås ersättas av begreppen fastställelsebeslut och särskilt beslut. Besluten som sådana har dock samma

innebörd. Har ett förfarande inletts enligt de äldre bestämmelserna bör det kunna fullföljas enligt de nya bestämmelserna. Har exempelvis preliminärt beslut meddelats i slutet av år 1979 kan den skattskyldige efter utgången av år 1979 enligt 36 § begära särskilt beslut med iakttagande av den nya tidsfrist som där anges.

I de nya bestämmelserna används på flera ställen uttrycket beskattningsår. Detta är definierat i anvisningarna till 5 a §. I huvudsak är beskattningsåret detsamma som beskattningsåret enligt KL. Visserligen har detta begrepp tidigare saknat betydelse vid tillämpningen av ML. Det är dock av praktiska skäl lämpligt att beskattningsåret kan ligga till grund för beräkning av tid i olika avseenden även när det gäller tid före ikraftträdandet. Därvid får undersökas vilken tid som skulle ha utgjort beskattningsår om de nya bestämmelserna hade gällt redan då. I övergångsbestämmelserna bör anges att de nya bestämmelserna i anvisningarna till 5 a § skall tillämpas redan före ikraftträdandet när det gäller att beräkna tid enligt 24, 25, 35, 36, 39, 40 eller 55 §.

I likhet med vad som föreskrevs i samband med höjningen av mervärdeskatten den 1 juni 1977 bör äldre bestämmelser generellt fortfarande gälla i fråga om tillhandahållande som har skett före ikraftträdandet.

Särskilda övergångsbestämmelser krävs också på vissa punkter. Utredningen har föreslagit att den som yrkesmässigt handlar med begagnade personbilar eller begagnade motorcyklar skall få göra avdrag med 17,1 % av anskaffningsvärdet för samtliga sådana fordon som finns i lager den 1 januari 1979. Avdraget skall enligt utredningen få göras i den första redovisningen som avser tid efter utgången av år 1978.

RSV och flertalet länsstyrelser har framhållit att avdrag som hänförs sig till visst fordon inte bör få göras förrän fordonet har sålts.

För egen del anser jag det nödvändigt att undanröja möjligheterna till dubbelbeskattning av vissa fordon. Detta bör av praktiska skäl inte ske på det sättet, att de fordon som finns i lager den 1 januari 1979 får säljas skattefritt. I stället bör som utredningen har föreslagit avdrag medges för beräknad skatt på lagerfordonen. I fråga om ett sådant lager-skatteavdrag delar jag bl. a. RSV:s uppfattning och förordar därför att det avdrag som hänförs sig till visst fordon skall få åtnjutas först när fordonet omsätts. Av praktiska skäl bör dock avdraget alltid få åtnjutas i deklaration som omfattar april 1979, även om fordonet vid utgången av den månaden ännu inte är omsatt.

I utredningens förslag till punkt 10 av övergångsbestämmelserna stadgas en rätt för regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer att meddela föreskrifter om tillämpningen av bestämmelser om lagerskatteavdrag. Denna möjlighet bör finnas kvar även med det av mig förordade lagerskatteavdraget. Enligt min uppfattning är det lämpligt att sär-

skild förteckning upprättas över lagerfordonen vid årsskiftet. Krav på sådan förteckning ligger inom ramen för föreskrifträtten.

De särskilda likviditetspåfrestningar som för vissa företag, t. ex. inom grossiströrelsen, kan bli följden av att faktureringsmetoden görs obligatorisk, bör enligt utredningen lindras eller undanröjas genom att tiden för redovisning av mervärdesskatt förlängs efter särskild prövning.

Jag delar utredningens uppfattning på denna punkt. Enligt min mening bör anstånd komma i fråga för företag som f. n. tillämpar konstantmetoden och som regelmässigt har betydande långfristiga varufordringar utan återtaganderätt och i förhållande härtill små långfristiga leverantörsskulder. Såvitt har framgått av remissbehandlingen torde vissa grossistföretag och vissa postorderföretag kunna uppfylla kraven på anstånd. Bestämmelserna bör dock ges generell utformning och inte begränsas till vissa branscher. Länsstyrelserna bör fatta beslut i frågor om anstånd i dessa fall.

På en punkt har jag funnit skäl att avvika från utredningens förslag. Den av utredningen anvisade anståndstiden skulle som längst kunna omfatta 20 dagar, dvs. skatten skulle betalas senast den 25 i en månad i stället för den 5. Jag anser att tiden bör förlängas så att anstånd kan medges till utgången av andra månaden efter redovisningsperiodens slut.

Även när det gäller byggnads- och anläggningsentreprenader samt egenregiarbeten har utredningen föreslagit särskilda övergångsbestämmelser. Dessa tar i första hand sikte på den beskattning av förskott eller a conto-likvider som utredningen också har föreslagit. Även om jag inte har godtagit detta beskattningsförslag bör den av utredningen förordade principen för beskattningen av byggnadsarbeten godtas. Har skriftligt avtal om försäljning av byggnad eller tillhandahållande av tjänst träffats före den 1 januari 1980 bör äldre bestämmelser om redovisningsskyldighetens inträde m. m. gälla. Skattskyldig som vill tillämpa de nya bestämmelserna på pågående arbeten bör dock ges möjlighet till det.

För att undvika komplikationer och för att uppnå likformighet med beskattningen av entreprenader bör äldre bestämmelser om skattskyldighet m. m. för omsättning av byggnad och mark gälla för alla egenregiarbeten som pågår den 1 januari 1980.

Slutligen vill jag ta upp en särskild fråga som gäller uthyrning av fastighet för rörelseändamål. Utredningen har föreslagit att den avdragsrätt som är förbunden med den frivilliga skattskyldigheten för sådan uthyrning skall omfatta sådana förvärv för den uthyrda fastigheten som har gjorts efter det att bestämmelserna har trätt i kraft. Jag anser att bestämmelsen vinner i tydlighet om den i stället anknyter till tidpunkten för slutbesiktning eller motsvarande åtgärd. För att undvika störningar i produktionen och administrationen bör den avgörande tidpunkten bestämmas till den 1 november 1978.

4.2 Övriga frågor

4.2.1 Utjämningskatt

Enligt lagen (1960: 258) om utjämningskatt på vissa varor (ändrad senast 1978: 124) utgår skatt för vissa choklad- och konfektyrvaror, för biscuits och wafers samt för starköl. Skattskyldig är den som yrkesmässigt tillverkar skattepliktig vara eller inför sådan vara till landet.

Syftet med utjämningskatten är att täcka viss del av kostnaderna för den interna prisutjämning som görs för vissa livsmedelsprodukter. Genom prisutjämnningen ges de inhemska producenterna tillgång till råvaror för sin tillverkning till världsmarknadspris utan hinder av den högre prisnivån i Sverige till följd av jordbruksprisregleringen. Producenterna kompenseras genom prisutjämningsbidrag för skillnaden mellan den svenska prisnivån och världsmarknadspriserna. Prisutjämnningen avser mjölk, ägg, mjöl av spannmål, havregryn, vissa fettvaror, socker, sirap och sockerkulör, druv- och stärkelsesocker samt stärkelsesirap.

Utgångspunkt för utjämningskatt utgår sedan den 1 januari 1977 med 90 öre per kg för choklad- och konfektyrvaror, biscuits och wafers och sedan den 1 januari 1976 med 5 öre per liter för starköl.

Den interna prisutjämnningen omfattar även senap, såser, soppor, frukostflingor och fiskkonserver. För dessa varor tas dock inte ut någon utjämningskatt. Vidare förekommer extern prisutjämning i form av rörliga avgifter vid gränsen för vissa livsmedelsindustriprodukter. Inte heller denna prisutjämning är anknuten till utjämningskatten.

Från riksskatteverket har uppgifter inhämtats som visar att inkomsterna från utjämningskatten understiger kostnaderna för prisutjämnningen på de utjämningskattskyldiga varorna. Underskottet blev för budgetåret 1977/78 ca 25 milj. kr. Underskottet motsvarar 21 öre per kg för choklad- och konfektyrvaror, biscuits och wafers samt 3,7 öre per liter för starköl.

Det är inte möjligt att med säkerhet förutsäga hur stora kostnaderna för prisutjämnningen kan komma att bli. Statens jordbruksnämnd har dock i anslagsframställning för budgetåret 1979/80 vid beräkningen av den interna prisutjämnningen utgått från en i stort sett oförändrad produktionsvolym och någon höjning av prisutjämningsbeloppen. Som framgår av vad jag tidigare har anfört täcks kostnaderna för prisutjämnningen inte genom nu gällande skattesatser. Det är dock angeläget att skatten anpassas så att varken överskott eller underskott uppkommer. Med utgångspunkt i de världsmarknadspriser och de kostnader för prisutjämnning som nu kan förutses anser jag att en skattesats om 1 krona 10 öre för choklad- och konfektyrvaror samt biscuits och wafers samt en skattesats om 8 öre för starköl är lämpligt avvägd. Jag förordar att dessa skattesatser skall tillämpas fr. o. m. den 1 januari 1979.

4.2.2 Arvsskatt

Svenska sällskapet för räddning af skeppsbrutne (Sjöräddningssällskapet) har i skrivelse den 9 november 1976 hemställt att åtgärder vidtas för att bereda sällskapet skattefrihet i fråga om arvsskatt.

Enligt 3 § lagen (1941: 416) om arvsskatt och gåvoskatt (AGL) är staten befriad från skyldighet att erlägga sådan skatt. Undantagna från skattskyldighet är vidare dels stiftelse eller sammanslutning med huvudsakligt ändamål att under samverkan med militär eller annan myndighet stärka rikets försvar, dels stiftelse eller sammanslutning, som har till huvudsakligt ändamål att främja barns eller ungdoms vård och fostran eller utbildning eller att främja vård av behövande ålderstigna, sjuka eller lytta, dock icke där ändamålet är att sålunda tillgodose medlemmar av viss eller vissa släkter, dels ock akademi och sådan stiftelse eller sammanslutning, som har till huvudsakligt ändamål att främja vetenskaplig undervisning eller forskning.

Enligt förordningen (1962: 162) om befrielse från stiftelsen Dag Hammarskjölds Minnesfond från arvsskatt och gåvoskatt är vidare stiftelsen Dag Hammarskjölds Minnesfond befriad från skattskyldighet enligt AGL.

Av ett beslut den 28 november 1974 av högsta domstolen framgår att Sjöräddningssällskapet ansetts icke vara befriad från skattskyldighet enligt 3 § AGL eller grunderna för detta lagrum. Genom beslutet undanröjdes den oklarhet som tidigare rådde i vad mån sällskapet omfattades av undantagen från skattskyldighet eller icke.

Sjöräddningssällskapets ändamål är enligt dess stadgar att i riket söka vidmakthålla intresset för sjöräddningstjänsten, att föreslå åtgärder i syfte att effektivisera denna tjänst och att handha den enskilda verksamheten för räddning av skeppsbrutna vid rikets kuster och i vatten däromkring så ock övrig humanitär eller allmännyttig hjälpverksamhet till sjöss och vid kusten i den mån styrelsen finner, att densamma kan utövas utan att sällskapets huvudsyften därigenom äventyras.

Enligt ett sedan den 1 juli 1957 gällande avtal mellan dåvarande sjöfartsstyrelsen och sällskapet skall sällskapet bedriva sjöräddning främst i yttre svenska farvatten och i Vänerne samt i mån av möjlighet biträda vid sjöräddning i inre svenska farvatten.

I sin skrivelse den 9 november 1976 framhåller sällskapet bl. a. att dess ekonomi är uppbyggd på medlemsavgifter, frivilliga bidrag och donationer samt att sällskapet driver sin verksamhet utan statsbidrag. Sällskapet framhåller också att verksamheten är av sådan allmännyttig karaktär att den kan jämföras med den verksamhet som de stiftelser och sammanslutningar som omnämns i 3 § AGL bedriver.

Sjöräddningsverksamheten i vårt land fullgörs i samverkan mellan statliga och enskilda organ. Sjöräddningssällskapet ingår som en viktig part i denna verksamhet. Sällskapets ändamål och uppgifter är, enligt

min mening, av sådan allmännyttig karaktär, att testamenterade medel till sällskapet ej bör belastas med arvsskatt. Gåvor till sällskapet är redan enligt gällande bestämmelser befriade från gåvoskatt. Jag föreslår således att sällskapet befrias från skattskyldighet för arvsskatt. Av främst praktiska skäl föreslår jag att en bestämmelse härom intas i en särskild lag till vilken även bestämmelsen om befrielse från arvs- och gåvoskatt för Dag Hammarskjölds Minnesfond bör föras.

5 Hemställan

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

att antaga inom budgetdepartementet upprättade förslag till

1. lag om ändring i lagen (1968: 430) om mervärdeskatt,
2. lag om ändring i lagen (1978: 69) om försäljningsskatt på motorfordon,
3. lag om ändring i lagen (1960: 258) om utjämningskatt på vissa varor,
4. lag om befrielse från arvsskatt och gåvoskatt i vissa fall.

6 Beslut

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

Innehåll

Propositionens huvudsakliga innehåll	1
Lagförslag	3
1 Inledning	38
2 Utredningens överväganden och förslag	39
2.1 Skattskyldighetens inträde, m. m.	39
2.2 Redovisningsperioderna, m. m.	52
2.3 Uttag av vara och tjänst	57
2.4 Uttag av byggnad och tjänst på fastighet, m. m.	61
2.5 Uthyrning av fastighet, m. m.	67
2.6 Begagnade varor, m. m.	73
2.7 Avdragsrätt i vissa fall	77
2.8 Beskattningsvärdets bestämmande	80
2.9 Fastställelse av skatt, m. m.	82
2.10 Anstånd med betalning av skatt	86
2.11 Övergångsbestämmelser	87
3 Remissyttrandena	88
3.1 Skattskyldighetens inträde, m. m.	88
3.2 Redovisningsperioderna, m. m.	97
3.3 Uttag av vara och tjänst	98
3.4 Uttag av byggnad och tjänst på fastighet, m. m.	101
3.5 Uthyrning av fastighet, m. m.	104
3.6 Begagnade varor, m. m.	105
3.7 Avdragsrätt i vissa fall	109
3.8 Beskattningsvärdets bestämmande	111
3.9 Fastställelse av skatt, m. m.	111
3.10 Anstånd med betalning av skatt	113
3.11 Övergångsbestämmelser	113
4 Föredraganden	114
4.1 Mervärdeskatt	114
4.1.1 Skattskyldighetens inträde, m. m.	115
4.1.2 Redovisningsperioderna, m. m.	130
4.1.3 Uttag av vara och tjänst	131
4.1.4 Uttag av byggnad och tjänst på fastighet, m. m. ..	134
4.1.5 Uthyrning av fastighet, m. m.	139
4.1.6 Begagnade varor, m. m.	142
4.1.7 Avdragsrätt i vissa fall	148
4.1.8 Beskattningsvärdets bestämmande	151
4.1.9 Fastställelse av skatt, m. m.	151
4.1.10 Anstånd med betalning av skatt, m. m.	153
4.1.11 Viss skattepliktsfråga	154
4.1.12 Ikraftträdande och övergångsbestämmelser	154
4.2 Övriga frågor	158
4.2.1 Utjämningskatt	158
4.2.2 Arvsskatt	159
5 Hemställan	160
6 Beslut	160

