Regeringens proposition 1993/94:99

om ny mervärdesskattelag

Prop.
1993/94:99

Regeringen föreslår riksdagen att anta de förslag som har tagits upp i bifogade utdrag ur regeringsprotokollet den 9 december 1993.

På regeringens vägnar

Carl Bildt

Bo Lundgren
(Finansdepartementet)

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen läggs fram förslag till en ny mervärdesskattelag och vissa med lagförslaget sammanhängande ändringar i bl.a. kommunalskattelagen (1928:370). Förslaget, som grundar sig på en författningsteknisk översyn av bestämmelserna i lagen (1968:430) om mervärdeskatt, syftar primärt till att åstadkomma genomgripande förändringar av såväl lagstiftningens uppbyggnad och systematik som av de olika bestämmelsernas utformning. Avsikten med dessa ändringar är att skapa en större överskådlighet och därmed göra lagstiftningen mer lättillgänglig. Förslaget innebär även ett väsentligt närmande till den ordning som råder inom EG.

Den nya lagstiftningen föreslås träda i kraft den 1 juli 1994 samtidigt som den nuvarande lagen om mervärdeskatt och lagen (1991:119) om återbetalning av mervärdeskatt till utländska företagare upphävs.

1 Förslag till Mervärdesskattelag

Härigenom föreskrivs följande.

FÖRSTA AVDELNINGEN

Materiella bestämmelser

1 kap. Inledande bestämmelser

Lagens tillämpningsområde

1 § Mervärdesskatt skall betalas till staten enligt denna lag

1. vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs här i landet,
2. vid sådan omsättning inom landet av tjänster angivna i 5 kap. 4 och 7 §§ som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs utomlands, eller
3. vid sådan införsel av varor till landet som är skattepliktig.

Vad som utgör införsel anges i 9 §. Vad som utgör omsättning anges i 2 kap. Huruvida en omsättning eller införsel är skattepliktig anges i 3 kap. Vad som är yrkesmässig verksamhet och under vilka förutsättningar den skall anses bedriven här i landet anges i 4 kap. I vilka fall en omsättning anses ha gjorts inom landet anges i 5 kap.

2 § Skyldig att betala mervärdesskatt (skattskyldig) är

1. för sådan omsättning som anges i 1 § första stycket 1: den som omsätter varan eller tjänsten,
2. för sådan omsättning som anges i 1 § första stycket 2: den som förvärvar tjänsten, och
3. för införsel: den som är tullskyldig enligt tullagen (1987:1065) för den införda varan.

Särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig finns i 6 kap. och 9 kap.

Tidpunkten för skattskyldighetens inträde

3 § Skyldigheten att betala skatt enligt 1 § vid omsättning inträder när varan har levererats eller tjänsten har tillhandahållits eller när varan eller tjänsten har tagits i anspråk genom uttag. Om dessförinnan den som

omsätter varan eller tjänsten får ersättning helt eller delvis för en beställd vara eller tjänst, inträder skattskyldigheten i stället när ersättningen inflyter kontant eller på annat sätt kommer den som omsätter varan eller tjänsten till godo.

Med leverans av en vara förstås att varan avlämnas eller att den sänds till en köpare mot postförskott eller efterkrav.

Bestämmelsen i första stycket andra meningen gäller endast om omsättningen är skattepliktig när ersättningen kommer den som omsätter varan eller tjänsten till godo.

4 § I stället för vad som föreskrivs i 3 § gäller i fråga om upplåtelse av avverkningsrätt till skog i de fall som avses i punkt 1 femte stycket av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen (1928:370) att skattskyldigheten inträder allteftersom betalningen tas emot av upplåtaren.

5 § Vid införsel inträder skattskyldigheten vid den tidpunkt då varan skall anmälas till förtullning enligt bestämmelserna i tullagen (1987:1065).

Innebörden av vissa uttryck i denna lag

6 § Med *vara* förstås materiella ting, bland dem fastigheter och gas, samt värme, kyla och elektrisk kraft. Med *tjänst* förstås allt annat som kan tillhandahållas i yrkesmässig verksamhet.

7 § Vad som föreskrivs i fråga om *verksamhet* avser såväl hela verksamheten som en del av verksamheten. I 13 och 14 kap. avses dock hela verksamheten om inte något annat anges.

Med *verksamhet som medför skattskyldighet* förstås en sådan verksamhet i vilken omsättning av varor eller tjänster medför skattskyldighet enligt 2 § första stycket 1.

8 § Med *utgående skatt* förstås sådan skatt som skall redovisas till staten vid omsättning eller införsel enligt 1 §.

Med *ingående skatt* förstås sådan skatt vid förvärv eller införsel som anges i 8 kap. 2 §.

9 § Med *införsel* avses vad som vid tillämpning av tullagen (1987:1065) utgör införsel.

10 § Med *export* avses en sådan omsättning utomlands av varor eller tjänster som görs i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs här i landet.

11 § Med *fastighet* förstås

1. vad som enligt jordabalken utgör eller tillhör fastighet, dock inte egendom som avses i 2 kap. 3 § jordabalken (industritillbehör),

2. byggnader, ledningar, stängsel och liknande anläggningar som för stadigvarande bruk anbragts i eller ovan jord och som tillhör någon annan än ägaren till jorden, och

3. egendom som avses i 2 kap. 2 § jordabalken även om byggnaden tillhör annan än ägaren till jorden eller om egendomen tillförts byggnaden av någon annan än ägaren till byggnaden.

12 § Med *verksamhetstillbehör* förstås annan maskin, utrustning eller särskild inredning än industritillbehör, om den tillförts sådan byggnad eller del av byggnad som är inrättad för annat än bostadsändamål och den anskaffats för att direkt användas i en särskild verksamhet som bedrivs på fastigheten.

13 § Med *personbil* förstås även lastbil med skåpkarosseri och buss, om fordonets totalvikt är högst 3 500 kilogram.

14 § Med *beskattningsår* förstås beskattningsår enligt kommunalskattelagen (1928:370) eller lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Om skatt enligt denna lag hänför sig till en verksamhet för vilken skattskyldighet inte föreligger enligt någon av de nämnda lagarna, förstås med beskattningsår:

1. kalenderåret, eller

2. räkenskapsåret, om detta är brutet och överensstämmer med vad som anges i 12 § bokföringslagen (1976:125).

15 § Med *utländsk företagare* förstås en fysisk person som inte är bosatt här i landet eller stadigvarande vistas här och en juridisk person som inte på grund av registrering, platsen för styrelsens säte eller annan sådan omständighet är att anse som svensk juridisk person.

16 § Med *staten* avses inte de statliga affärsverken. Med *kommun* förstås kommun och landsting enligt kommunallagen (1991:900).

17 § Med *jämförlig handling* i uttrycket faktura eller jämförlig handling avses avräkningsnota, kvitto, köpehandling och liknande handling. Med handling avses även upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel.

2 kap. Omsättning

1 § Med *omsättning av vara* förstås att en vara överlåts mot ersättning. Med *omsättning av tjänst* förstås att en tjänst mot ersättning utförs, överlåts eller på annat sätt tillhandahålls någon.

Med omsättning av vara eller tjänst förstås också att en vara eller en tjänst tas i anspråk genom uttag enligt 2-8 §§.

2 § Med uttag av vara förstås att den som är skattskyldig

1. tillgodogör sig en vara ur verksamheten för privat ändamål,
2. överlåter en vara till någon annan utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet, eller
3. för över en vara från en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9-13 §§ till en verksamhet som inte alls eller endast delvis medför skattskyldighet eller sådan rätt till återbetalning.

3 § Vad som sägs i 2 § om uttag av varor gäller endast om den skattskyldige har haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§ av den ingående skatten vid förvärvet av varan.

Uttag av tjänster i allmänhet

4 § Med uttag av tjänst förstås sådana åtgärder som anges i 5-8 §§.

5 § När det är fråga om tjänster som den skattskyldige normalt omsätter till utomstående mot ersättning anses det som uttag av tjänst att den skattskyldige

1. personligen utför en tjänst åt sig för privat ändamål, under förutsättning att han som ett led i detta tar ut vara av mer än ringa värde,
2. på annat sätt tillhandahåller en tjänst åt sig själv för privat ändamål, exempelvis genom att låta en anställd utföra tjänsten eller genom att använda en tillgång som hör till verksamheten, eller
3. utför, överlåter eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst åt någon annan utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet.

När en tillgång som hör till verksamheten används av den skattskyldige eller någon annan anses det som uttag av tjänst endast om värdet av användandet är mer än ringa.

6 § När det är fråga om tjänster som den skattskyldige normalt inte omsätter till utomstående mot ersättning anses det som uttag av tjänst att den skattskyldige

1. tillhandahåller serveringstjänster åt sin personal utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet,
2. för privat ändamål själv använder eller låter någon annan använda en personbil eller motorcykel som utgör en tillgång i eller har förhyrts för verksamheten och den skattskyldige har haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§ av den ingående skatten vid förvärvet eller, i fråga om förhyrning, av hela den ingående skatten som hänför sig till hyran, eller

3. i annat fall än som avses i 2, för privat ändamål själv använder eller låter någon annan använda en vara, som är en omsättningstillgång i verksamheten.

Första stycket 2 och 3 gäller endast om värdet av användandet är mer än ringa.

Uttag av vissa tjänster på fastighetsområdet

7 § Med uttag av tjänst förstås även att den skattskyldige utför eller förvärvar sådana tjänster som anges i andra stycket och tillför dem en egen fastighet som enligt kommunalskattelagen (1928:370) utgör omsättningstillgång i byggnadsrörelse, om han i byggnadsrörelsen både tillhandahåller tjänster åt andra (byggnadsentreprenader) och utför tjänster på sådana egna fastigheter.

Första stycket gäller

1. byggnads- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll, och

2. ritning, projektering, konstruktion eller andra jämförliga tjänster.

Första stycket gäller också om tjänsterna utförs av den skattskyldige på en egen fastighet som utgör tillgång i rörelsen men inte är en sådan omsättningstillgång som avses i första stycket.

8 § Med uttag av tjänst förstås vidare att en fastighetsägare utför sådana tjänster som anges i andra stycket på en egen fastighet som utgör tillgång i en yrkesmässig verksamhet som varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9-13 §§. Detta gäller dock endast om de nedlagda lönekostnaderna för tjänsterna under beskattningsåret överstiger 150 000 kronor, inräknat skatter och avgifter som grundas på lönekostnaderna.

Första stycket gäller utförande av

1. byggnads- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll,

2. ritning, projektering, konstruktion eller andra jämförliga tjänster, och

3. lokalstädning, fönsterputsning, renhållning och annan fastighetsskötsel.

3 kap. Skattepliktig omsättning och införsel

Generell skatteplikt

1 § Omsättning av varor och tjänster samt införsel är skattepliktiga om inget annat anges i detta kapitel.

2 § Från skatteplikt undantas omsättning av fastigheter samt överlåtelse och upplåtelse av arrenden, hyresrätter, bostadsrätter, tomträtter, servitutsrätter och andra rättigheter till fastigheter.

Undantaget från skatteplikt omfattar också tillhandahållande av lokaler eller andra anläggningar eller del av dessa för sport- eller idrottsutövning samt i samband därmed upplåtelse av verksamhetstillbehör eller annan inredning för sport- eller idrottsutövning.

Undantaget för upplåtelse av nyttjanderätter till fastigheter omfattar också upplåtarens tillhandahållande av gas, vatten, elektricitet, värme och nätutrustning för mottagning av radio- och televisionssändningar, om tillhandahållandet är ett led i upplåtelsen av nyttjanderätten.

3 § Undantaget enligt 2 § gäller inte vid

1. upplåtelse eller överlåtelse av verksamhetstillbehör utom i fall som avses i 2 § andra stycket,
2. omsättning av växande skog, odling och annan växtlighet utan samband med överlåtelse av marken,
3. upplåtelse eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att ta jord, sten eller andra naturprodukter samt rätt till jakt, fiske eller bete,
4. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet,
5. upplåtelse av parkeringsplatser i parkeringsverksamhet,
6. upplåtelse för fartyg av hamnar eller för luftfartyg av flygplatser,
7. upplåtelse av förvaringsboxar,
8. upplåtelse av utrymmen för reklam eller annonsering på fastigheter,
9. upplåtelse för djur av byggnader eller mark och
10. upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik.

Undantaget enligt 2 § gäller inte heller när en fastighetsägare för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller som medför rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 § helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad eller annan anläggning, som utgör fastighet. Uthyrning till staten eller en kommun är skattepliktig även om uthyrningen sker för en verksamhet som inte medför sådan skyldighet eller rätt. Vad som har sagts om uthyrning gäller även för upplåtelse av bostadsrätt. I 9 kap. finns särskilda bestämmelser om skattskyldighet för sådan fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse som anges i detta stycke.

4 § Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som utgör sjukvård, tandvård eller social omsorg samt tjänster av annat slag och varor som den som tillhandahåller vården eller omsorgen omsätter som ett led i denna.

Undantaget omfattar även

— kontroller och analyser av prov som tagits som ett led i sjukvården eller tandvården, och

— omsättning av dentaltekniska produkter och av tjänster som avser sådana produkter, när produkten eller tjänsten tillhandahålls tandläkare, dentaltekniker eller den för vars bruk produkten är avsedd.

Undantaget gäller inte vid vård av djur.

5 § Med sjukvård förstås åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador samt vård vid barnsbörd,

— om åtgärderna vidtas vid sjukhus eller någon annan inrättning som drivs av det allmänna eller vid inrättningar som avses i 1 § stadgan (1970:88) om enskilda vårdhem m.m., eller

— om åtgärderna annars vidtas av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården.

Med sjukvård jämställs medicinskt betingad fotvård.

6 § Med tandvård förstås åtgärder för att förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador i munhålan.

7 § Med social omsorg förstås offentlig eller privat verksamhet för barnomsorg, äldreomsorg, stöd och service till vissa funktionshindrade och annan jämförlig social omsorg.

Undantag för utbildning

8 § Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som utgör utbildning samt tjänster av annat slag och varor som omsätts som ett led i utbildningen.

Undantaget omfattar endast tjänster och varor som den som bedriver utbildningen omsätter direkt till den som åtnjuter utbildningen.

Undantaget gäller inte utbildning som säljare eller uthyrare anordnar i samband med skattepliktigt tillhandahållande av varor eller tjänster.

Undantag för bank- och finansieringstjänster och för värdepappershandel

9 § Från skatteplikt undantas omsättning av bank- och finansieringstjänster samt sådan omsättning som utgör värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet.

Med *bank- och finansieringstjänster* avses inte notariatverksamhet, inkassotjänster eller uthyrning av förvaringsutrymmen.

Med *värdepappershandel* förstås

1. omsättning och förmedling av aktier, andra andelar och fordringar, oavsett om de representeras av värdepapper eller inte, och

2. förvaltning av värdepappersfond enligt lagen (1990:1114) om värdepappersfonder.

Undantag för försäkringstjänster

10 § Från skatteplikt undantas omsättning av försäkringstjänster.

Med *försäkringstjänster* förstås

1. tjänster vars tillhandahållande utgör försäkringsrörelse enligt försäkringsrörelselagen (1982:713), enligt lagen (1989:1079) om livförsäkringar med anknytning till värdepappersfonder, enligt lagen (1950:272) om rätt för utländska försäkringsföretag att driva försäkringsrörelse i Sverige eller enligt lagen (1993:1302) om utländska EES-försäkringsgivares verksamhet i Sverige, och

2. tjänster som tillhandahålls av försäkringsmäklare eller andra förmedlare av försäkringar och som avser försäkringar.

Undantag inom kulturområdet

11 § Från skatteplikt undantas följande slag av omsättning och, där så anges, införsel:

1. upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter som omfattas av 1, 4 eller 5 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk, dock inte när det är fråga om fotografier, reklamalster, system och program för automatisk databehandling eller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information,

2. omsättning och införsel av sådana alster av bildkonst som avses i 1 § nämnda lag, vilka ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo och vilka inte utgör fotografiska verk,

3. en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk samt upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av ett sådant framförande,

4. tillhandahållande av konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- och balettföreställningar samt andra jämförliga föreställningar,

5. i biblioteksverksamhet: tillhandahållande av böcker, tidskrifter, tidningar, ljud- och bildupptagningar, reproduktioner av bildkonst samt bibliografiska upplysningar,

6. i arkivverksamhet: förvaring och tillhandahållande av arkivhandlingar och uppgifter ur sådana handlingar,

7. i museiverksamhet: anordnande av utställningar för allmänheten och tillhandahållande av föremål för utställningar, och

8. framställning, kopiering eller annan efterbehandling av kinematografisk film som avser annat än reklam eller information.

Undantag inom massmedieområdet

12 § Från skatteplikt undantas omsättning och införsel av allmänna nyhetstidningar.

Med allmänna nyhetstidningar förstås sådana publikationer av dagspresskaraktär som normalt utkommer med minst ett nummer varje vecka.

13 § Från skatteplikt undantas omsättning av periodiska medlemsblad eller periodiska personaltidningar när en sådan publikation tillhandahålls någon gratis eller mot ersättning tillhandahålls utgivaren, medlemmar eller anställda. Även införsel av en sådan publikation är undantagen från skatteplikt, om publikationen förs in till landet för att tillhandahållas på något av dessa sätt.

14 § Från skatteplikt undantas omsättning och införsel av periodiska organisationstidskrifter.

Med en organisationstidskrift förstås en publikation

— som inte är en allmän nyhetstidning, ett medlemsblad eller en personaltidning, och

— som väsentligen framstår som ett organ för en eller flera sammanslutningar med det huvudsakliga syftet att verka för ett religiöst, nykterhetsfrämjande, politiskt, miljövårdande, idrottsligt eller försvarsfrämjande ändamål eller att företräda funktionshindrade eller arbetshandikappade medlemmar.

Som sammanslutning med huvudsakligt syfte att verka för ett idrottsligt ändamål räknas endast sammanslutningar som är anslutna till Sveriges riksidrottsförbund eller Svenska korporationsidrottsförbundet eller som är representerade i Sveriges olympiska kommitté. Som sammanslutning med huvudsakligt syfte att verka för ett försvarsfrämjande ändamål räknas endast sådan sammanslutning som enligt därom gällande föreskrifter erhåller statligt stöd till sin verksamhet.

15 § Från skatteplikt undantas, utöver vad som följer av 12-14 §§, införsel av utländska periodiska publikationer, när de förs in i landet för att av utgivaren tillhandahållas prenumeranter här i landet med eller utan någons förmedling.

16 § En publikation som anges i 13-15 §§ anses som periodisk endast om den enligt utgivningsplanen utkommer med normalt minst fyra nummer om året.

17 § Undantagen i 12-15 §§ omfattar även radio- och kassettidningar.

18 § Från skatteplikt undantas omsättning av program och kataloger för egen verksamhet som inte i sig medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9-13 §§.

19 § Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som avser

1. införande eller ackvisition av annonser i periodiska medlemsblad, personaltidningar och organisationstidskrifter som anges i 13 och 14 §§, och

2. framställning av sådana publikationer eller tjänster som tillhandahålls av framställaren i samband med denna framställning.

Från skatteplikt undantas även tjänster som avser införande av annonser i sådana publikationer som anges i 18 §.

20 § Från skatteplikt undantas omsättning i verksamhet för produktion och utsändning av radio- och televisionsprogram, om verksamheten huvudsakligen finansieras genom statsanslag.

Undantag för fartyg och luftfartyg

21 § Från skatteplikt undantas omsättning och införsel av

1. skepp för yrkesmässig sjöfart eller yrkesmässigt fiske,
2. fartyg för bogsering eller bärgning,
3. luftfartyg för yrkesmässig person- eller godsbefordran,
4. tjänster som avser sådana fartyg eller luftfartyg, och
5. delar, tillbehör eller utrustning till sådana fartyg eller luftfartyg, när varan

— säljs eller hyrs ut till den som äger fartyget eller luftfartyget eller den som varaktigt nyttjar fartyget eller luftfartyget enligt avtal med ägaren, eller

— förs in till landet för ägarens eller nyttjanderättshavarens räkning.

Undantaget för skepp för yrkesmässigt fiske gäller alla skepp, som säljs eller införs för sådant fiske, oavsett om skeppet är särskilt anordnat för detta ändamål eller inte.

Undantaget gäller inte för skepp, som är sådana farkoster för vilka förflyttningen är av underordnad betydelse i förhållande till huvuduppgiften. Undantaget gäller inte heller omsättning eller införsel av flodsprutor, pontonkranar, flytdockor och andra farkoster som hänför sig till tulltaxenummer 89.05 och som inte är bärgningsfartyg.

Med yrkesmässig sjöfart avses även transport med skepp av eget gods. Med skepp för yrkesmässig sjöfart jämställs luftkuddefarkoster för yrkesmässig person- eller godsbefordran.

22 § Från skatteplikt undantas omsättning som avser överlåtelse eller upplåtelse till Svenska Sällskapet för Räddning af Skeppsbrutne av fartyg för livräddning samt delar, tillbehör, utrustning och bränsle till ett sådant fartyg. Undantaget omfattar även underhåll, reparation och andra tjänster som avser ett fartyg av angivet slag som ägs av eller har upplåtits till

sällskapet eller delar, tillbehör eller utrustning till ett sådant fartyg. Undantag gäller också införsel till Svenska Sällskapet för Räddning af Skeppsbrutne av fartyg och andra varor som nu nämnts.

Undantag för vissa andra varor och tjänster

23 § Från skatteplikt undantas omsättning av följande slag av varor och tjänster samt införsel av sådana varor:

1. sedlar och mynt som är eller har varit gällande betalningsmedel, dock inte guldmynt präglade 1967 eller senare som omsätts efter sitt metallvärde,
2. läkemedel som lämnas ut enligt recept eller säljs till sjukhus eller förs in i landet i anslutning till sådan utlämning eller försäljning,
3. modersmjölk, blod eller organ från människor,
4. flygbensin och flygfotogen,
5. lotterier, inräknat vadhållning och andra former av spel, och
6. tjänster som avser gravöppning eller gravskötsel när tjänsten tillhandahålls av huvudmannen för en allmän begravningsplats.
7. Postverkets befordran av varor på annat sätt än som postpaket eller gruppreklam,
8. frimärken, dock inte när de omsätts eller förs in i landet i särskilda förpackningar som är avsedda för butiksförsäljning,

Undantag för överlåtelse av vissa tillgångar

24 § Från skatteplikt undantas överlåtelse av andra tillgångar än omsättningstillgångar, om

1. den som överlåter tillgången kan visa att han varken har haft någon rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§ av ingående skatt vid förvärvet av tillgången eller vid mera betydande förvärv av varor eller tjänster som tillförts tillgången, eller
2. överföring av tillgången från en verksamhet till en annan verksamhet har medfört skattskyldighet enligt 2 kap. 2 § 3.

Vid tillämpning av första stycket anses som omsättningstillgångar inte tillgångar som är avsedda att förbrukas i en verksamhet.

Undantaget från skatteplikt enligt denna paragraf omfattar inte försäkringsföretags överlåtelse av tillgångar som övertagits i samband med skadereglering och inte heller finansieringsföretags överlåtelse av tillgångar som företaget har återtagit med stöd av ett av företaget övertaget köpeavtal.

Undantag för överlåtelse av verksamhet

25 § Från skatteplikt undantas omsättning av tillgångar i en verksamhet, när en sådan tillgång överlåts i samband med att verksamheten överlåts

eller när en sådan tillgång överlåts i samband med fusion eller liknande förfarande, allt under förutsättning att förvärvaren skulle vara berättigad till avdrag för skatten eller återbetalning av skatten enligt 10 kap. 9-13 §§.

Undantag för viss omsättning från utländska företagare

26 § Från skatteplikt undantas sådan omsättning av tjänster som annars medför skattskyldighet för förvärvaren enligt 1 kap. 1 § första stycket 2, om

1. förvärvaren är staten eller en kommun,
2. förvärvaren skulle ha haft rätt till avdrag eller återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§ motsvarande hela den ingående skatten om tjänsten förvärvats vid omsättning i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs här i landet, eller
3. förvärvaren inte gör sitt förvärv i en yrkesmässig verksamhet och hans sammanlagda beskattningsunderlag för sådana förvärv uppgår till högst 30 000 kronor för beskattningsåret.

Undantag för uttag av varor och tjänster

27 § Från skatteplikt undantas uttag

1. enligt 2 kap. 2 § då den skattskyldige tar i anspråk en vara för representation eller liknande ändamål, under förutsättning att den skattskyldige har rätt till avdrag för utgifterna för ändamålet enligt punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen (1928:370), och
2. enligt 2 kap. 2 § 1 om den skattskyldige tillgodogör sig bränsle från en fastighet som är taxerad som lantbruksenhet för uppvärmning av den egna privatbostaden på fastigheten.

28 § Från skatteplikt undantas uttag enligt 2 kap. 5 § första stycket 3 då den skattskyldige avhjälper en skada som han i sin verksamhet vållat någon annan.

29 § Från skatteplikt undantas statens och kommunernas uttag av varor och tjänster för eget behov.

Undantaget omfattar inte en kommuns uttag av tjänster när det gäller arbeten på stadigvarande bostad i sådana fall som avses i 2 kap. 8 §.

Undantag för viss införsel

30 § Från skatteplikt undantas sådan införsel som medför frihet från skatt enligt lagen (1987:1066) om frihet från skatt eller avgift vid införsel.

31 § Från skatteplikt undantas införsel av

1. trycksaker som är tullfria enligt tulltaxelagen (1987:1068), om de förs in i landet som gåva eller annars utan ersättning,

2. exponerade eller framkallade mikrofilmer, om de förs in i landet på sätt som anges under 1,

3. spritdrycker, vin, starköl eller tobaksvaror, om de förs in i landet i den ordning som avses i 18 § 4, 6 eller 7 lagen (1977:293) om handel med drycker eller i 1 § andra stycket lagen (1961:394) om tobaksskatt, och

4. värme, kyla och elektrisk kraft.

4 kap. Yrkesmässig verksamhet

Vad som är yrkesmässig verksamhet

1 § En verksamhet är yrkesmässig, om den

1. utgör näringsverksamhet enligt 21 § kommunalskattelagen (1928:370), eller

2. bedrivs i former som är jämförliga med en till sådan näringsverksamhet hänförlig rörelse och ersättningen för omsättningen i verksamheten under beskattningsåret överstiger 30 000 kronor.

2 § Även om en arbetsgivares verksamhet i övrigt inte medför vare sig skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9-13 §§, räknas till yrkesmässig verksamhet som medför skattskyldighet sådana serveringstjänster som består av tillhandahållande av kost åt personalen, om marknadsvärdet av tjänsterna för beskattningsåret överstiger 30 000 kronor.

3 § En verksamhet är yrkesmässig även till den del den innefattar

1. en sådan upplåtelse av avverkningsrätt eller avyttring av skogsprodukter för vilken ersättningen på grund av 25 § 2 mom. tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt utgör skattepliktig intäkt av kapital,

2. försäljning av en vara från en fastighet som är privatbostadsfastighet enligt 5 § kommunalskattelagen (1928:370) eller för vilken inkomsten beskattas enligt 2 § 7 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt eller upplåtelse av en avverkningsrätt eller rätt att ta jord, sten eller annan naturprodukt från sådana fastigheter, eller

3. uthyrning i fall som avses i 9 kap. 1 § av en sådan fastighet som anges i 2.

I de fall som avses i första stycket 2 och 3 anses den där nämnda verksamheten som yrkesmässig endast om ersättningen för omsättningen under beskattningsåret överstiger 30 000 kronor.

4 § När en verksamhet bedrivs i enkelt bolag eller under samäganderätt, tillämpas beloppsgränserna i 1-3 §§ på hela verksamheten och inte på varje enskild delägares andel.

Förutsättningarna för att en yrkesmässig verksamhet skall anses bedriven i Sverige

5 § En yrkesmässig verksamhet skall anses bedriven här i landet om den utövas av någon som inte är utländsk företagare.

En yrkesmässig verksamhet som utövas av en utländsk företagare skall anses bedriven här i landet när företagaren är skattskyldig för inkomst av verksamheten enligt 6 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. När sådan skattskyldighet inte föreligger skall en utländsk företagares verksamhet anses bedriven här i landet endast till den del den innefattar att han inom landet

1. omsätter varor som han lagt i lager här i landet,
2. omsätter varor som han förvärvat inom eller infört i landet för leverans efter montering, installation eller någon annan tjänst, eller
3. omsätter någon annan tjänst än en sådan som anges i 5 kap. 4 eller 7 §.

Särskilt om viss offentlig verksamhet

6 § Statens, ett statligt affärsverks eller en kommuns omsättning av varor eller tjänster mot ersättning utgör yrkesmässig verksamhet oavsett om den bedrivs med vinstsyfte eller inte.

7 § En omsättning som avses i 6 § utgör dock inte yrkesmässig verksamhet, om omsättningen

1. ingår som ett led i myndighetsutövning, eller
2. avser bevis, protokoll eller motsvarande avseende myndighetsutövning.

Omhändertagande och förstöring av avfall och föroreningar samt avloppsrening är att anse som yrkesmässig verksamhet även i sådana fall som avses i första stycket, under förutsättning att åtgärderna utförs mot ersättning.

Ideella föreningars verksamhet

8 § Som yrkesmässig verksamhet räknas inte en verksamhet som bedrivs av en ideell förening, när inkomsten av verksamheten utgör sådan inkomst av näringsverksamhet för vilken föreningen är frikallad från skattskyldighet enligt 7 § 5 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

1 § I 2-8 §§ finns bestämmelser om i vilka fall en omsättning skall anses som en omsättning inom landet. All annan omsättning anses som omsättning utomlands.

I 9-11 §§ finns bestämmelser om i vilka fall en omsättning som enligt någon av 2-8 §§ anses en omsättning inom landet ändå skall anses som en omsättning utomlands.

Omsättning på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik räknas aldrig som omsättning inom landet.

Omsättning inom landet

Omsättning av varor

2 § En vara som enligt avtalet mellan säljare och köpare skall transporteras till köparen är omsatt inom landet om

1. varan finns här i landet då säljaren, köparen eller någon annan påbörjar transporten till köparen, eller
2. varan inte finns här i landet då transporten påbörjas men införs i landet av säljaren för att levereras här och omsättningen ingår i en yrkesmässig verksamhet som säljaren bedriver här i landet.

3 § I annat fall än som avses i 2 § är varan omsatt inom landet om den finns här då den tas om hand av köparen.

Omsättning av tjänster

4 § Tjänster som avser en fastighet är omsatta inom landet, om fastigheten är belägen i Sverige.

Förmedling av en tjänst som avser en viss fastighet skall anses som en tjänst som avser fastigheten.

5 § En transporttjänst är omsatt inom landet, om den utförs i Sverige. En transporttjänst som utförs i Sverige och i något annat land skall dock anses i sin helhet omsatt utomlands, om transporten sker direkt till eller från utlandet.

Förmedling av en transporttjänst är omsatt inom landet, om transporttjänsten är omsatt inom landet.

6 § Tjänster är omsatta inom landet om de utförs i Sverige och avser:

1. kulturella aktiviteter, artistiska framträdanden, idrott, underhållning, undervisning, vetenskap och liknande verksamhet, däri inbegripen verksamhet som arrangör och andra med en i denna punkt angiven verksamhet förbundna åtgärder,

2. omhändertagande, lastning och lossning av gods och andra liknande åtgärder som vidtas som ett led i en godstransport,

3. värdering av varor som är lös egendom, och

4. arbeten på varor som avses i 3, däri inbegripet kontroll eller analys av sådana varor.

Förmedling av sådana tjänster som avses i första stycket omfattas av bestämmelserna i 8 §.

7 § Tjänster som anges i tredje stycket är omsatta inom landet, om förvärvaren av en sådan tjänst har ett fast driftställe eller motsvarande i Sverige och tjänsten tillhandahålls detta driftställe. Om tjänsten inte tillhandahålls något fast driftställe eller motsvarande i Sverige eller utomlands, är tjänsten omsatt inom landet om förvärvaren har fast adress eller normalt uppehåller sig i Sverige.

Om en sådan tjänst som anges i tredje stycket utnyttjas eller på annat sätt tillgodogörs uteslutande i Sverige, skall den anses omsatt inom landet även om den inte är det enligt första stycket. Om tjänsten tillgodogörs uteslutande utomlands, skall den inte anses omsatt inom landet även om den är det enligt första stycket.

Första och andra styckena gäller

1. överlåtelse eller upplåtelse av upphovsrätter, patenträttigheter, licensrättigheter, varumärkesrättigheter och liknande rättigheter,

2. reklam- och annonseringstjänster,

3. konsulttjänster, produktutveckling, projektering, ritning, konstruktion, juristtjänster, revisorstjänster, skrivtjänster, översättningstjänster och liknande tjänster,

4. automatisk databehandling samt utarbetande av system eller program för automatisk databehandling,

5. tillhandahållande av information,

6. bank- och finansieringstjänster utom uthyrning av förvaringsutrymmen,

7. uthyrning av arbetskraft,

8. uthyrning av andra varor som är lös egendom än transportmedel eller transporthjälpmedel,

9. förpliktelser att helt eller delvis avstå från att utnyttja en sådan rättighet som anges i 1 eller från att utöva en viss verksamhet, och

10. sådan förmedling som görs för någon annans räkning i hans namn, om förmedlingen avser sådana tjänster som anges i denna paragraf.

8 § Andra tjänster än sådana som anges i 4-7 §§ är omsatta inom landet, om de tillhandahålls från ett fast driftställe eller motsvarande i Sverige. I det fall en sådan tjänst inte tillhandahålls från något fast driftställe eller motsvarande i Sverige eller utomlands, är den omsatt inom landet om den som tillhandahåller tjänsten har fast adress eller normalt uppehåller sig i Sverige.

Om en uthyrningstjänst som avser transportmedel eller transporthjälpmedel utnyttjas eller på annat sätt tillgodogörs uteslutande i Sverige, skall den anses omsatt inom landet även om den inte är det enligt första

stycket. Om uthyrningstjänsten tillgodogörs uteslutande utanför landet, skall den inte anses omsatt inom landet även om den är det enligt första stycket.

Undantag från 2-8 §§

Omsättning av varor

9 § En omsättning enligt 2 eller 3 § av en vara anses som omsättning utomlands, om

1. säljaren levererar varan utomlands,
2. direkt utförsel av varan ur landet ombesörjs av en speditör eller fraktförare,
3. en utländsk företagare förvärvar varan för sin verksamhet i utlandet och hämtar den här i landet för direkt utförsel,
4. varan levereras i en frihamn och varan inte är avsedd att användas i frihamnen,
5. varan levereras till ett fartyg eller ett luftfartyg i utrikes trafik eller för bruk eller omsättning på ett sådant fartyg eller luftfartyg,
6. varan levereras för försäljning i exportbutik enligt 46 § andra stycket tullagen (1987:1065),
7. varan är en personbil eller motorcykel som vid leveransen är införd i exportvagnförteckning, eller
8. varan levereras för en sådan utländsk företagares räkning som inte är skattskyldig för omsättningen och leveransen görs inom ramen för ett garantiåtagande som företagaren gjort.

Om en vara levereras för försäljning från kiosk eller liknande försäljningsställe ombord på fartyg på linjer mellan Sverige, Danmark, Finland och Norge och leveransen görs i en frihamn eller till fartyget, gäller första stycket endast om varan består av spritdrycker, vin, starköl, öl, tobaksvaror, parfymer, kosmetiska preparat, toalettmedel eller choklad-och konfektyrvaror.

10 § En omsättning enligt 2 eller 3 § av en vara anses som omsättning utomlands, även i andra fall än som avses i 9 §, om

1. säljaren här i landet mot en ersättning om minst 1 000 kronor, efter avdrag för skatt enligt denna lag som hänför sig till ersättningen, levererar en vara eller en grupp av varor, som normalt utgör en helhet, till en fysisk person som är bosatt i Danmark, Finland eller Norge, under förutsättning att säljaren kan visa att köparen i nära anslutning till leveransen har fört in varan eller varorna till något av dessa länder och därvid enligt tullräkning eller liknande handling betalat skatt motsvarande skatt enligt denna lag eller någon motsvarande allmän omsättningsskatt, eller

2. säljaren här i landet levererar varor till en fysisk person som är bosatt utomlands i ett annat land än som anges i 1, under förutsättning att säljaren kan visa att köparen i nära anslutning till leveransen har medfört varorna vid utresa ur Sverige eller vid inresa till något annat land.

Omsättning av tjänster

11 §

En omsättning enligt någon av 4-8 §§ av tjänster anses som omsättning utomlands då det är fråga om:

1. tjänster som avser fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik, inräknat upplåtelse av hamnar eller flygplatser, eller tjänster som avser utrustning eller andra varor för användning på sådana fartyg eller luftfartyg,

2. lastning, lossning eller andra tjänster i hamn- eller flygplatsverksamhet, om tjänsterna avser varor från eller till utlandet,

3. alla tjänster som avser varor utom uthyrning, om varorna förts in i landet endast för tjänsten i fråga för att därefter föras ut ur landet,

4. reparation av varor åt en utländsk företagare, som inte är skattskyldig för omsättningen, och reparationen görs inom ramen för garantiåtaganden som denne gjort,

5. upplåtelse för trafik av bro eller tunnel mellan Sverige och ett annat land, och

6. förmedling av varor eller tjänster när omsättningen av dessa anses som en omsättning utomlands antingen enligt 1 § första stycket eller enligt förevarande paragraf eller någon av 9 och 10 §§.

6 kap. Skattskyldighet i särskilda fall

1 § För omsättning i den verksamhet som ett handelsbolag bedriver är bolaget skattskyldigt.

2 § En delägare i ett enkelt bolag eller i ett partrederi är skattskyldig i förhållande till sin andel i bolaget eller rederiet. Efter ansökan av samtliga delägare kan skattemyndigheten besluta att den av delägarna som dessa föreslår tills vidare skall anses som skattskyldig för bolagets eller rederiets hela skattepliktiga omsättning.

3 § Om en skattskyldig har försatts i konkurs, är konkursboet skattskyldigt för omsättning i verksamheten efter konkursbeslutet.

4 § Om en skattskyldig har avlidit, är dödsboet skattskyldigt för omsättning i verksamheten efter dödsfallet.

5 § I 9 kap. 2 § finns särskilda bestämmelser om skattskyldighet för fastighetsägare som blivit skattskyldig för fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse till följd av beslut enligt 9 kap. 1 § första stycket och som därefter överlåter fastigheten.

6 § För omsättning i den verksamhet som bedrivs av ett statligt affärsverk är verket skattskyldigt.

7 § Om någon i eget namn förmedlar en vara eller en tjänst för annans räkning och uppbär likviden för varan eller tjänsten skall vid bedömning av skattskyldigheten för omsättningen av varan eller tjänsten denna anses omsatt såväl av honom som av hans huvudman.

8 § Vad som sägs om skattskyldighet i 7 § skall vid ett producentföretags försäljning av en vara eller en tjänst på auktion gälla producentföretaget och producenten.

Med producentföretag förstås ett företag som har bildats av producenter för avsättning av deras produktion eller som har tillkommit i detta syfte.

7 kap. Skattesats och beskattningsunderlag

Skattesatsen

1 § Skatt enligt denna lag tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget om inte annat följer av andra eller tredje stycket.

Skatten tas ut med 21 procent av beskattningsunderlaget för

1. serveringstjänster,
2. omsättning och införsel av sådana livsmedel och livsmedelstillsatser som avses i 1 § livsmedelslagen (1971:511) med undantag för

a) vatten från vattenverk,

b) spritdrycker, vin och starköl som tillhandahålls av det detaljhandelsbolag som avses i 15 § andra stycket lagen (1977:293) om handel med drycker, och

c) tobaksvaror.

Skatten tas ut med 12 procent av beskattningsunderlaget för

1. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet,
2. personbefordran utom sådan befordran där resemomentet är av underordnad betydelse, och
3. transport i skidliftar.

Beskattningsunderlaget vid omsättning

2 § Vid omsättning som anges i 3 och 4 §§ beräknas beskattningsunderlaget med utgångspunkt i det i nämnda paragrafer angivna värdet. Beskattningsunderlaget utgörs av detta värde minskat med

1. 20 procent när skattesatsen enligt 1 § är 25 procent,
2. 17,36 procent när skattesatsen är 21 procent, och
3. 10,71 procent när skattesatsen är 12 procent.

3 § Det i 2 § första meningen avsedda värdet utgörs, vid annan omsättning än uttag, av ersättningen och, vid uttag i andra fall än som anges i 4 §, av marknadsvärdet.

Med ersättning förstås det pris som följer av avtalet om varan eller tjänsten. Med marknadsvärde förstås det pris som den skattskyldige skulle ha kunnat betinga sig vid en försäljning under jämförliga omständigheter. I priset inbegrips värdet av bytesvara, kompensation för skatter och avgifter och alla andra tillägg till priset utom ränta.

4 § Vid uttag i form av användande av personbil för privat bruk enligt 2 kap. 6 § 2 utgörs det i 2 § första meningen avsedda värdet av det värde som enligt 5 § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare har bestämts i fråga om tillhandahållandet av bilförmåner åt anställda. När det gäller den skattskyldiges eget nyttjande får skattemyndigheten på ansökan bestämma det i 2 § första meningen avsedda värdet enligt de grunder som anges i 5 § lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare. Detsamma gäller i fråga om delägare i handelsbolag.

5 § Vid uttag av sådana tjänster gällande fastigheter som avses i 2 kap. 7 eller 8 § utgörs beskattningsunderlaget av

1. de nedlagda kostnaderna,
2. beräknad ränta på kapital, annat än lånat, som är nedlagt i sådant varulager eller sådana andra tillgångar än omsättningstillgångar som används för tjänsterna, samt
3. värdet av arbete som den skattskyldige personligen utfört.

Vid uttag av tjänster som avses i 2 kap. 8 § utgörs beskattningsunderlaget, om den skattskyldige begär det, i stället av lönekostnaderna, inräknat skatter och avgifter som grundas på dessa kostnader.

Vid uttag för försäljning från kiosk eller liknande försäljningsställe ombord på fartyg på linjer mellan Sverige, Danmark, Finland och Norge av andra varor än sådana som uppräknas i 5 kap. 9 § andra stycket utgörs beskattningsunderlaget av inköpsvärdet.

6 § Om den skattskyldige i efterhand lämnar sådana bonus, rabatter eller andra nedsättningar av priset som inte är beroende av att betalning görs inom en viss tid, får han minska beskattningsunderlaget med beloppet av den lämnade prisnedsättningen.

Om en vara återtas med stöd av förbehåll om återtaganderätt enligt konsumentkreditlagen (1992:830) eller lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl., får säljaren minska beskattningsunderlaget med vad han vid avräkning med köparen tillgodoräknar köparen för den återtagna varans värde. Denna rätt gäller dock endast om han kan visa att köparen helt saknat rätt till avdrag för eller återbetalning enligt

10 kap. 9-13 §§ av den ingående skatt som hänför sig till dennes förvärv av varan.

Om en förlust uppkommer på den skattskyldiges fordran som avser ersättning för en vara eller en tjänst (kundförlust), får han minska beskattningsunderlaget med beloppet av förlusten.

I 13 kap. finns bestämmelser om hur minskningen av beskattningsunderlaget skall redovisas av den skattskyldige.

7 § När en omsättning endast delvis medför skattskyldighet och beskattningsunderlaget för den del av omsättningen som medför skattskyldighet inte kan fastställas, skall beskattningsunderlaget bestämmas genom uppdelning efter skälig grund.

Första stycket har motsvarande tillämpning i fråga om uppdelning av beskattningsunderlaget när skatt enligt denna lag tas ut med olika procentsatser.

Beskattningsunderlaget vid införsel

8 § Beskattningsunderlaget vid införsel av varor utgörs, om inget annat anges i 9 §, av varans värde, bestämt enligt andra stycket, med tillägg av tull och andra statliga skatter eller avgifter, utom skatt enligt denna lag, som tas ut av tullverket med anledning av införseln. Sådant tillägg skall inte göras i fall då tullen, skatterna eller avgifterna ingår i varans värde.

Varans värde utgörs av ersättning för varan om inte ersättningens storlek påverkats av villkor, inskränkningar eller annat liknande förhållande. I ett sådant fall utgörs varans värde av den ersättning som skulle ha lämnats för en identisk vara eller i brist på en identisk vara en liknande vara eller i brist på en liknande vara med utgångspunkt i försäljningspriset i Sverige eller om den skattskyldige begär det, med ledning av ett beräknat produktionsvärde. Kan varans värde inte bestämmas på annat sätt får det bestämmas med ledning av ett beräknat produktionsvärde eller i sista hand efter skälig grund.

9 § Vid införsel och återinförsel i sådana fall som avses i föreskrifter om tullfrihet eller tullnedsättning som är meddelade med stöd av 15 § lagen (1987:1069) om tullfrihet m.m. utgörs beskattningsunderlaget

1. om varan har reparerats utomlands: av ersättningen för reparationen samt tull och andra statliga skatter eller avgifter, utom skatt enligt denna lag, som tas ut med anledning av införseln,

2. om varan på annat sätt har bearbetats utomlands och skatt enligt denna lag har tagits ut i Sverige vid den skattskyldiges förvärv eller tidigare införsel av varan: av beskattningsunderlaget enligt 8 § minskat med beskattningsunderlaget för skatten vid förvärvet eller den tidigare införseln,

3. om varan har tillverkats utomlands helt eller delvis av material för vilket skatt enligt denna lag tagits ut i Sverige vid den skattskyldiges förvärv eller tidigare införsel av materialet: av beskattningsunderlaget

enligt 8 § minskat med beskattningsunderlaget för den tidigare uttagna skatten, och

4. om varan har tillverkats utomlands med användning av konstruktionsarbete eller någon annan liknande prestation som utförts i Sverige: av beskattningsunderlaget enligt 8 § minskat med värdet av sådant arbete eller sådan prestation om det ingår i underlaget.

8 kap. Avdrag för ingående skatt

1 § Avdrag för ingående skatt får göras enligt bestämmelserna i detta kapitel.

I 9 kap. 3 § finns särskilda bestämmelser om avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv i verksamheter som avser vissa fastighetsupplåtelser.

2 § Ingående skatt utgörs av beloppet av den skatt enligt denna lag som hänför sig till ersättning för

1. förvärv av varor eller tjänster, om omsättningen medfört skattskyldighet för den från vilken varorna eller tjänsterna förvärvats,

2. förvärv inom landet av varor, om överlåtelsen av varorna är skattepliktig men överlåtaren ändå inte är skattskyldig för överlåtelsen,

3. förvärv inom landet av tillgångar från någon som inte är skattskyldig för överlåtelsen, om överlåtelsen annars skulle ha varit skattepliktig men undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 24 §,

4. förvärv inom landet av tjänster, om förvärvet har medfört skattskyldighet för förvärvaren enligt 1 kap. 2 § första stycket 2.

Ingående skatt utgörs också av skatt enligt denna lag som hänför sig till

1. förvärv enligt 4 § första stycket 4 eller 9 kap. 3 § första stycket 2 och andra stycket, eller

2. införsel av varor till landet.

3 § Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller införsel i verksamheten.

Den skattskyldiges avdragsrätt omfattar även ingående skatt som hänför sig till förvärv eller införsel för avhjälpande av skador som uppstått i verksamheten även då den som vållat skadan eller en försäkringsgivare står för kostnaden för förvärvet eller införseln.

4 § Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får också göra avdrag

1. om den skattskyldige från någon annan skattskyldig eller någon som har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§ har övertagit verksamheten eller en del av den: för den ingående skatt som hänför sig till den tidigare ägarens förvärv för verksamheten, om den tidigare ägaren inte har

gjort avdrag för eller fått återbetalning av den ingående skatten men skulle ha varit berättigad till sådant avdrag eller sådan återbetalning om han hade fortsatt att driva verksamheten,

2. om den skattskyldige är delägare i en samfällighet för vattenreglering, väghållning eller liknande ändamål och den fastighet som ingår i samfälligheten används i den verksamhet som medför skattskyldighet: för den ingående skatt som hänför sig till samfällighetens förvärv, dock endast till den del som svarar mot hans andel i samfälligheten,

3. om den skattskyldige vid leverans av en vara till honom har betalat skatt vid varans införsel utan att han varit skattskyldig för införseln eller han har betalat ersättning för denna skatt till den som haft sådan skattskyldighet: för den skatt som tullmyndigheten tagit ut, dock endast under förutsättning att leverantören inte är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 1 eller 2 och den skattskyldige skulle ha haft avdragsrätt om han själv hade varit skattskyldig för införseln,

4. om den skattskyldige köper en fastighet och fastigheten i säljarens byggnadsrörelse har tillförts tjänster, vilkas tillförande utgör skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 §, utan att fastigheten därefter har tagits i bruk av säljaren: för den utgående skatt som säljaren har redovisat eller skall redovisa för uttagen, eller

5. om den skattskyldige är ett företag som ingår i en koncern och tillhandahålls en tjänst av ett företag som ingår i samma koncern utan att det senare företaget är skattskyldigt eller har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§: för den ingående skatt som hänför sig till det sistnämnda företagets förvärv eller införsel för tillhandahållande av tjänsten, dock endast om det skattskyldiga företaget hade haft avdragsrätt vid ett sådant förvärv eller en sådan införsel.

Vid tillämpningen av första stycket 5 skall endast moderföretag och helägda dotterbolag anses ingå i samma koncern. Moderföretaget kan vara ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller en svensk ömsesidig skadeförsäkringsanstalt. Som helägt dotterbolag räknas svenskt aktiebolag i vilket moderföretaget äger mer än nio tiondelar av aktierna. Då ett eller flera helägda dotterbolag i sin tur äger mer än nio tiondelar av aktierna i ett annat svenskt bolag, räknas även det bolaget som helägt dotterbolag.

5 § Rätt till avdrag för ingående skatt föreligger endast om den kan styrkas enligt vad som föreskrivs i 17-19 §§.

Den ingående skattens storlek

6 § Den ingående skatten uppgår till samma belopp som den utgående skatten hos den som är skattskyldig för omsättningen eller införseln.

I 13 kap. 26 § finns bestämmelser om återförande av sådan ingående skatt som hänför sig till ett förvärv för vilket en skattskyldig har fått prisnedsättning efter det att han gjort avdrag för skatten.

7 § Om ingen är skattskyldig för utgående skatt för den omsättning genom vilken ett förvärv av varor har gjorts, uppgår den ingående skatten

1. vid andra förvärv än sådana som anges i 2 och 3: till 20 procent av ersättningen,

2. vid förvärv av sådana varor för vilka skattesatsen är den som anges i 7 kap. 1 § andra stycket: till 17, 36 procent av ersättningen, och

3. vid fastighetsförvärv enligt 4 § första stycket 4: till den där angivna utgående skatten hos säljaren.

Begränsningar av avdragsrätten

8 § Staten har inte någon avdragsrätt för ingående skatt.

9 § Avdrag får inte göras för sådan ingående skatt som hänför sig till

1. stadigvarande bostad om inte annat följer av 10 §,

2. utgifter för representation och liknande ändamål för vilka den skattskyldige inte har rätt att göra avdrag vid inkomsttaxeringen enligt punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen (1928:370),

3. förvärv av varor för försäljning från fartyg i de fall som avses i 5 kap. 9 § andra stycket, eller

4. kostnader vid uttag av tjänst där beskattningsunderlaget beräknats enligt 7 kap. 5 § andra stycket.

10 § Avdragsförbudet i 9 § 1 gäller inte om den ingående skatten hänför sig till förvärv eller införsel för utförande av sådana tjänster som avses i 2 kap. 7 eller 8 § och för vilka uttagsbeskattning skall ske med stöd av bestämmelserna i 2 kap. Avdrag får också göras för ingående skatt som hänför sig till ett jordbruksarrende även till den del arrendet omfattar bostad.

I 15 § och 16 § första stycket 2 finns särskilda begränsningar av rätten till avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv eller hyra av personbilar eller motorcyklar.

11 § Ett finansieringsföretag som har övertagit en säljares rätt enligt ett köpeavtal får göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till värdet av en vara som med stöd av köpeavtalet återtas av finansieringsföretaget. Detta gäller dock endast om företaget kan visa att köparen helt saknat rätt till avdrag för ingående skatt och inte heller haft rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§ av någon del av sådan skatt.

12 § Avdrag får inte göras för ingående skatt enligt 2 § första stycket 2 och 3 vid förvärv av

1. varor som helt eller till en väsentlig del består av guld, silver eller platina, om ersättningen vid förvärvet av varan understiger 175 procent av metallvärdet på dagen för förvärvet av guldet, silvret eller platinan i varan, eller

2. skrot, avfall eller någon annan liknande vara som innehåller guld, silver eller platina.

Uppdelning av den ingående skatten i vissa fall

13 § I de fall den ingående skatten endast delvis avser förvärv eller införsel som medför avdragsrätt eller avser förvärv eller införsel som görs gemensamt för flera verksamheter, av vilka någon inte medför skattskyldighet, eller görs för en verksamhet som endast delvis medför skattskyldighet får avdrag göras endast för skatten på den del av ersättningen eller inköpsvärdet som hänför sig till den del av förvärvet eller införseln som medför avdragsrätt respektive hänför sig till verksamhet som medför skattskyldighet. Om denna del inte kan fastställas, får avdragsbeloppet i stället bestämmas genom uppdelning efter skälig grund.

Första stycket gäller inte om annat följer av 14 eller 16 §.

14 § Om den ingående skatten avser förvärv eller införsel för verksamhet som endast delvis medför skattskyldighet, får hela den ingående skatten för ett visst förvärv eller en viss införsel ändå dras av

1. om förvärvet eller införseln till mer än 95 procent görs för den del av verksamheten som medför skattskyldighet, eller
2. om skatten för förvärvet eller införseln inte överstiger 1 000 kronor och mer än 95 procent av omsättningen i verksamheten medför skattskyldighet.

Om den ingående skatten avser förvärv eller införsel för en verksamhet som medför både skattskyldighet och återbetalningsrätt enligt 10 kap. 9-13 §§ eller för både en verksamhet som medför skattskyldighet och en annan verksamhet som medför sådan återbetalningsrätt, behöver någon uppdelning av den ingående skatten enligt 13 § inte göras.

Personbilar och motorcyklar

15 § När personbilar eller motorcyklar förvärvas eller förhyrs för andra ändamål än persontransporter i yrkesmässig trafik enligt yrkestrafiklagen (1988:263) eller återförsäljning eller uthyrning får avdrag inte göras för ingående skatt som hänför sig till

1. förvärv av fordonet, eller
2. förhyrning av fordonet om det i endast ringa omfattning används i den verksamhet som medför skattskyldighet.

16 § En skattskyldig som använder en personbil eller motorcykel i en verksamhet som medför skattskyldighet får dra av

1. ingående skatt som hänför sig till driftkostnader för sådan användning, utan någon begränsning på grund av att fordonet endast delvis används i verksamheten, och

2. hälften av den ingående skatt som hänför sig till förhyrning av fordonet för sådan användning, utan någon begränsning på grund av att fordonet endast delvis används i verksamheten.

Första stycket 1 gäller endast om fordonet tillhör inventarierna i verksamheten eller har förhyrts för användning i denna. Första stycket 2 gäller inte om fordonet har förhyrts för persontransporter i yrkesmässig trafik eller uthyrning eller om den ingående skatten omfattas av avdragsförbudet i 15 § 2.

Hur rätten till avdrag skall styrkas

17 § Vid förvärv från någon som är skattskyldig skall avdragsrätten styrkas genom faktura eller jämförlig handling som avses i 11 kap.

Första stycket gäller inte om förvärvet har gjorts vid omsättning i detaljhandel, verksamhet som avser person- eller godsbefordran eller annan verksamhet inom vilken ersättningen kvitteras på jämförligt sätt. Undantaget gäller dock endast om ersättningen understiger 200 kronor.

18 § Vid förvärv från någon som inte är skattskyldig skall avdragsrätten styrkas genom faktura eller jämförlig handling som innehåller uppgift om säljarens person- eller organisationsnummer eller, om något sådant nummer inte finns, en likvärdig uppgift.

19 § Vid förvärv av en fastighet skall den ingående skatten enligt 4 § första stycket 4 styrkas genom en av säljaren utfärdad faktura eller jämförlig handling som visar skattens storlek.

9 kap. Särskilt om vissa fastighetsupplåtelser

1 § Skyldigheten att betala skatt enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 för sådan skattepliktig fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse som anges i 3 kap. 3 § andra stycket gäller endast om skattemyndigheten på fastighetsägarens begäran har beslutat om detta.

I detta kapitel finns särskilda bestämmelser om denna skattskyldighet och om avdragsrätt för en ny ägare till fastigheten.

I detta kapitel förstås med

— skattskyldig fastighetsägare: den som är skattskyldig till följd av beslut enligt första stycket, och

— fastighet: sådan fastighet eller del därav som är föremål för uthyrning eller annan upplåtelse, för vilken fastighetsägaren är skattskyldig till följd av beslut enligt första stycket.

2 § En skattskyldig fastighetsägare som överlåter en fastighet skall, om han fortsätter uthyrningen eller upplåtelsen av fastigheten efter försäljningen, vara skattskyldig för denna verksamhet till dess den nye ägaren tillträder fastigheten.

Avdrag för ingående skatt

3 § En skattskyldig fastighetsägare har rätt att göra avdrag för ingående skatt enligt bestämmelserna i 8 kap. Han får dessutom göra avdrag

1. om skattemyndigheten har beslutat om skattskyldighet för honom inom tre år från utgången av det kalenderår under vilket han har utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av fastigheten: för den ingående skatt som hänför sig till byggnadsarbetena till den del dessa avser lokaler som omfattas av beslutet, och

2. om skattemyndigheten har beslutat om skattskyldighet för honom inom tre år från det att han köpt fastigheten: för den ingående skatt som den tidigare ägaren har gjort avdrag för men som återförts enligt 5 § på grund av fastighetsförsäljningen under förutsättning att den tidigare ägaren har betalat in den återförda ingående skatten till staten.

Avdragsrätt enligt första stycket 2 har även den som bedriver verksamhet som medför skattskyldighet på annan grund än beslut enligt 1 §.

Hur rätten till avdrag skall styrkas

4 § I 8 kap. 17 § finns bestämmelser om hur en skattskyldig fastighetsägare skall styrka sin avdragsrätt vid förvärv enligt 3 § första stycket 1. Rätt till avdrag enligt 3 § första stycket 2 och andra stycket har den som yrkar avdrag endast om han kan styrka sin rätt genom ett av den tidigare ägaren utfärdat intyg om storleken av den ingående skatt som denne återfört på grund av fastighetsförsäljningen och betalat in till staten. Den tidigare ägaren är skyldig att utfärda ett sådant intyg, om köparen begär det.

Återföring av skatt

5 § En skattskyldig fastighetsägare skall återföra sådan ingående skatt som han har gjort avdrag för, om han inom tre år från utgången av det kalenderår under vilket skattemyndigheten fattat beslut om skattskyldighet för honom

1. överlåter fastigheten genom köp, byte eller därmed jämförlig rättshandling,

2. hyr ut eller upplåter fastigheten under omständigheter som medför att skattepliktig fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse som anges i 3 kap. 3 § andra stycket inte längre föreligger, eller

3. tar i anspråk fastigheten för egen användning i en verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §.

Avser en åtgärd enligt första stycket endast en del av fastigheten skall återföringen göras med en däremot svarande del av det avdragna beloppet.

Den omständigheten att till följd av lagändring skattskyldighet eller rätt till återbetalning inte längre föreligger skall inte medföra återföring enligt första stycket 2.

6 § En skattskyldig fastighetsägare skall återföra hälften av vad som skulle ha återförts enligt 5 §, om vad som där sägs har inträffat sedan tre men inte sex år har förflutit från utgången av det kalenderår under vilket skattemyndigheten beslutat om skattskyldighet.

7 § Om en fastighet övergår från en skattskyldig fastighetsägare till någon annan på annat sätt än som anges i 5 § första stycket 1 inträder förvärvaren på tillträdesdagen i den tidigare ägarens ställe vad gäller rättigheter och skyldigheter enligt denna lag.

8 § Om återföring enligt 5 eller 6 § finns ytterligare bestämmelser i 13 kap. 28 §.

10 kap. Rätt för vissa icke skattskyldiga till återbetalning av ingående skatt

Återbetalning till utländska företagare

Rätten till återbetalning

1 § En utländsk företagare, som inte är skattskyldig enligt denna lag, har på ansökan rätt till återbetalning av ingående skatt under förutsättning att

1. den ingående skatten avser förvärv eller införsel för verksamhet som han bedriver utomlands,

2. verksamheten skulle ha medfört skattskyldighet eller rätt enligt 11 eller 12 § till återbetalning om den bedrivits här i landet, och

3. den ingående skatten i så fall skulle ha varit avdragsgill eller skulle ha medfört rätt till återbetalning enligt 13 §.

2 § En utländsk företagare som förmedlar en vara eller en tjänst för en uppdragsgivares räkning har rätt till återbetalning av ingående skatt avseende förvärv eller införsel av den förmedlade varan eller tjänsten endast i det fall uppdragsgivaren skulle ha haft denna rätt om han förvärvat varan eller tjänsten direkt.

Ingående skatt som avser förvärv eller införsel av en vara ger inte rätt till återbetalning, om varan förvärvas eller förs in för att inom landet levereras till en köpare.

Ingående skatt som avses i 8 kap. 2 § första stycket 2 och 3 ger inte rätt till återbetalning.

3 § Rätten till återbetalning inträder när en vara har levererats till den som har rätt till återbetalning eller har förts in i landet eller när en tjänst har tillhandahållits den som har rätt till återbetalning.

Minimibelopp

4 § Om en ansökan avser ett helt kalenderår eller återstoden av det har den skattskyldige rätt till återbetalning endast om beloppet uppgår till minst 200 kronor.

I annat fall har den skattskyldige rätt till återbetalning endast om beloppet uppgår till minst 1 500 kronor.

Återbetalning till andra än utländska företagare

Hjälporganisationer och utländska beskickningar

5 § Ingående skatt som hänför sig till varor som förvärvats eller förts in för att föras ut ur landet och användas för en verksamhet som bedrivs utomlands skall på ansökan återbetalas, om verksamheten bedrivs för Förenta Nationernas eller något dess fackorgans räkning eller om förvärvet eller införseln gjorts av en riksomfattande hjälporganisation.

6 § Utländska beskickningar, lönade konsulat i Sverige eller sådana internationella organisationer, som avses i lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall, har på ansökan rätt till återbetalning av ingående skatt som hänför sig till förvärv av

1. varor som är avsedda för inredning eller utrustning av en sådan byggnad som är avsedd för förvärvaren,
2. inventarier eller trycksaker för den verksamhet som utövas av förvärvaren,
3. tillbehör eller utrustning till motorfordon, som ägs av förvärvaren,
4. tjänster på en sådan fastighet som är avsedd för förvärvaren samt på sådana varor och motorfordon som anges i 1-3,
5. teletjänster, vatten, elektrisk kraft, avloppsrening eller sophämtning för en fastighet som är avsedd för förvärvaren, och
6. sådana bränslen som beskattas enligt lagen (1957:262) om allmän energiskatt, lagen (1961:372) om bensinskatt eller lagen (1990:582) om koldioxidskatt.

7 § Medlemmar av den diplomatiska personalen vid utländska beskickningar i Sverige och lönade konsuler vid utländska konsulat i Sverige har, under förutsättning att de inte är svenska medborgare eller stadigvarande bosatta här i landet, på ansökan rätt till återbetalning av ingående skatt som hänför sig till förvärv av

1. radiomottagare, televisionsapparater, skivspelare, bandspelare, förstärkare och högtalare,
2. kameror, objektiv till kameror, projektorer och annan utrustning för film- eller bildåtergivning,
3. hushållsmaskiner och liknande varor, såsom diskmaskiner, kylskåp, tvättmaskiner, manglar och dammsugare,
4. skrivmaskiner, räknemaskiner och utrustning med liknande användning,
5. möbler, belysningsarmaturer, inredningstextilier, mattor, pianon och flyglar,
6. tillbehör eller utrustning till sådana varor som anges i 1-5 eller till motorfordon,
7. tjänster på sådana varor som anges i 1-6 eller på motorfordon,
8. tjänster på en fastighet i samband med inmontering av sådana varor som anges i 3, och
9. sådana bränslen som avses i 6 § 6.

Medlemsstaters ombud vid en internationell organisation med säte i Sverige och personal hos en sådan organisation har på ansökan rätt till återbetalning av ingående skatt som hänför sig till sådana förvärv som anges i första stycket, om Sverige har träffat överenskommelse med en annan stat eller med en mellanfolklig organisation om detta.

8 § Ingående skatt som avses i 8 kap. 2 § första stycket 2 och 3 ger inte rätt till någon återbetalning enligt 5-7 §§.

Rätt till återbetalning enligt 7 § första stycket 1-8 föreligger endast när fråga är om förvärv för personligt bruk och den sammanlagda ersättningen enligt faktura eller jämförlig handling uppgår till minst 1 000 kronor.

Nystartade verksamheter

9 § När det finns särskilda skäl kan skattemyndigheten efter ansökan besluta att den som har påbörjat en verksamhet skall ha rätt till återbetalning av ingående skatt i verksamheten innan sådan omsättning förekommit som avses i 1 kap. 1 § eller i 11 eller 12 §.

Kommuner

10 § En kommun har rätt till återbetalning av ingående skatt för vilken kommunen saknar rätt till avdrag enligt 8 kap. på grund av att skatten hänför sig till en verksamhet som inte alls eller endast delvis medför skattskyldighet.

Ingående skatt som avses i 8 kap. 2 § första stycket 2 och 3 ger inte rätt till återbetalning.

Viss omsättning som är undantagen från skatteplikt

11 § Den som i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs här i landet omsätter varor eller tjänster inom landet har rätt till återbetalning av ingående skatt för vilken han saknar rätt till avdrag enligt 8 kap. på grund av att omsättningen är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 12 §, 19 § första stycket 2, 21 §, 22 § eller 23 § 4 eller 6.

Export

12 § Den som omsätter varor eller tjänster genom export har rätt till återbetalning av ingående skatt för vilken han saknar rätt till avdrag enligt 8 kap. på grund av att omsättningen sker utomlands. Rätten till återbetalning gäller under förutsättning att omsättningen är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 12 §, 19 § första stycket 2, 21 § eller 23 § 4 eller 6.

Rätt till återbetalning av ingående skatt föreligger inte om skatten hänför sig till förvärv av varor som anges i tredje stycket och förvärvaren omsätter varorna genom export utan att han kan visa att varorna före exporten innehafts endast av skattskyldiga eller andra återbetalningsberättigade än exportören. Om varorna omsätts efter en redovisningsperiod då avdrag gjorts, skall den återbetalningsberättigade återföra den avdragna ingående skatten enligt bestämmelserna i 13 kap. 27 §.

Andra stycket gäller

1. varor som helt eller till väsentlig del består av guld, silver eller platina men som inte omfattas av avdragsförbudet i 8 kap. 12 §,
2. naturpärlor samt naturliga och syntetiska ädelstenar,
3. varor som helt eller till väsentlig del består av koppar, mässing, tenn, brons eller nysilver,
4. andra vapen än sådana skjutvapen som omfattas av vapenlagen (1973:1176),
5. alster av bildkonst,
6. konstalster av glas, porslin eller annan keramik,
7. möbler, och
8. fartyg eller luftfartyg.

Gemensamma bestämmelser för återbetalningsrätt enligt 9-12 §§

13 § Rätten till återbetalning av ingående skatt enligt 9-12 §§ omfattar endast sådan skatt som skulle ha varit avdragsgill om verksamheten hade medfört skattskyldighet och, i fall som avses i 9 §, omsättning hade förekommit.

Vad som föreskrivs i 2 och 6 kap. i fråga om den som är skattskyldig gäller också för den som har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 9-12 §§.

14 § Rätten till återbetalning enligt 9-12 §§ skall styrkas på det sätt som i 8 kap. 17-19 §§ föreskrivs om styrkande av rätt till avdrag för ingående skatt.

ANDRA AVDELNINGEN

Fakturering och redovisning samt förfarandebestämmelser

11 kap. Faktureringsskyldighet

1 § I detta kapitel föreskrivs om skyldigheten att vid omsättning av varor eller tjänster utfärda och lämna uppgifter i faktura eller jämförlig handling.

I 9 kap. 4 § finns särskilda bestämmelser om att den som överlåter en fastighet i vissa fall är skyldig att utfärda intyg om sin återförda och inbetalda ingående skatt.

Faktureringsskyldighet för vissa skattskyldiga

2 § Den som är skattskyldig för annan omsättning av varor eller tjänster än förvärv enligt 1 kap. 1 § första stycket 2 skall, om inget annat följer av 3 eller 4 §, utfärda faktura eller jämförlig handling för

1. varje omsättning som medför skattskyldighet och som görs mot ersättning,
2. förskotts- eller a conto-betalningar som avser sådana omsättningar, och
3. sådan omsättning av en fastighet som medför avdragsrätt för köparen enligt 8 kap. 4 § första stycket 4.

3 § För att den skattskyldige skall vara skyldig att utfärda faktura eller jämförlig handling enligt 2 § vid omsättning i sådan verksamhet som avses i 8 kap. 17 § andra stycket krävs att den som förvärvar varan eller tjänsten begär det och att ersättningen inte understiger 200 kronor.

En begäran av den som förvärvar fastigheten krävs också för att den skattskyldige skall vara skyldig att utfärda faktura eller jämförlig handling vid sådan omsättning av en fastighet som anges i 2 § 3.

4 § Skyldigheten att utfärda faktura eller jämförlig handling enligt 2 § gäller inte vid

1. omsättning för vilken avräkning mellan köparen och säljaren görs genom en avräkningsnota som upprättas av köparen, och
2. sådana förskotts- eller a conto-betalningar som avses i 13 kap. 14 § första stycket.

Fakturans innehåll

5 § En faktura eller jämförlig handling skall i de fall som anges i 2 § 1 eller 2 innehålla uppgift om
1. ersättningen,
2. skattens belopp,
3. utställarens och mottagarens namn och adress eller någon annan uppgift genom vilken de kan identifieras,
4. transaktionens art,
5. platsen för varans mottagande,
6. den skattskyldiges registreringsnummer enligt 14 kap. 24 § eller, då den skattskyldige inte är registrerad, hans person- eller organisationsnummer om det finns ett sådant och annars en likvärdig uppgift, och
7. övrigt som kan ha betydelse för bedömningen av skattskyldigheten och mottagarens avdragsrätt eller rätt till återbetalning.

En faktura eller jämförlig handling som utfärdas enligt 2 § 3 skall innehålla uppgift om den utgående skatt som säljaren har redovisat eller skall redovisa för gjorda skattepliktiga uttag av tjänster på fastigheten. Handlingen skall dessutom innehålla de uppgifter som anges i första stycket 3, 4, 6 och 7.

Köparens uppgifter i avräkningsnotor

6 § Om en köpare utfärdar en avräkningsnota och säljaren enligt 4 § 1 därför inte är skyldig att utfärda faktura eller jämförlig handling, skall köparens avräkningsnota innehålla de uppgifter som anges i 5 § första stycket.

När det finns särskilda skäl får skattemyndigheten medge att en sådan nummeruppgift som anges i 5 § första stycket 6 utelämnas.

Icke skattskyldigas uppgifter

7 § Den som överlåter en vara utan att bli skattskyldig för överlåtelsen skall, på begäran av en förvärvare som är skattskyldig eller berättigad till återbetalning av skatt enligt 10 kap. 9-13 §§, i faktura eller jämförlig handling ange sitt person- eller organisationsnummer eller, om ett sådant nummer saknas, en likvärdig uppgift.

8 § Om en skattskyldig lämnar sådana nedsättningar av priset som avses i 7 kap. 6 § första stycket skall han utfärda en kreditnota eller jämförlig handling.

Handlingen skall innehålla uppgift om

1. ersättningen enligt utfärdad faktura eller jämförlig handling och nedsättningen av ersättningen,
2. skatten enligt fakturan eller jämförlig handling och minskningen av skatten, och
3. övrigt som kan ha betydelse för bedömningen av de frågor som anges i 5 § första stycket 7.

Även i fall av kundkreditering av annat slag än som avses i första stycket skall den skattskyldige utfärda en sådan handling som anges i nämnda stycke.

12 kap. Beslutande myndighet m.m.

1 § Beskattningsbeslut och andra beslut i beskattningsärenden meddelas, om inte annat anges i andra-fjärde styckena eller i 2 §, av skattemyndigheten i det län där den skattskyldige är registrerad eller, om han inte är registrerad, av den skattemyndighet som enligt 14 kap. 23 § är behörig att besluta om registrering.

Bestämmelserna i 2 kap. 2 § tredje stycket taxeringslagen (1990:324) gäller även beskattningsärenden enligt denna lag.

Om ett beskattningsärende har ett nära samband med ett taxeringsärende som enligt 2 kap. 4 § taxeringslagen skall avgöras i en skattenämnd och det är lämpligt att ärendena prövas i ett sammanhang, får även beskattningsärendet avgöras i skattenämnden.

Riksskatteverket har samma befogenhet som skattemyndigheten har enligt 17 kap. 2, 5 och 6 §§. I förekommande fall tar verket över den befogenhet som annars tillkommer skattemyndigheten.

2 § Skattemyndigheten i Kopparbergs län prövar frågor om återbetalning enligt 10 kap. 1-8 §§ och om betalningsskyldighet och avräkning enligt 19 kap. 7 §. I fråga om återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§ tillämpas 1 § första stycket.

Av 14 kap. 28 § följer att bestämmelserna om beslutande myndighet i 2 kap. 2 § taxeringslagen (1990:324) är tillämpliga i de fall den skattskyldige enligt 14 kap. 3 § skall redovisa skatt enligt denna lag i en allmän självdeklaration.

3 § Bestämmelserna i detta kapitel och bestämmelserna om skatt i 13-22 kap. gäller i tillämpliga delar också för ränta, dröjsmålsavgift och skattetillägg om inte något annat anges.

Allmänna bestämmelser

1 § Den som är skattskyldig enligt denna lag skall redovisa utgående och ingående skatt (redovisningsskyldighet). Den som är skattskyldig för införsel av varor skall dock redovisa den utgående skatten för införseln i den ordning som gäller för tull.

I 14 kap. finns bestämmelser om skyldigheten att lämna deklaration och om deklarationsförfarandet.

2 § Redovisningen skall göras för varje verksamhet för sig. En kommun skall i redovisningshänseende anses bedriva en enda verksamhet. Skattemyndigheten kan besluta om undantag från dessa bestämmelser.

3 § Redovisningen skall göras löpande för bestämda tidsperioder (redovisningsperioder). I 14 kap. 8-10 och 30 §§ anges vilka tidsperioder som utgör redovisningsperioder.

4 § För varje redovisningsperiod skall anges den utgående och ingående skatt som är hänförlig till perioden.

5 § Om en verksamhet avvecklas skall redovisningen fullgöras till och med den redovisningsperiod under vilken avvecklingen slutförts.

Redovisning av utgående skatt

6 § Om inget annat följer av 7-15 §§, skall utgående skatt redovisas för den redovisningsperiod under vilken

1. den som enligt 1 kap. 2 § första stycket 1 omsätter en vara eller en tjänst enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört omsättningen,
2. den som enligt 1 kap. 2 § första stycket 2 är skattskyldig för förvärv av en tjänst enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört förvärvet, eller
3. den som anges i 1 eller 2 har tagit emot eller lämnat förskotts- eller a conto-betalning.

7 § Om den skattskyldige varken är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141), skall den utgående skatten redovisas för den redovisningsperiod under vilken skattskyldigheten har inträtt.

8 § Om den skattskyldige bokför obetalda fakturor i förteckningar som förs löpande men som inte avslutas på ett sådant sätt att de utgör ett tillräckligt underlag för redovisning av utgående skatt enligt 6 §, får skattemyndigheten medge att han får redovisa den utgående skatten för andra

fordringar än sådana som anges i 9 § först för den redovisningsperiod under vilken beskattningsåret går ut. Redovisningen skall dock alltid göras senast för den redovisningsperiod under vilken betalning flyter in eller fordringen diskonteras eller överlåts.

9 § Om den utgående skatten för fordringar avser varor som den skattskyldige har sålt med förbehåll om återtaganderätt enligt lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl., skall säljaren alltid redovisa den utgående skatten för den redovisningsperiod då fakturan eller motsvarande handling enligt god redovisningssed har utfärdats eller borde ha utfärdats.

10 § Om en skattskyldig som har försatts i konkurs inte för en tidigare redovisningsperiod har varit skyldig att redovisa den utgående skatt som hänför sig till omsättning för vilken skattskyldighet har inträtt före konkursbeslutet, skall han redovisa skatten för den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelats.

Om den utgående skatten ändras efter konkursbeslutet till följd av nedsättning av priset, återtagande av en vara eller kundförlust tillämpas 24 och 25 §§.

11 § Om en skattskyldig har överlåtit sin verksamhet eller en del därav till någon annan, skall han redovisa utgående skatt, som hänför sig till omsättning för vilken skattskyldighet har inträtt före övertagandet, för den redovisningsperiod under vilken övertagandet har ägt rum, om han inte har varit skyldig att redovisa skatten för en tidigare redovisningsperiod.

Om den utgående skatten ändras efter övertagandet till följd av nedsättning av priset, återtagande av en vara eller kundförlust, tillämpas 24 och 25 §§.

12 § Vid uttag av en tjänst som har tillhandahållits under en tid som sträcker sig över mer än en redovisningsperiod skall till varje redovisningsperiod hänföras den del av tjänsten som har tillhandahållits under perioden, om inte annat framgår av 13 eller 14 §.

13 § Om den som bedriver byggnadsrörelse som avses i kommunalskattelagen (1928:370) genom uttag tar i anspråk en tjänst som till större delen avser ny-, till- eller ombyggnad av en egen fastighet, skall han redovisa sådan utgående skatt som hänför sig till uttaget senast för den redovisningsperiod som infaller två månader efter det att fastigheten eller den del av fastigheten som uttaget avser har kunnat tas i bruk.

14 § Om den som utför byggnads- eller anläggningsentreprenad har fått betalning i förskott eller a conto, behöver han redovisa den utgående skatten på denna först för den redovisningsperiod som infaller två månader efter det att slutbesiktning eller någon annan jämförlig åtgärd vidtagits. Motsvarande gäller vid betalning i förskott eller a conto för

leverans av varor enligt avtal som avser byggnads- eller anläggningsentreprenad. Om den skattskyldige utfärdar en sådan faktura eller jämförlig handling som avses i 11 kap. tidigare än han behöver enligt första eller andra meningen, skall skatten dock redovisas enligt vad som gäller för annan utgående skatt än sådan som hänför sig till förskotts- eller a conto-betalning.

Vad som sagts i första stycket gäller inte om skatten med tillämpning av bestämmelserna i 10 eller 11 § skall redovisas tidigare.

15 § Om den skattskyldige tar ut en tjänst genom att enligt 2 kap. 5 § första stycket 2 eller 3 eller 6 § 2 själv använda eller låta någon annan använda en personbil eller en motorcykel, får redovisningen av den utgående skatten för uttaget anstå till dess redovisning skall lämnas för den sista redovisningsperioden under det kalenderår då bilen eller motorcykeln använts.

Redovisning av ingående skatt

16 § Om inget annat följer av 17-23 §§, skall ingående skatt dras av för den redovisningsperiod under vilken

1. den som förvärvar en vara eller en tjänst eller för in en vara till landet enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört förvärvet eller införseln, eller
2. den som förvärvar en vara eller en tjänst har lämnat förskotts- eller a conto-betalning.

17 § Om den skattskyldige varken är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141), skall den ingående skatten redovisas för den redovisningsperiod under vilken varan har levererats till den skattskyldige eller tjänsten har tillhandahållits honom.

18 § Om den skattskyldige har medgetts senareläggning av redovisningen av utgående skatt enligt 8 §, får avdrag för ingående skatt för andra förvärv än sådana som avses i 19 eller 22 § göras först för den redovisningsperiod under vilken beskattningsåret går ut eller under vilken betalning dessförinnan har gjorts.

19 § Om en vara har förvärvats genom kreditköp med förbehåll från säljaren om återtaganderätt enligt lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl., får den ingående skatten alltid dras av för den redovisningsperiod under vilken en faktura eller motsvarande handling tagits emot.

20 § I fråga om sådan förskotts- eller a conto-betalning som avses i 14 § får den ingående skatten dras av först efter det att sådan faktura eller

jämförlig handling som avses i 11 kap. har tagits emot och betalning erlagts.

21 § Om den skattskyldige har försatts i konkurs, skall han senast för den redovisningsperiod som löpte när konkursbeslutet meddelades göra avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv, införsel eller förskotts- eller a contobetalning under tiden innan han försattes i konkurs.

22 § Vid ett förvärv av avverkningsrätt till skog skall, i de fall som avses i 1 kap. 4 §, avdrag för ingående skatt göras för den redovisningsperiod under vilken betalning görs.

23 § Avdrag för ingående skatt som hänför sig till införsel i fall då tullräkning skall utfärdas får göras tidigast för den redovisningsperiod under vilken den skattskyldige har tagit emot en av tullverket utfärdad tullräkning.

Ändring av tidigare redovisad utgående eller ingående skatt

24 § Om utgående skatt har redovisats och beskattningsunderlaget för den skatten därefter minskar på grund av nedsättning av priset, återtagande av en vara eller kundförlust enligt 7 kap. 6 §, får den skattskyldige i den ordning som gäller för hans redovisning av utgående skatt dra av ett belopp motsvarande den del av den tidigare redovisade skatten som är hänförlig till minskningen. Om en kundförlust har föranlett ett sådant avdrag och betalning därefter inflyter, skall det avdragna beloppet i motsvarande mån redovisas på nytt.

Om en nedsättning av priset gjorts, en vara återtagits eller en kundförlust uppkommit efter det att någon har övertagit en verksamhet eller del därav från den som redovisat den utgående skatten, är det dock övertagaren som får göra det i första stycket angivna avdraget.

25 § Ändring enligt 24 § skall göras för den redovisningsperiod under vilken nedsättningen av priset, återtagandet av varan eller kundförlusten enligt god redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts.

Om den som har redovisat den utgående skatten försätts i konkurs innan en nedsättning av priset gjorts, en vara återtagits eller en kundförlust uppkommit, skall han dock alltid göra ändringen för den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelats.

Avdrag för nedsättning av priset skall grundas på en kreditnota eller någon jämförlig handling enligt 11 kap. 8 §.

26 § Om den skattskyldige, sedan han fått avdrag för ingående skatt, har tagit emot en kreditnota eller någon jämförlig handling enligt 11 kap. 8 § som gäller denna skatt, skall han i den ordning som gäller för hans redovisning av ingående skatt återföra den avdragna skatten med det belopp

som motsvarar den del av den tidigare redovisade skatten som varit hänförlig till nedsättningen av priset.

Om den skattskyldige har överlåtit sin verksamhet eller del av denna efter det att han gjort avdraget för ingående skatt, skall vad som sägs i första stycket om återföring av den skatten gälla den som får tillgodogöra sig den prisnedsättning som föranleder återföringen.

27 § Återföring av skatt i de fall som avses i 10 kap. 12 § skall göras i den ordning som gäller för den skattskyldiges redovisning av ingående skatt. Återföringen skall göras med det belopp som motsvarar den del av den tidigare redovisade skatten som varit hänförlig till hans förvärv av de exporterade varorna. Återföringen skall göras för den redovisningsperiod under vilken varorna har exporterats.

28 § Återföring av skatt i fall som avses i 9 kap. 5 eller 6 § skall göras för den redovisningsperiod under vilken de återföringsgrundande händelserna har inträffat.

14 kap. Registrering och deklaration

Vem som skall registreras

1 § Den som är skattskyldig enligt denna lag skall registreras, om

1. han bedriver en verksamhet i vilken beskattningsunderlagen för beskattningsåret beräknas sammanlagt överstiga 200 000 kronor,
2. han inte är skyldig att lämna allmän självdeklaration enligt lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter, eller
3. han är en sådan skattskyldig som enligt 22 kap. 6 § skall företrädas av en representant här i landet.

Skattemyndigheten kan besluta om registrering av en skattskyldig även i andra fall än de som nämnts i första stycket, om det finns särskilda skäl för detta.

I 19 kap. 13 § finns bestämmelser om registrering i samband med återbetalning av mervärdesskatt till icke skattskyldiga.

Skyldighet att anmäla sig för registrering

2 § Den som skall registreras enligt 1 § första stycket är skyldig att anmäla sig för registrering hos skattemyndigheten. I 19-27 §§ finns bestämmelser om förfarandet.

Särskild deklaration eller allmän självdeklaration

3 § En skattskyldig som är registrerad eller skyldig att anmäla sig för registrering skall redovisa skatten i en särskild deklaration. Andra

skattskyldiga skall redovisa skatten i en sådan allmän självdeklaration som anges i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter.

Särskild deklaration

4 § Den särskilda deklarationen skall lämnas på heder och samvete på en blankett enligt formulär som fastställs av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer.

5 § En deklaration skall lämnas för varje redovisningsperiod.

6 § För varje verksamhet skall lämnas en deklaration, om inte flera verksamheter kan redovisas tillsammans på grund av beslut enligt 13 kap. 2 §.

7 § Skyldigheten att lämna deklaration kvarstår så länge den skattskyldige är registrerad.

Redovisningsperioder för särskilda deklarationer

8 § En redovisningsperiod omfattar två kalendermånader, om inget annat följer av 9 eller 10 §. Redovisningsperioderna är januari och februari, mars och april, maj och juni, juli och augusti, september och oktober samt november och december.

9 § Skattemyndigheten kan för en viss skattskyldig besluta att redovisningsperioden tills vidare skall vara en kalendermånad, om det kan antas att den ingående skatten regelmässigt kommer att överstiga den utgående skatten med minst 1 000 kronor varje månad. För en sådan skattskyldig som registrerats trots att beskattningsunderlagen för beskattningsåret inte beräknas sammanlagt överstiga 200 000 kronor kan skattemyndigheten besluta att redovisningsperioden skall vara ett helt beskattningsår.

10 § Skattemyndigheten kan för en viss skattskyldig besluta att redovisningsperioder om en eller två månader får förkortas eller förlängas med ett mindre antal dagar, om den skattskyldige regelmässigt upprättar kortperiodiska bokslut.

Inlämnande av särskild deklaration

11 § Deklarationen skall lämnas in till skattemyndigheten i det län där den skattskyldige är registrerad eller, om han inte är registrerad, till den skattemyndighet hos vilken han är skyldig att anmäla sig för registrering.

12 § Deklarationen skall lämnas in senast den 5 i andra månaden efter utgången av den redovisningsperiod som deklarationen avser om inget annat följer av 13 §.

13 § En deklaration som avser ett helt kalenderår skall lämnas in senast den 5 april året därpå.

En deklaration för en redovisningsperiod som går till ända den 30 juni skall lämnas in senast den 20 augusti.

Anstånd med inlämnande av särskild deklaration

14 § Skattemyndigheten får medge den skattskyldige anstånd med att lämna deklaration, om han visar att han på grund av särskilda omständigheter inte kan lämna en deklaration inom den föreskrivna tiden.

Ansökan om anstånd skall ha kommit in till skattemyndigheten senast den dag då deklarationen skulle ha lämnats.

Anståndet skall omprövas, om förutsättningarna för anståndet ändras innan anståndstiden har gått ut.

När en särskild deklaration skall anses inlämnad

15 § Om inbetalning av skatt görs enligt 16 kap. 3 §, skall deklarationen anses ha lämnats till skattemyndigheten den dag inbetalningskort eller gireringshandlingar kommit in till en postanstalt eller, om staten har ingått avtal om förmedling av skatteinbetalningen med en bank eller ett giroinstitut, till banken eller giroinstitutet.

Föreläggande att lämna in särskild deklaration

16 § Om den som är skyldig att lämna särskild deklaration inte gör det eller om en lämnad deklaration är ofullständig, får skattemyndigheten förelägga den deklarationsskyldige att fullgöra vad som brister. Föreläggandet får förenas med vite.

Kontrollunderlag för särskild deklaration

17 § En deklarationsskyldig skall i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att underlag finns för fullgörandet av deklarationsskyldigheten, för kontroll av deklarationerna och för beskattningen. Underlaget skall bevaras under sju år efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått till ända.

Om skyldighet att föra räkenskaper finns särskilda bestämmelser.

18 § Vad som i 4 kap. 2 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter föreskrivs om skyldigheten för ställföreträdare att lämna självdeklaration eller uppgifter gäller även i fråga om särskild deklaration för mervärdesskatt.

Förfarandet vid registrering

19 § En skattskyldig som är skyldig att anmäla sig för registrering skall anmäla sig hos den skattemyndighet som enligt 23 § skall besluta om registering.

20 § Den skattskyldiges anmälan skall göras på en blankett enligt formulär som fastställs av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer. Om någon driver flera verksamheter, skall en anmälan lämnas för varje särskild verksamhet.

21 § Om hinder inte föreligger skall anmälan göras senast två veckor innan den verksamhet som medför anmälningsplikt påbörjas eller övertas.

22 § Om ett förhållande som har tagits upp i en anmälningshandling har ändrats skall den skattskyldige underrätta skattemyndigheten om ändringen. Underrättelsen skall lämnas inom två veckor från det att ändringen inträffat.

23 § Beslut i fråga om registrering fattas av skattemyndigheten i det län där den skattskyldiges hemortskommun är belägen. Om den skattskyldige är en utländsk företagare som enligt 22 kap. 6 § skall företrädas av en representant här i landet, fattas dock beslutet av skattemyndigheten i det län där representantens hemortskommun är belägen. Om hemortskommun saknas, fattas beslutet av Skattemyndigheten i Stockholms län. Skattemyndigheten utfärdar ett särskilt bevis om beslutad registrering.

Med hemortskommun förstås den kommun som anges i 66 § kommunalskattelagen (1928:370) och 14 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

24 § Vid registreringen skall den registrerade tilldelas ett registreringsnummer.

25 § En registrering kvarstår till dess skattemyndigheten beslutar att den skall upphöra.

26 § Den som inte har anmält sig för registrering skall på begäran av skattemyndigheten lämna sådana uppgifter som behövs för att avgöra om han är registreringsskyldig.

27 § Om någon inte gör anmälan enligt 2 § eller inte lämnar underrättelse enligt 22 § eller uppgift enligt 26 §, får skattemyndigheten vid vite förelägga honom att fullgöra sin skyldighet.

Allmän självdeklaration

28 § I fråga om förfarandet vid beskattningen av en sådan skattskyldig som enligt 3 § skall redovisa skatten i allmän självdeklaration gäller bestämmelserna i 29 och 30 §§ samt i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter, i taxeringslagen (1990:324) och i uppbördslagen (1953:272) i stället för bestämmelserna i 4-18 §§ och i 12 kap., 15-18 kap., 20 kap. samt 22 kap. 2-4 §§ och 7 §.

29 § Den skattskyldige skall i deklarationen redovisa varje verksamhet för sig, om inte flera verksamheter kan redovisas tillsammans på grund av beslut enligt 13 kap. 2 §.

30 § Redovisningsperioden för skatt som skall redovisas i allmän självdeklaration utgörs av det beskattningsår som den allmänna självdeklarationen avser när det gäller inkomstbeskattningen.

15 kap. Beskattningsbeslut

1 § Beskattningsbeslut är beslut enligt 2 §, beslut om omprövning enligt 3-18 §§ och beslut om skatteberäkning enligt 19 §. Som beskattningsbeslut anses också skattemyndighetens beslut i fråga om återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9-13 §§ och beslut i fråga om återföring enligt 9 kap. 5 eller 6 § eller 10 kap. 12 § andra stycket.

Genom beskattningsbeslut fastställs huruvida den som är skattskyldig skall betala in skatt eller huruvida överskjutande skatt skall återbetalas till honom och om storleken av det belopp som skall betalas eller återbetalas.

2 § Om den skattskyldige har lämnat en deklaration inom den tid som anges i 14 kap. 12 eller 13 § eller inom den tid som anges i ett beslut om anstånd med att lämna deklaration, anses ett beslut ha fattats i enlighet med deklarationen.

Om någon deklaration inte har kommit in till skattemyndigheten inom den tid som anges i första stycket, anses skatten genom ett beslut ha bestämts till noll kronor. Kommer deklarationen in till skattemyndigheten vid en senare tidpunkt anses ett beslut i stället ha fattats i enlighet med deklarationen, om inte ett beslut om omprövning har meddelats dessförinnan.

Allmänna bestämmelser

3 § Skattemyndigheten skall ompröva ett beskattningsbeslut i en fråga som kan ha betydelse för beskattningen eller rätten till återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§, om den skattskyldige begär det eller om det finns andra skäl. Att omprövning skall göras när den skattskyldige överklagat ett beskattningsbeslut framgår av 20 kap. 6 §.

Skattemyndigheten får avstå från att på eget initiativ ompröva ett beslut, om omprövningen skulle avse endast ett mindre belopp.

Om en fråga som avses i första stycket har avgjorts av en allmän förvaltningsdomstol, får skattemyndigheten inte ompröva frågan i andra fall än som anges i 7 §.

Omprövning på begäran av den skattskyldige

4 § Om den skattskyldige vill begära omprövning, skall han göra detta skriftligt. Begäran skall ha kommit in till skattemyndigheten senast sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut.

Den skattskyldige får även efter den tid som anges i första stycket begära omprövning av ett beskattningsbeslut som är till hans nackdel, om han gör sannolikt att han inte inom två månader före utgången av denna tid fått kännedom om beslutet eller om en annan handling med uppgift om skattens storlek. Begäran skall ha kommit in inom två månader från den dag han fick sådan kännedom.

5 § Ett ärende får prövas även om den skattskyldige har lämnat in sin skrivelse med begäran om omprövning till en annan skattemyndighet än den som fattat beslutet eller till en allmän förvaltningsdomstol, under förutsättning att skrivelsen har lämnats in inom den tid som anges i 4 §. Skrivelsen skall omedelbart sändas över till den skattemyndighet som fattat beslutet med uppgift om den dag då handlingen kom in till myndigheten eller domstolen.

6 § En begäran om omprövning skall vara egenhändigt undertecknad av den skattskyldige eller hans ombud. Är den inte det får skattemyndigheten utfärda föreläggande om att den skall undertecknas. Föreläggandet skall innehålla en upplysning om att omprövning inte görs om begäran inte undertecknas.

7 § En fråga får omprövas på begäran av den skattskyldige fastän frågan har avgjorts av en länsrätt eller kammarrätt genom beslut som vunnit laga kraft, om beslutet avviker från rättstillämpningen i ett regeringsrättsavgörande som har meddelats efter beslutet.

8 § Om skattemyndigheten självmant omprövar ett beslut får ett omprövningsbeslut som är till den skattskyldiges fördel meddelas senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut.

Ett sådant omprövningsbeslut får meddelas även efter denna tid, om det föranleds av en skattemyndighets beskattningsbeslut eller en allmän förvaltningsdomstols beslut i ett mål om skatt enligt denna lag för en annan redovisningsperiod eller för någon annan skattskyldig.

9 § Ett omprövningsbeslut som är till nackdel för den skattskyldige får inte meddelas senare än under andra året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut, utom i de fall som avses i andra stycket och i 11 §.

Om den skattskyldige inte har lämnat in en deklaration i rätt tid, får ett omprövningsbeslut som är till hans nackdel meddelas efter utgången av den tid som anges i första stycket. Ett sådant omprövningsbeslut får meddelas inom ett år från den dag deklarationen kom in till skattemyndigheten, dock senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut.

Efterbeskattning

10 § Skattemyndigheten får meddela ett omprövningsbeslut som är till nackdel för den skattskyldige efter utgången av den tid som anges i 9 § första stycket under de förutsättningar och på det sätt som anges i 11-14 §§ (efterbeskattning).

11 § Efterbeskattning får beslutas om den skattskyldige

1. i en deklaration eller på annat sätt under förfarandet lämnat någon oriktig uppgift till ledning för beskattningen,
2. lämnat någon oriktig uppgift i ett mål om skatt enligt denna lag, eller
3. underlåtit att lämna en deklaration eller en begärd uppgift

och den oriktiga uppgiften eller underlåtenheten medfört att ett beskattningsbeslut blivit felaktigt eller inte fattats.

Efterbeskattning får också beslutas

1. när en felräkning, felskrivning eller något annat uppenbart förbiseende skall rättas, och
2. när en ändring föranleds av ett beslut som anges i 8 § andra stycket.

12 § Efterbeskattning i andra fall än som avses i 11 § andra stycket 2 får beslutas endast om den avser belopp av någon betydelse. Efterbeskattning får inte beslutas om det med hänsyn till omständigheterna skulle framstå

som uppenbart oskäligt eller om skattemyndigheten tidigare fattat beslut om efterbeskattning som avser samma fråga.

13 § Skattemyndighetens beslut om efterbeskattning skall meddelas senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut, om inget annat anges i 14 §.

14 § Beslut om efterbeskattning enligt 11 § andra stycket 2 får meddelas även efter den tid som anges i 13 § men senast sex månader efter det beslut som föranleder ändringen.

Beslut om efterbeskattning på grund av en oriktig uppgift i ett omprövningsärende eller mål om skatt enligt denna lag får meddelas efter den tid som anges i 13 § men senast inom ett år efter utgången av den månad då skattemyndighetens eller domstolens beslut i ärendet eller målet har vunnit laga kraft.

15 § *Om den skattskyldige har avlidit,* får beslut om efterbeskattning inte meddelas efter utgången av det andra året efter det kalenderår då bouppteckningen efter honom gavs in för registrering.

16 § Om den skattskyldige på det sätt som anges i 14 § andra stycket skattebrottslagen (1971:69) delgetts underrättelse om misstanke om brott som avser hans skatt enligt denna lag eller om åtal har väckts mot honom för ett sådant brott, får ett beslut om efterbeskattning meddelas för den redovisningsperiod som brottet avser även efter utgången av den tid som anges i 13 §. Detsamma gäller om tiden för att döma den skattskyldige till påföljd för ett sådant brott har förlängts genom beslut enligt 14 a § skattebrottslagen.

Beslut om efterbeskattning får i de fall som avses i 12 § skattebrottslagen också meddelas efter utgången av den tid som anges i 13 §.

Beslut om efterbeskattning enligt första stycket skall meddelas före utgången av kalenderåret efter det år då någon av de där angivna åtgärderna först vidtagits. Beslut om efterbeskattning enligt andra stycket skall meddelas före utgången av kalenderåret efter det år då en åtgärd som avses i 12 § skattebrottslagen vidtagits. Om den skattskyldige har avlidit, skall dock ett beslut om efterbeskattning meddelas inom sex månader från dödsfallet.

17 § Beslut om efterbeskattning enligt 16 § första stycket skall, utom i de fall som avses i 12 § skattebrottslagen (1971:69), undanröjas av skattemyndigheten, om åtal inte väcks på grundval av den förundersökning som föranlett underrättelsen om brottsmisstanke eller beslutet om tidsförlängning eller, om åtal har väckts, åtalet läggs ned eller inte bifalls till någon del.

18 § Vad som sägs i 16 och 17 §§ tillämpas också på en juridisk persons beskattning, om en åtgärd som avses i 16 § första stycket har vidtagits

mot den som har företrätt den juridiska personen eller om något fall som avses i 12 § skattebrottslagen (1971:69) föreligger beträffande honom.

Beslut om skatteberäkning

19 § Skattemyndigheten skall snarast efter det att en domstol meddelat beslut i ett mål om skatt enligt denna lag fatta det beslut om skatteberäkning som föranleds av domstolens beslut.

Gemensamma bestämmelser om beskattningsbeslut

20 § Beskattningsbeslut fattas för varje redovisningsperiod för sig. Om inget annat följer av 2 § skall ett beskattningsbeslut fattas med ledning av deklarationen och andra tillgängliga handlingar. Om tillförlitlig ledning inte kan erhållas av handlingarna fattas beslutet efter vad som framstår som skäligt med hänsyn till vad som kommit fram i ärendet (skönsbeskattning).

21 § En sådan ändring av ett beskattningsbeslut som berör mer än en redovisningsperiod under beskattningsåret får hänföras till den sista redovisningsperioden under beskattningsåret. Detta gäller under förutsättning att den tid gått ut inom vilken deklarationen för den sista redovisningsperioden under beskattningsåret skall lämnas enligt 14 kap. 12 eller 13 §.

16 kap. Betalning av skatt och återbetalning av skatt till skattskyldiga

Betalning

1 § Den skatt som skall betalas för en viss redovisningsperiod skall betalas senast den dag då deklarationen senast skall lämnas enligt 14 kap. 12 eller 13 § eller, om anstånd medgetts enligt 14 kap. 14 §, senast den dag då deklarationen senast skall lämnas enligt anståndsbeslutet.

2 § Skatt som har fastställts på något annat sätt än enligt 15 kap. 2 § skall dock betalas inom den tid som skattemyndigheten bestämmer. Med skatt likställs belopp som återbetalats till den skattskyldige med stöd av 8 § men som på grund av ett senare meddelat beskattningsbeslut skall betalas tillbaka till skattemyndigheten.

Skattemyndigheten kan besluta att betalningen av skatten får delas upp på högst tre betalningstillfällen, om det finns synnerliga skäl.

3 § Skatten skall betalas genom insättning på ett särskilt konto. Inbetalningen anses ha gjorts den dag inbetalningskort eller girering shandling kommit in till en postanstalt eller, om staten har ingått avtal om

förmedling av skatteinbetalningen med en bank eller ett giroinstitut, till banken eller giroinstitutet.

4 § Om den skattskyldige för en och samma redovisningsperiod redovisar olika verksamheter var för sig, får överskjutande ingående skatt i en verksamhet kvittas mot utgående skatt i en annan verksamhet.

Om återbetalning av överskjutande ingående skatt som inte kunnat kvittas föreskrivs i 8 §.

Anstånd med betalning

5 § Skattemyndigheten får bevilja anstånd med betalningen av den skatt som skall betalas närmast efter det att ansökan om anstånd gjorts, om den skattskyldiges betalningsförmåga är nedsatt på grund av sjukdom eller något annat oförvållat förhållande och det finns synnerligen ömmande omständigheter. Anståndet får avse hela det belopp som skall betalas eller en del av detta. Anståndstiden får bestämmas till längst ett år efter utgången av den månad under vilken skatten skulle ha betalats.

Frågan om anståndet skall omprövas om den skattskyldiges ekonomiska förhållanden har förbättrats väsentligt sedan ett anstånd beviljats.

6 § Skattemyndigheten får bevilja anstånd med att betala skatten, om den skattskyldige överklagat ett beskattningsbeslut eller om han begärt omprövning eller om det annars kan antas att skatten kommer att sättas ned. Bestämmelserna i 49 § 1, 2 och 3 mom. uppbördslagen (1953:272) gäller då.

Dröjsmålsavgift

7 § En avgift (dröjsmålsavgift) skall tas ut på

1. skatt som tagits upp i en deklaration men inte betalas inom den tid som anges i 1 §,
2. skatt som bestämts genom skönsbeskattning enligt 15 kap. 20 § i avsaknad av deklaration, och
3. skatt i övrigt som inte betalas inom den tid som har bestämts enligt 2 §.

Om anstånd med betalning av skatten beviljats enligt 5 eller 6 §, tas dröjsmålsavgiften ut endast på det belopp som inte har betalats senast vid anståndstidens utgång.

Dröjsmålsavgiften beräknas enligt 58 § 2-5 mom. uppbördslagen (1953:272). När dröjsmålsavgift tas ut enligt första stycket 2 anses att skatten skulle ha betalats inom den tid som anges i 1 §.

Skattemyndigheten får besluta om befrielse helt eller delvis från skyldighet att betala dröjsmålsavgift om det finns särskilda skäl.

8 § Skattemyndigheten återbetalar

1. överskjutande ingående skatt för en viss redovisningsperiod, om den ingående skatten inte redan har kvittats enligt 4 §,

2. vad en skattskyldig har betalat för en viss redovisningsperiod utöver den skatt som beslutats.

Om en skattskyldig får nedsättning i eller befrielse från skatt som han har betalat, återbetalar skattemyndigheten vad han betalat för mycket.

9 § Om den skattskyldige står i skuld för skatt enligt denna lag, har han vid återbetalning enligt 8 § rätt att få tillbaka bara vad som överstiger skulden samt ränta, dröjsmålsavgift och skattetillägg som är hänförliga till skulden. Detsamma gäller om den skattskyldige har en skuld som avser till betalning förfallen skatt enligt uppbördslagen (1953:272), skatt enligt lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, arbetsgivaravgift enligt lagen (1981:691) om socialavgifter eller avgift enligt lagen (1982:423) om allmän löneavgift. I lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter finns också bestämmelser som begränsar rätten till återbetalning.

10 § En fordran på överskjutande ingående skatt eller ränta på sådan skatt får inte särskilt överlåtas eller utmätas.

11 § I övrigt gäller för återbetalning av skatt enligt denna lag uppbördslagens (1953:272) bestämmelser om restitution av skatt.

Ränta

12 § Ränta (respiträntа) skall tas ut på den skatt som avses i 2 § om skatten inte bestämts genom skönsbeskattning enligt 15 kap. 20 § i avsaknad av deklaration. Räntan beräknas från den dag då skatten skulle ha betalats enligt 1 § till och med den dag skatten skall betalas enligt skattemyndighetens beslut. Ränta på skatt, som motsvarar tidigare återbetalat skattebelopp, skall dock beräknas från utgången av den månad då beloppet återbetalades. Vid ränteberäkningen gäller bestämmelserna i 32 § uppbördslagen (1953:272).

13 § Den som fått anstånd enligt 6 § skall betala ränta (anståndsränta) för den del av anståndsbeloppet som skall betalas senast vid anståndstidens utgång. Vid ränteberäkningen gäller bestämmelserna i 49 § 4 mom. uppbördslagen (1953:272).

14 § Skattemyndigheten får besluta om befrielse helt eller delvis från skyldighet att betala ränta enligt 12 eller 13 § om det finns synnerliga skäl.

15 § Ränta (restitutionsränta) skall betalas på skatt som skall återbetalas enligt 8 § första stycket 1 och 2.

Räntan beräknas från utgången av den första månaden efter den då deklarationen för den redovisningsperiod skatten avser skall lämnas enligt 14 kap. 12 eller 13 §. Om deklarationen lämnats senare eller om betalning gjorts efter den tidpunkt som anges i 1 §, beräknas räntan från utgången av den första månaden efter den då deklarationen lämnats eller betalning gjorts. Räntan beräknas till och med den månad då beloppet återbetalas. Vid ränteberäkningen gäller 69 § 2 mom. uppbördslagen (1953:272).

Om återbetalning gjorts med stöd av 22 kap. 9 § betalas inte ränta.

Indrivning av skatt

16 § Skatt som inte har betalats in i rätt tid skall lämnas för indrivning. *Regeringen får föreskriva att indrivning inte behöver begäras för ett ringa belopp.*

Bestämmelser om indrivning finns i lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. Vid indrivning får verkställighet enligt utsökningsbalken ske.

Begäran om omprövning eller överklagande inverkar inte på skyldigheten att betala skatt.

17 § Om någon i egenskap av företrädare för en skattskyldig som är juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåtit att betala in skatt inom den tid som anges i 1 och 5 §§, är han tillsammans med den skattskyldige betalningsskyldig för skatten. Om företrädaren uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnat uppgifter som föranlett att den skattskyldige tillgodoförts överskjutande ingående skatt enligt 8 § med för stort belopp, är han tillsammans med den skattskyldige skyldig att betala tillbaka beloppet.

Betalningsskyldighet som följer av första stycket får jämkas eller efterges om det finns särskilda skäl.

Talan om att ålägga betalningsskyldighet skall föras vid allmän domstol. Talan får inte väckas sedan den skattskyldiges betalningsskyldighet för skatten har fallit bort enligt lagen (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m. Hos den som har blivit ålagd betalningsskyldighet får indrivning göras i samma ordning som gäller för skatt.

Den som fullgjort betalningsskyldigheten för skatten enligt första stycket får söka beloppet åter av den skattskyldige.

Bestämmelsen i 4 § preskriptionslagen (1981:130) gäller vid regressfordran enligt tredje stycket.

1 § Bestämmelserna i 3 kap. 17 § taxeringslagen (1990:324) gäller också för uppgifter i deklarationer och andra handlingar som har lämnats till ledning för beskattningen enligt denna lag eller upprättats eller för granskning tagits om hand av en myndighet vid skattekontroll.

Dessa handlingar skall förvaras hos skattemyndigheten. Handlingarna skall förstöras sju år efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret gått ut, om inte något annat föreskrivs av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer.

2 § Skattemyndigheten får förelägga den deklarationsskyldige att i den omfattning som anges i föreläggandet lämna de upplysningar som behövs för kontroll av deklarationen eller annars för beskattningen.

Skattemyndigheten får vidare förelägga den deklarationsskyldige att visa upp kontrakt, kontoutdrag, räkningar, kvitton eller liknande handlingar som behövs för kontroll av deklarationen.

Ett föreläggande får förenas med vite, om det finns anledning att anta att den deklarationsskyldige annars inte följer föreläggandet.

3 § Bestämmelserna i 3 kap. 6 § taxeringslagen (1990:324) om befrielse från skyldigheten att lämna upplysningar eller visa upp handlingar gäller även när det är fråga om skatt enligt denna lag.

4 § Om den som granskar en registreringsanmälan eller en deklaration finner att lämnade uppgifter bör kontrolleras genom avstämning mot räkenskaper, anteckningar eller andra handlingar, får han efter överenskommelse med uppgiftslämnaren göra en sådan avstämning vid besök hos denne eller annars vid ett personligt sammanträffande. Överenskommelse får även träffas om besiktning av lokaler, inventarier, lager eller annat som är av betydelse för skattekontrollen.

5 § Skattemyndigheten får förelägga en näringsidkare att lämna uppgifter om skattepliktig omsättning av varor eller tjänster som han förvärvat av, sålt till eller tillhandahållit andra näringsidkare. Bestämmelserna om befrielse från uppgiftsskyldighet i 3 kap. 3 § och 4 kap. 6 § tredje stycket lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter gäller då.

För kontroll av skatt enligt denna lag gäller bestämmelserna i 3 kap. 16 § taxeringslagen (1990:324).

6 § För att kontrollera att deklarations- eller uppgiftsskyldigheten har fullgjorts riktigt och fullständigt eller för att på annat sätt få upplysning till ledning för beskattningen får skattemyndigheten besluta att skatterevision skall göras hos den som är deklarations- eller uppgiftsskyldig. Skattemyndigheten får också besluta att skatterevision för kontroll av att lämnade uppgifter är riktiga och fullständiga skall göras hos den som har anmält sig för registrering.

I övrigt gäller i fråga om skatterevision i tillämpliga delar bestämmelserna om taxeringsrevision i 3 kap. 8-14 §§ taxeringslagen (1990:324).

18 kap. Skattetillägg

Allmänna bestämmelser

1 § Om den skattskyldige i en deklaration eller i något annat skriftligt meddelande som han under förfarandet lämnat till ledning för beskattningen har lämnat en uppgift som befinns oriktig, skall en särskild avgift (skattetillägg) påföras honom. Detsamma gäller om den skattskyldige har lämnat en sådan uppgift i ett mål om skatt enligt denna lag och uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak.

Skattetillägget utgör 20 procent av det skattebelopp som inte skulle ha påförts den skattskyldige eller som felaktigt skulle ha räknats honom till godo om den oriktiga uppgiften godtagits. Skattetillägget utgör dock 10 procent när den oriktiga uppgiften avser periodisering eller en därmed jämställd fråga.

2 § Om en deklaration har lämnats men avvikelse gjorts genom skönsbeskattning enligt 15 kap. 20 § påförs den skattskyldige ett skattetillägg med 20 procent av den skatt som till följd av uppskattningen påförs honom utöver vad som annars skulle ha påförts honom eller av den skatt som till följd av uppskattningen inte skall tillgodoräknas honom. Till den del uppskattningen innefattar rättelse av en oriktig uppgift från den skattskyldige skall dock skattetillägg tas ut enligt 1 §.

Vid skönsbeskattning enligt 15 kap. 20 § på grund av att deklaration inte lämnats påförs den skattskyldige ett skattetillägg med 20 procent av den skatt som påförs honom till följd av uppskattningen utöver den skatt som skulle ha påförts honom enligt de skriftliga uppgifter han kan ha lämnat till ledning för beskattningen. Till den del uppskattningen innefattar rättelse av en oriktig uppgift från den skattskyldige skall dock skattetillägg tas ut enligt 1 §.

3 § Underlaget för skattetillägg skall bestämmas utan hänsyn till invändningar som rör någon annan fråga än den som föranlett tillägget.

4 § Ett beslut om skattetillägg enligt 2 § andra stycket skall undanröjas om en deklaration kommit in inom en månad från utgången av den månad då den skattskyldige fått del av beslutet om skattetillägg.

5 § Skattetillägg tas inte ut

1. vid rättelse av en felräkning eller felskrivning, när felaktigheten uppenbart framgår av deklarationen eller av något annat skriftligt meddelande från den skattskyldige,

2. om avvikelsen avser bedömningen av ett skriftligt yrkande, till exempel i fråga om ett avdrag eller om värdet av ett uttag, och avvikelsen inte gäller någon uppgift i sak, eller
3. om den skattskyldige frivilligt har rättat en oriktig uppgift.

Eftergift från skattetillägg

6 § Skattetillägg skall efterges, om felaktigheten eller underlåtenheten kan antas ha ett sådant samband med den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller liknande förhållande att den framstår som ursäktlig. Detsamma gäller om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till uppgiftens art eller någon annan särskild omständighet eller om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägget.

Skattetillägg får efterges när det belopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är att anse som ringa.

Eftergift får bara avse skattetillägget i dess helhet.

Beslut om skattetillägg

7 § Beslut om skattetillägg på grund av oriktiga uppgifter i mål om skatt får meddelas inom ett år från utgången av den månad då domen eller det slutliga beslutet i målet vunnit laga kraft.

Utan hinder av vad som annars föreskrivs om omprövning och överklagande skall den skattskyldiges yrkande i fråga om ett skattetillägg prövas, om beslutet i den beskattningsfråga som föranlett skattetillägget inte har vunnit laga kraft. Detsamma gäller sådana yrkanden av Riksskatteverket till förmån för skattskyldiga.

8 § Bestämmelserna om eftergift skall beaktas även om ett yrkande om eftergift inte har framställts, om det föranleds av vad som förekommit i ärendet eller målet om skattetillägg.

När ett beskattningsbeslut i en fråga som föranlett skattetillägg ändras, skall skattemyndigheten göra den ändring av beslutet om skattetillägg som föranleds av det nya beskattningsbeslutet.

9 § Om ett skattetillägg eller de sammanlagda skattetilläggen som skulle tas ut av en skattskyldig för en och samma redovisningsperiod inte uppgår till 100 kronor tas inte något skattetillägg ut.

10 § Bestämmelserna i 1-9 §§ gäller även den som oriktigt har uppgett att han driver verksamhet som medför skattskyldighet enligt denna lag.

11 § Skattetillägg får inte påföras sedan den skattskyldige har avlidit.

12 § Beslut om efterbeskattning får inte avse enbart skattetillägg, utom i de fall som avses i 15 kap. 11 § andra stycket 1.

Införsel

13 § Bestämmelserna om skattetillägg enligt denna lag tillämpas inte i de fall skatt fastställs och uppbärs vid införsel.

19 kap. Återbetalning av skatt till icke skattskyldiga

Återbetalning till utländska företagare

Ansökan

1 § Utländska företagare som vill få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 1-4 §§ skall ansöka om detta hos Skattemyndigheten i Kopparbergs län.

2 § En ansökan om återbetalning skall avse en period om minst tre på varandra följande kalendermånader under ett kalenderår och högst ett kalenderår. En ansökan som avser tiden till utgången av ett kalenderår får omfatta kortare tid än tre månader.

3 § Ansökan skall göras på en blankett enligt formulär som fastställs av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer. Till ansökan skall fogas

1. faktura eller jämförlig handling som innehåller sådana uppgifter som anges i 11 kap. 5 § första stycket, och
2. andra handlingar som behövs för att bedöma om den sökande har rätt till återbetalning, exempelvis bevis om hans verksamhet i utlandet.

Första stycket 1 gäller inte om den ingående skatten hänför sig till omsättning i sådan verksamhet som avses i 8 kap. 17 § andra stycket och ersättningen understiger 200 kronor.

Uppgifterna i ansökan skall lämnas på heder och samvete.

4 § En ansökan skall ha kommit in senast sex månader efter utgången av det kalenderår som den avser.

Omprövning m.m.

5 § Ett beslut i en fråga som avser återbetalning av ingående skatt skall på begäran av den sökande omprövas, om beslutet inneburit att hans ansökan inte helt har bifallits. Detsamma gäller om den sökande begär återbetalning av ytterligare ingående skatt för en period för vilken beslut meddelats.

6 § En fråga som avser återbetalning av ingående skatt får inte omprövas om den har avgjorts av en allmän förvaltningsdomstol.

En begäran om omprövning skall vara skriftlig. Den skall ha kommit in till Skattemyndigheten i Kopparbergs län senast ett år efter utgången av det kalenderår som den tidigare ansökningen gäller.

7 § Om ingående skatt har återbetalats med ett för högt belopp på grund av en oriktig uppgift som den sökande lämnat eller på grund av felräkning, felskrivning eller något annat uppenbart förbiseende, får skattemyndigheten besluta att den sökande skall betala tillbaka vad han fått för mycket.

Ett belopp som den sökande enligt beslut skall betala tillbaka får räknas av mot ingående skatt som han har rätt att få tillbaka på grundval av en annan ansökan än den som föranlett den felaktiga återbetalningen. Beloppet får räknas av även om beslutet om betalningsskyldighet inte vunnit laga kraft.

8 § Åtgärder för att ta ut ett oriktigt erhållet återbetalningsbelopp får inte vidtas senare än fem år efter utgången av det kalenderår under vilket beloppet betalats ut.

Verkställighet

9 § Beslut om betalningsskyldighet enligt 7 § första stycket får verkställas enligt bestämmelserna i utsökningsbalken.

Straff

10 § Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnar en oriktig uppgift som är ägnad att leda till att ingående skatt återbetalas enligt 10 kap. 1-4 §§ med ett för högt belopp döms till böter eller fängelse i högst sex månader, om inte gärningen är belagd med strängare straff i brottsbalken.

Återbetalning till andra än utländska företagare

11 § Den som vill få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9-13 §§ skall ansöka om detta hos den myndighet som enligt 12 kap. 2 § skall pröva ansökningen.

12 § En ansökan om återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§ skall göras i den form som föreskrivs i denna lag för deklaration av ingående skatt i en verksamhet som medför skattskyldighet. För den som ansöker om sådan återbetalning gäller vad som föreskrivs i 12-18 och 20-22 kap. i fråga om den som är skattskyldig, om inget annat följer av 13 §.

13 § Den som ansöker om återbetalning enligt 10 kap. 10, 11 eller 12 § och inte registreras enligt 14 kap. 1 § skall ändå registreras, om det inte finns särskilda skäl mot det.

Den som omfattas av ett beslut som meddelats enligt 10 kap. 9 § skall alltid registreras.

14 § Regeringen meddelar föreskrifter om förfarandet vid återbetalning enligt 10 kap. 5-8 §§.

Vid återbetalning som avses i första stycket betalas inte ränta.

20 kap. Överklagande

1 § Följande beslut av skattemyndigheten får överklagas hos länsrätten av den skattskyldige och av Riksskatteverket:

1. beskattningsbeslut i en fråga som kan ha betydelse för beskattningen eller rätten till återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§,
2. beslut att avvisa en begäran om omprövning av beskattningsbeslut eller att avvisa ett överklagande till länsrätten,
3. beslut enligt 10 kap. 9 §,
4. beslut enligt 14 kap. 1 § andra stycket, 23 och 24 §§ och 19 kap. 13 § i fråga om registrering och
5. beslut om skattskyldighet eller anstånd med att lämna deklaration eller betala skatt.

Beslut som Skattemyndigheten i Kopparbergs län har fattat om återbetalning enligt 10 kap. 1-8 §§ och om betalningsskyldighet och avräkning enligt 19 kap. 7 § får överklagas hos Länsrätten i Kopparbergs län. Beslut om avräkning får överklagas särskilt på den grunden att avräkningsbeslutet i sig är felaktigt men i övrigt endast i samband med överklagande av beslut om betalningsskyldighet.

2 § Andra beslut av en skattemyndighet enligt denna lag får överklagas hos Riksskatteverket, om inte annat följer av 3 §. Riksskatteverkets beslut med anledning av ett sådant överklagande får inte överklagas.

3 § Föreläggande vid vite och beslut om skatterevision enligt denna lag får inte överklagas.

Den skattskyldiges överklagande

4 § Den skattskyldiges överklagande enligt 1 § första stycket skall ha kommit in inom sex år efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. Om beslutet har meddelats efter den 30 juni sjätte året efter det kalenderår under vilket det beskattningsår som beslutet avser har gått ut och den skattskyldige har fått del av beslutet efter utgången av oktober samma år, får överklagandet dock komma in inom två månader från den dag då den skattskyldige fick del av beslutet.

Den skattskyldige får överklaga ett beslut även om det inte har gått honom emot.

5 § När skattemyndigheten prövar om ett överklagande av den skattskyldige har kommit in i rätt tid gäller, utöver vad som följer av förvaltningslagen (1986:223), att överklagandet inte skall avvisas, om det inom överklagandetiden har kommit in till en annan skattemyndighet än den som fattat beslutet eller till en allmän förvaltningsdomstol. Överklagandet skall då omedelbart sändas över till den skattemyndighet som fattat beslutet med uppgift om den dag då handlingen kom in till skattemyndigheten eller domstolen.

6 § Skattemyndigheten skall snarast ompröva det överklagade beslutet. Detta gäller dock inte om överklagandet skall avvisas enligt 5 § eller hinder mot omprövning finns enligt 15 kap. 3 § tredje stycket.

Ett överklagande förfaller, om skattemyndigheten ändrar beslutet så som den skattskyldige begär.

Om myndigheten ändrar beslutet på ett annat sätt än den skattskyldige begär, skall överklagandet anses omfatta det nya beslutet. Myndigheten får lämna den skattskyldige tillfälle att återkalla överklagandet om det finns skäl för det.

7 § Om överklagandet inte avvisas enligt 5 § eller förfaller enligt 6 §, skall skattemyndigheten överlämna överklagandet, sitt omprövningsbeslut och övriga handlingar i ärendet till länsrätten eller, i fall som avses i 2 §, till Riksskatteverket. Om det finns särskilda skäl får överklagandet överlämnas utan föregående omprövning.

Riksskatteverkets överklagande

8 § Ett överklagande av Riksskatteverket enligt 1 § första stycket skall ha kommit in inom den tidsfrist som enligt 15 kap. 8, 9 och 13-18 §§ gäller för beslut om omprövning på initiativ av skattemyndigheten eller efter denna tid men inom två månader från den dag det överklagade beslutet meddelades.

Om ett omprövningsbeslut som avser efterbeskattning överklagas och det yrkas ändring till den skattskyldiges nackdel, skall överklagandet ha kommit in inom två månader från den dag beslutet meddelades.

Om Riksskatteverket har överklagat ett beskattningsbeslut, skall talan om skattetillägg som är föranledd av beslutet föras samtidigt.

Överklagande av länsrättens beslut

9 § Bestämmelserna i 6 kap. 10-24 §§ taxeringslagen (1990:324) gäller för mål enligt 1 § första stycket.

Länsrättens beslut med anledning av överklagande av beslut om anstånd med att lämna deklaration eller betala skatt får inte överklagas.

21 kap. Förhandsbesked

1 § Den särskilda nämnd som avses i 2 § lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor (Skatterättsnämnden) kan på ansökan av den som är eller kan komma att bli skattskyldig enligt denna lag meddela förhandsbesked i frågor som avser den sökandes skattskyldighet. Förhandsbesked får meddelas om det är av vikt med hänsyn till den sökandes intresse eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.

2 § En ansökan om förhandsbesked skall vara skriftlig och ha kommit in innan den första redovisningsperiod har börjat som berörs av den fråga förhandsbeskedet gäller.

3 § I övrigt gäller bestämmelserna i 2-4 §§, 5 § andra stycket och 6-11 §§ lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor.

22 kap. Övriga bestämmelser

Riksskatteverket

1 § Riksskatteverket leder och ansvarar för skatteförvaltningens verksamhet enligt denna lag.

Öresutjämning m.m.

2 § Belopp som avser omsättning eller skatt enligt denna lag anges i hela krontal så att öretal faller bort.

3 § Skattebelopp under 25 kronor behöver inte betalas in till staten och återbetalas inte heller. I fråga om skattetillägg gäller 18 kap. 9 §.

Dödsbos ansvar för skatt enligt denna lag

4 § Ett dödsbo svarar inte med mera än tillgångarna i boet för sådan skatt enligt denna lag som påförts en avliden eller ett dödsbo efter den som avlidit under den redovisningsperiod som skatten avser. Om boet har skiftats svarar varje bodelägare endast för den skatt som är hänförlig till hans lott och inte i något fall med mera än hans lott i boet utgör.

5 § När en statlig skatt eller avgift skall beräknas som enligt en särskild bestämmelse skall tas ut efter försäljningspriset eller något annat liknande värde skall värdet inte inbegripa kompensation för skatt enligt denna lag.

Representant för utländsk företagare

6 § En utländsk företagare som är skattskyldig enligt denna lag skall företrädas av en av skattemyndigheten godkänd representant. En 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. Skattemyndigheten kan kräva att säkerhet ställs för skattens betalning. Underlag för kontroll av skatteredovisningen skall finnas tillgängligt hos representanten.

Första stycket gäller inte en utländsk företagare som är juridisk person och har ett fast driftställe här i landet.

Behörighet att lämna uppgift

7 § Vid tillämpningen av bestämmelserna i denna lag skall ett meddelande som lämnats för en skattskyldig som är juridisk person anses vara lämnat av den skattskyldige, om det inte var uppenbart att uppgiftslämnaren saknade behörighet att företräda den skattskyldige.

Vite

8 § Vite får inte föreläggas staten, en kommun eller en tjänsteman i tjänsten. Om vite har förelagts också med stöd av en bestämmelse i taxeringslagen (1990:324) eller lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter, prövas frågan om att döma ut vitet av den länsrätt som är behörig enligt dessa lagar.

Vid prövning av en fråga om utdömande av vite får även vitets lämplighet bedömas.

Nedsättning av skatt enligt denna lag

9 § Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får medge en skattskyldig nedsättning av eller befrielse från skatt enligt denna lag om det finns synnerliga skäl.

I fråga om ränta, dröjsmålsavgift och skattetillägg gäller i stället för första stycket de särskilda bestämmelserna i 16 och 18 kap. Om nedsätt-

ning eller befrielse medges enligt första stycket, får medgivandet dock avse även ränta, dröjsmålsavgift och skattetillägg.

Beslut av riksdagens finans- och skatteutskott

10 § Under tid då riksmöte inte pågår kan riksdagens finans- och skatteutskott på förslag av regeringen bestämma om skattesatser för skatt enligt denna lag eller besluta att sådan skatt skall börja eller upphöra att tas ut.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994 då lagen (1968:430) om mervärdeskatt och lagen (1991:119) om återbetalning av mervärdeskatt till utländska företagare skall upphöra att gälla.

2. De upphävda lagarna gäller fortfarande i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet av den nya lagen.

3. Med skatt enligt denna lag likställs i tillämpliga delar skatt enligt lagen (1968:430) om mervärdeskatt.

4. I verksamhet som avser upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel eller upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik medges avdrag för ingående skatt också för skatt som hänför sig till förvärv eller införsel som gjorts fr.o.m. den 1 oktober 1992.

5. Beslut som meddelats av Riksskatteverket med stöd av 76 b § lagen (1968:430) om mervärdeskatt och 15 § lagen (1991:119) om återbetalning av mervärdeskatt till utländska företagare före den 1 juli 1993 överklagas enligt de bestämmelser som gällde dessförinnan. Överklagandet skall dock ges in till Skattemyndigheten i Kopparbergs län.

6. Bestämmelserna i 16 kap. 9 § andra meningen tillämpas först från och med den 1 januari 1995. Till utgången av 1994 gäller bestämmelserna i 49 § lagen (1968:430) om mervärdeskatt i dess lydelse före den 1 januari 1994.

7. Lagen (1968:430) om mervärdeskatt i dess lydelse före den 1 juli 1986 gäller fortfarande för en upplåtelse av rätt till patent, nyttjanderätt till konstruktion eller uppfinning som avser skattepliktig vara samt nyttjanderätt till system eller program för automatisk databehandling om skriftligt avtal om upplåtelsen träffats före nämnda dag.

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

Härigenom föreskrivs att 19 och 20 §§ samt punkt 23 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (1928:370) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

19 §[1]

Till skattepliktig inkomst enligt denna lag räknas *icke*:

vad som vid bodelning tillfallit make eller sambo eller vad som förvärvats genom arv, testamente, fördel av oskift bo eller gåva;

vinst i svenskt lotteri eller vinst vid vinstdragning på här i riket utfärdade premieobligationer och ej heller sådan vinst i utländskt lotteri eller vid vinstdragning på utländska premieobligationer, som uppgår till högst 100 kronor;

ersättning, som på grund av försäkring jämlikt lagen (1962:381) om allmän försäkring, lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring eller lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring tillfallit den försäkrade, om icke ersättningen grundas på förvärvsinkomst eller utgör föräldrapenning, så ock sådan ersättning enligt annan lag eller särskild författning, som utgått annorledes än på grund av sjukförsäkring, som nyss sagts, till någon vid sjukdom eller olycksfall i arbete eller under militärtjänstgöring eller i fall som avses i lagen (1977:265) om statligt personskadeskydd eller lagen (1977:267) om krigsskadeersättning till sjömän om icke ersättningen grundas på förvärvsinkomst, ävensom ersättning, vilken vid sjukdom eller olycksfall tillfallit någon på grund av annan försäkring, som icke tagits i samband med tjänst, dock att till skattepliktig inkomst räknas ersättning i form av pension eller i form av livränta i den mån livräntan är skattepliktig enligt 32 § 1 eller 2 mom., så ock ersättning som utgår på grund av trafikförsäkring eller annan ansvarighetsförsäkring eller på grund av skadeståndsförsäkring och avser förlorad inkomst av skattepliktig natur;

belopp, som till följd av försäkringsfall eller återköp av försäkringen utgått på grund av kapitalförsäkring, samt belopp som arbetsgivare utan att försäkring har tecknats för anställdas räkning betalar ut och som motsvarar ersättning på grund av grupplivförsäkring, i den mån beloppet inte väsentligt överstiger vad som utgår för befattningshavare i statens tjänst;

försäkringsersättning eller annan ersättning för skada på egendom, dock att skatteplikt föreligger dels i den mån ersättningen avser annan byggnad än privatbostad eller markanläggning, dels i den mån köpeskilling, som skulle ha influtit om den försäkrade eller skadade egendomen i stället hade sålts, hade varit att hänföra till intäkt av näringsverksamhet och dels i den mån ersättningen eljest motsvarar skattepliktig intäkt av eller avdragsgill omkostnad för näringsverksamhet;

vinstandel, återbäring eller premieåterbetalning, som utgått på grund av annan personförsäkring än pensionsförsäkring eller sådan sjuk- eller olycksfallsförsäkring som tagits i samband med tjänst, samt vinstandel, som utgått på grund av skadeförsäkring, för vilken rätt till avdrag för premie icke förelegat;

ersättning jämlikt lagen (1956:293) om ersättning åt smittbärare om icke ersättningen grundas på förvärvsinkomst;

periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk intäkt, som icke utgör vederlag vid avyttring av egendom, i den mån givaren enligt 20 § eller punkt 5 av anvisningarna till 46 § icke är berättigad till avdrag för utgivet belopp;

stipendier för mottagarens utbildning;

stipendium som är avsett för andra ändamål och som inte utgår periodiskt och inte utgör ersättning för arbete som har utförts eller skall utföras för utgivarens räkning;

studiestöd enligt 3 eller 4 kap. studiestödslagen (1973:349), internatbidrag, studielån och resekostnadsersättning enligt 6 och 7 kap. samma lag samt sådant särskilt bidrag vilket enligt av regeringen eller statlig myndighet meddelade bestämmelser utgår till deltagare i arbetsmarknadsutbildning samt med dem i fråga om sådant bidrag likställda, och äger i följd härav de bidragsberättigade icke göra avdrag för kostnader som avsetts skola bestridas med bidrag av förevarande slag;

introduktionsersättning enligt lagen (1992:1068) om introduktionsersättning för flyktingar och vissa andra utlänningar;

allmänt barnbidrag och förlängt barnbidrag, samt barnpension enligt lagen om allmän försäkring till den del pensionen för varje månad den avser inte överstiger en tolftedel av fyrtio procent eller, vid pension efter båda föräldrarna, åttio procent, av basbeloppet den månad pensionen avser samt sådan i 17 kap. 2 § lagen (1962:381) om allmän försäkring angiven livränta i form av efterlevandelivränta till barn enligt lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring eller enligt annan i nämnda lagrum angiven författning till den del livräntan föranlett minskning av sådan del av barnpension som inte är skattepliktig;

lön eller annan gottgörelse, för vilken skall erläggas skatt enligt lagen (1958:295) om sjömansskatt;

kontantunderstöd, som utgives av arbetslöshetsnämnd med bidrag av statsmedel;

handikappersättning enligt 9 kap. 2 och 3 §§ lagen om allmän försäkring, sådan del av vårdbidrag enligt 9 kap. 4 och 4 a §§ samma lag som utgör ersättning för merkostnader, ersättning för merutgifter för resor enligt 3 kap. 7 a § samma lag, särskilt pensionstillägg enligt lagen (1990:773) om särskilt pensionstillägg till folkpension för långvarig vård av ett sjukt eller handikappat barn samt hemsjukvårdsbidrag och hemvårdsbidrag, som utges av kommunala eller landstingskommunala medel till den vårdbehövande;

kommunalt bostadstillägg enligt lagen (1962:392) om hustrutillägg och kommunalt bostadstillägg till folkpension;

kommunalt bostadstillägg till handikappade;

bostadsbidrag som avses i lagen (1988:786) om bostadsbidrag;

bidrag enligt lagen (1988:1463) om bidrag vid adoption av utländska barn;

bidrag enligt lagen (1992:148) om särskilt bidrag till ensamstående med barn;

ersättning som fastställts av allmän domstol eller utgått av allmänna medel till den som — utan att det skett yrkesmässigt — inställt sig inför domstol eller annan myndighet, om ersättningen avser reseersättning, traktamente eller ersättning för tidsspillan;

förmån av fri resa till eller från anställningsintervju eller kostnadsersättning för sådan resa till den del förmånen eller ersättningen avser resa inom riket och, såvitt gäller ersättningen, till den del den inte överstiger faktiska resekostnader och vid körning med egen bil inte överstiger det avdrag som medges för kostnader för resor med egen bil enligt den schablon som anges i punkt 4 av anvisningarna till 33 §;

hittelön samt ersättning till den som i särkilt fall räddat person eller egendom i fara eller bidragit till avslöjande eller gripande av person som begått brott;

sedvanlig ersättning till den som lämnat organ, blod eller modersmjölk;

tävlingsvinst som inte hänför sig till anställning eller uppdrag och som utgår i annan form än kontant eller därmed likställd ersättning, om vinsten avser minnesföremål eller värdet inte överstiger 0,03 basbelopp avrundat till närmaste hundratal kronor;

sådan gottgörelse för utgift eller kostnad som arbetsgivare uppburit från personalstiftelse ur medel, för vilka avdrag icke medgivits vid taxering, vid första tillfälle dylika medel finnas i stiftelsen;

gottgörelse som arbetsgivare uppburit från pensionsstiftelse, till den del stiftelsen ej ägt andra medel för att lämna gottgörelsen än sådana för vilka avdrag icke åtnjutits vid avsättning till stiftelsen;

intäkter av försäljning av vilt växande bär och svampar samt kottar som den skattskyldige själv plockat till den del intäkterna under ett beskattningsår inte överstiger 5 000 kronor och inte kan hänföras till näringsverksamhet som utgör rörelse eller till lön eller liknande förmån;

ränta enligt 61 § lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt, 69 § 1 och 2 mom., 69 a § tredje stycket eller 75 a § fjärde stycket uppbördslagen (1953:272), 36 § 3 mom. lagen (1958:295) om sjömansskatt, *50 § lagen (1968:430) om mervärdeskatt,* 22 § tullagen (1973:670), 20 § lagen (1982:1006) om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa	ränta enligt 61 § lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt, 69 § 1 och 2 mom., 69 a § tredje stycket eller 75 a § fjärde stycket uppbördslagen (1953:272), 36 § 3 mom. lagen (1958:295) om sjömansskatt, 22 § tullagen (1973:670), 20 § lagen (1982:1006) om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar, 5 kap. 13 §

uppdragsersättningar, 5 kap. 13 § lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter, 40 § lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter, 24 § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare *eller* 32 och 34 §§ tullagen (1987:1065);

ränta som enligt bestämmelserna i 3 kap. 23 § 4 och 5 lagen (1990: 325) om självdeklaration och kontrolluppgifter inte redovisas i kontrolluppgift om sådan ränta för den skattskyldige under ett beskattningsår sammanlagt inte uppgår till 500 kronor.

lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter, 40 § lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter, 24 § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare, 32 och 34 §§ tullagen (1987:1065) *eller 16 kap. 15 § mervärdesskattelagen (1994:000);*

ränta som enligt bestämmelserna i 3 kap. 23 § 4 och 5 lagen (1990: 325) om självdeklaration och kontrolluppgifter inte redovisas i kontrolluppgift om sådan ränta för den skattskyldige under ett beskattningsår sammanlagt inte uppgår till 500 kronor;

vad som utgör utgående skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:000).

Om mervärdesskatt ändå har räknats med vid inkomstredovisningen anses skatten, om den betalats till staten, som en sådan speciell skatt för vilken avdrag medges vid inkomsttaxeringen enligt denna lag. Till följd av detta utgör belopp som har återbetalats eller fallit bort eller beträffande vilket indrivningen avbrutits, och för vilket avdrag medgetts vid inkomsttaxeringen, skattepliktig intäkt vid inkomsttaxeringen.

Beträffande ersättning som utfaller på grund av avtalsgruppsjukförsäkring gäller särskilda bestämmelser i 32 § 3 a mom. och punkt 12 av anvisningarna till 22 §.

(Se vidare anvisningarna.)

20 §[2]

Vid beräkningen av inkomsten från särskild förvärvskälla skall alla omkostnader under beskattningsåret för intäkternas förvärvande och bibehållande avräknas från samtliga intäkter i pengar eller pengars värde (bruttointäkt) som har influtit i förvärvskällan under beskattningsåret.

Avdrag får inte göras för:

den skattskyldiges levnadskostnader och därtill hänförliga utgifter, så som vad skattskyldig utgett som gåva eller som periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning till person i sitt hushåll;

sådana kostnader för hälsovård, sjukvård samt företagshälsovård som anges i anvisningarna;

kostnader i samband med plockning av vilt växande bär och svampar eller kottar till den del kostnaderna inte överstiger de intäkter som är skattefria enligt 19 §;

värdet av arbete, som i den skattskyldiges förvärvsverksamhet utförts av den skattskyldige själv eller andre maken eller av den skattskyldiges barn som ej fyllt 16 år;

ränta på den skattskyldiges eget kapital som har nedlagts i hans förvärvsverksamhet;

svenska allmänna skatter;

kapitalavbetalning på skuld;

ränta enligt 8 kap. 1 § studiestödslagen (1973:349), 52, 52 a och 55 §§ lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt, 32 § och 49 § 4 mom. uppbördslagen (1953:272), *44 a och 46 §§ lagen (1968:430) om mervärdeskatt,* 5 kap. 12 § lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter, 13 och 14 §§ lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare, 30 § tullagen (1987:1065) *och* 60 § fordonsskattelagen (1988:327) samt kvarskatteavgift och dröjsmålsavgift enligt uppbördslagen;	ränta enligt 8 kap. 1 § studiestödslagen (1973:349), 52, 52 a och 55 §§ lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt, 32 § och 49 § 4 mom. uppbördslagen (1953:272), 5 kap. 12 § lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter, 13 och 14 §§ lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare, 30 § tullagen (1987:1065), 60 § fordonsskattelagen (1988:327) *och 16 kap. 12 och 13 §§ mervärdesskattelagen (1994:000)* samt kvarskatteavgift och dröjsmålsavgift *beräknad* enligt uppbördslagen;

avgift enligt lagen (1972:435) om överlastavgift;

avgift enligt 10 kap. plan- och bygglagen (1987:10);

avgift enligt 10 kap. 7 § utlänningslagen (1989:529);

avgift enligt 26 § arbetstidslagen (1982:673);

skadestånd, som grundas på lagen (1976:580) om medbestämmande i arbetslivet eller annan lag som gäller förhållandet mellan arbetsgivare och arbetstagare, när skadeståndet avser annat än ekonomisk skada;

företagsbot enligt 36 kap. brottsbalken;

straffavgift enligt 8 kap. 7 § tredje stycket rättegångsbalken;

belopp för vilket arbetsgivare är betalningsskyldig enligt 75 § uppbördslagen (1953:272) eller för vilket betalningsskyldighet föreligger på grund av underlåtenhet att göra avdrag enligt lagen (1982:1006) om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar;

avgift enligt lagen (1976:206) om felparkeringsavgift;

kontrollavgift enligt lagen (1984:318) om kontrollavgift vid olovlig parkering;

överförbrukningsavgift enligt ransoneringslagen (1978:268);

vattenföroreningsavgift enligt lagen (1980:424) om åtgärder mot vattenförorening från fartyg;

avgift enligt 3 § lagen (1975:85) med bemyndigande att meddela föreskrifter om in- eller utförsel av varor;

lagringsavgift enligt lagen (1984:1049) om beredskapslagring av olja och kol eller lagen (1985:635) om försörjningsberedskap på naturgasområdet;

avgift enligt 18 § lagen (1902:71 s. 1), innefattande vissa bestämmelser om elektriska anläggningar;

kapitalförlust m. m. i vidare mån än som särskilt föreskrivs;

avgift enligt 13 och 14 §§ lagen (1992:1438) om dieseloljeskatt och användning av vissa oljeprodukter.	avgift enligt 13 och 14 §§ lagen (1992:1438) om dieseloljeskatt och användning av vissa oljeprodukter; *ingående skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:000) för vilken det finns rätt till avdrag enligt 8 kap. eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. nämnda lag.* (Se vidare anvisningarna.)

Anvisningarna till 23 §

23.[3] Avdrag får göras för fastighetsskatt och särskild löneskatt på pensionskostnader och speciella för näringsverksamheten utgående skatter och avgifter till det allmänna. Däremot får svenska allmänna skatter inte dras av (se 20 §).	**23.** Avdrag får göras för fastighetsskatt och särskild löneskatt på pensionskostnader och speciella för näringsverksamheten utgående skatter och avgifter till det allmänna. Däremot får svenska allmänna skatter inte dras av (se 20 §). *Avdrag får dock göras för mervärdesskatt som har återförts enligt 9 kap. 5 eller 6 § mervärdesskattelagen (1994:000) och inbetalats till staten.*

Premie för grupplivförsäkring, som tecknats av fysisk person i hans egenskap av utövare av viss näringsverksamhet, utgör avdragsgill omkostnad i näringsverksamheten. Om den ersättning, som kan komma att utfalla på grund av försäkringen, utgår efter väsentligt förmånligare grunder än vad som gäller enligt grupplivförsäkring för befattningshavare i statens tjänst, skall dock endast den del av premien som kan anses motsvara förmåner enligt grupplivförsäkring för nämnda befattningshavare räknas som omkostnad i näringsverksamheten. Premie för reseskyddsförsäkring avseende resa i verksamheten utgör avdragsgill omkostnad i näringsverksamheten.

Avdrag medges för kostnader för egen hälsovård i den mån förmån av fri sådan vård för anställd är skattefri enligt 32 § 3 b mom. första stycket.

Bestämmelserna i punkt 6 av anvisningarna till 33 § om avdrag för avgift till erkänd arbetslöshetskassa gäller också beträffande inkomst av näringsverksamhet.

Bestämmelserna i punkt 4 av anvisningarna till 33 § om avdrag för kostnader för resor till och från arbetsplatsen och i 33 § 2 mom. om begränsning i rätten till avdrag för sådana kostnader gäller också beträffande inkomst av näringsverksamhet. Om den skattskyldige har kostnader för sådana resor både i inkomstslaget tjänst och i inkomstslaget näringsverksamhet skall begränsningen avse de sammanlagda kostnaderna och i första hand medföra en minskning av avdraget i inkomstslaget tjänst.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994. Äldre bestämmelser tillämpas fortfarande i fråga om skatt och ränta enligt lagen (1968:430) om mervärdeskatt.

[1] Lydelse enligt prop. 1993/94:90.
[2] Senaste lydelse 1993:848.
[3] Senaste lydelse 1992:1598.

3 Förslag till
Lag om ändring i lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor

Härigenom föreskrivs att 1 § lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor[1] skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
1 §[2]	
Förhandsbesked får, om det är av synnerlig vikt för någon, efter ansökan lämnas angående viss fråga, som avser sökandens taxering till kommunal inkomstskatt, statlig inkomstskatt, statlig förmögenhetsskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel eller särskild löneskatt på pensionskostnader samt fråga rörande tillämpningen av lagen (1951:763) om statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst. Gäller ansökningen fråga om tillämpning av lagen (1980:865) mot skatteflykt får förhandsbesked meddelas, om det är av vikt för sökanden.	
I frågor som avses i första stycket får förhandsbesked också meddelas, om det är av vikt för enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.	
Vad som har sagts i första stycket första meningen och andra stycket skall också tillämpas, när ägare till fastighet önskar erhålla förhandsbesked angående viss fråga, som avser taxering av fastigheten. Detsamma gäller den som enligt 1 kap. 5 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) skall anses som ägare.	
Bestämmelser om rätt att erhålla förhandsbesked finns också i *lagen (1968:430) om mervärdeskatt*, lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter *och* fordonsskattelagen (1988:327).	Bestämmelser om rätt att erhålla förhandsbesked finns också i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter, fordonsskattelagen (1988:327) *och mervärdesskattelagen (1994:000)*.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994. Den äldre lydelsen av 1 § gäller dock fortfarande i fråga om mervärdesskatt som belöper på tid före ikraftträdandet.

[1] Senaste lydelse av lagens rubrik 1980:866.
[2] Senaste lydelse 1993:850.

4 Förslag till Lag om ändring i uppbördslagen (1953:272)

Härigenom föreskrivs i fråga om uppbördslagen (1953:272)[1]

dels att i 2 § 1 mom., 27 b och 38 a §§ orden "lagen (1968:430) om mervärdeskatt" skall bytas ut mot "mervärdesskattelagen (1994:000)",

dels att 1 § skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	1 §[2]
Med skatt avses i denna lag, om inte annat anges:	
1. kommunal inkomstskatt,	
2. statlig inkomstskatt,	
3. statlig förmögenhetsskatt,	
4. statlig fastighetsskatt,	
5. skogsvårdsavgift,	
6. egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter,	
7. avkastningsskatt i fall som avses i 2 § första stycket 1—5 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel,	
8. särskild löneskatt enligt lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader,	
9. skattetillägg och förseningsavgift enligt taxeringslagen (1990:324) samt förseningsavgift enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152),	
10. mervärdesskatt i fall som avses i *21 § lagen (1968:430) om mervärdeskatt,*	10. mervärdesskatt *som redovisas i allmän självdeklaration enligt 14 kap. 3 § mervärdesskattelagen (1994:000),*
11. annuitet på avdikningslån,	
12. avgift enligt lagen (1992:1745) om allmän sjukförsäkringsavgift,	
13. avgift enligt lagen (1993:000) om allmän avgift för finansiering av kontantförmåner vid arbetslöshet,	
14. skatt enligt lagen (1993:000) om expansionsmedel.	
Att vad som sägs i denna lag om egenavgifter enligt lagen om socialavgifter även tillämpas i fråga om skatt enligt 2 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster följer av 3 § sistnämnda lag.	

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994. De äldre bestämmelserna gäller dock fortfarande i fråga om preliminär och slutlig skatt som belöper på tid före ikraftträdandet.

[1] Lagen omtryckt 1991:97.
Senaste lydelse av
lagens rubrik 1974:771
2 § 1 mom. 1992:680
27 b § 1992:680
38 a § 1992:680.
[2] Lydelse enligt prop. 1993/94:50.

5 Förslag till
Lag om ändring i lagen (1957:262) om allmän energiskatt

Härigenom föreskrivs att i 7 § lagen (1957:262) om allmän energiskatt[1] orden "lagen (1968:430) om mervärdeskatt" skall bytas ut mot "mervärdesskattelagen (1994:000)".

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994.

[1] Lagen omtryckt 1984:994.
Senaste lydelse av
lagens rubrik 1975:272
7 § 1993:474.

6 Förslag till Lag om ändring i civilförsvarslagen (1960:74)

Härigenom föreskrivs att 55 § civilförsvarslagen (1960:74)[1] skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse | *Föreslagen lydelse*

55 §[2]

Ersättning enligt 53 § utgår för särskilda kostnader för att anordna skyddsrummet. Sådana kostnader kunna avse förstärkning av byggnadsstomme samt anskaffning och iordningställande av särskilda dörrar och karmar, luckor och andra tillslutningsanordningar, ventilationssystem, gasfång och annan särskild utrustning samt reservutgångar. Ersättning utgår även för vård och underhåll av skyddsrummet.

Ersättning utgår med ett grundbelopp och tillägg till grundbeloppet. Grundbeloppet och tillägget fastställes av regeringen.

Grundbeloppet utgöres av en fast del, som är lika stor för varje skyddsrum, och en rörlig del som beräknas efter antalet platser i skyddsrummet. Vid fastställande av grundbelopp skall beaktas om den del av byggnaden, i vilken skyddsrummet har anordnats, skulle ha utförts utan bärande väggar av betong om skyddsrum ej hade anordnats i byggnaden.

Tillägg till grundbeloppet kan utgå för kostnader som erfordras för att skyddsrummet under fredstid skall kunna användas för annat än skyddsrumsändamål. Sådana kostnader kunna avse särskilda anordningar för att kunna tillsluta dörrar, fönster och andra öppningar. Tillägg kan också utgå för kostnader för särskilda åtgärder som vidtagas för förstärkningar mot ras eller på grund av särskilt besvärliga grundläggningsförhållanden.

Vid bestämmande av ersättningens storlek skall grundbelopp och tillägg till grundbeloppet anpassas till kostnadsläget i skyddsrumsorten vid tidpunkten för skyddsrummets slutbesiktning enligt grunder som regeringen bestämmer.

Om ägare av anläggning eller byggnad ej är redovisningsskyldig enligt *lagen (1968:430) om mervärdeskatt*, skall grundbeloppet och tillägg till grundbeloppet uppräknas med den vid tidpunkten för skyddsrummets slutbesiktning gällande skattesatsen enligt *13 § lagen om mervärdeskatt*.

Om ägare av anläggning eller byggnad ej är redovisningsskyldig enligt *mervärdesskattelagen (1994:000)*, skall grundbeloppet och tillägg till grundbeloppet uppräknas med den vid tidpunkten för skyddsrummets slutbesiktning gällande skattesatsen enligt *7 kap. 1 § mervärdesskattelagen*.

Om tillämpningen av andra-fjärde stycket med hänsyn till skyddsrummets utförande leder till att ersättningen i visst fall blir uppenbart obillig för den ersättningsberättigade, får ersättningen bestämmas till

högre belopp enligt föreskrifter som meddelas av regeringen eller myndighet som regeringen utser.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994.

[1] Lagen omtryckt 1984:1026.
[2] Senaste lydelse 1991:467.

7 Förslag till
Lag om ändring i lagen (1961:372) om bensinskatt

Härigenom föreskrivs att i 4 § lagen (1961:372) om bensinskatt[1] orden "lagen (1968:430) om mervärdeskatt" skall bytas ut mot "mervärdesskattelagen (1994:000)".

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994.

[1] Lagen omtryckt 1984:993.
Senaste lydelse av 4 § 1993:477.

8 Förslag till Lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69)

Härigenom föreskrivs att 1 § skattebrottslagen (1971:69) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse | *Föreslagen lydelse*

1 §[1]

Denna lag gäller i fråga om skatt eller avgift enligt

1. lagen (1908:128) om bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter, lagen (1927:321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar, kommunalskattelagen (1928:370), lagen (1933:395) om ersättningsskatt, lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt, lagen (1946:324) om skogsvårdsavgift, lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt, lagen (1958:295) om sjömansskatt, lagen (1983:219) om tillfällig vinstskatt, lagen (1983:1086) om vinstdelningsskatt, lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt, lagen (1986:1225) om tillfällig förmögenhetsskatt för livförsäkringsbolag, understödsföreningar och pensionsstiftelser, lagen (1989:346) om särskild vinstskatt, lagen (1989:471) om investeringsskatt för vissa byggnadsarbeten, lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel, lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m. fl., lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader, lagen (1993:000) om expansionsmedel,

2. lagen (1928:376) om skatt på lotterivinster, lagen (1941:251) om särskild varuskatt, lagen (1957:262) om allmän energiskatt, lagen (1961:372) om bensinskatt, lagen (1961:394) om tobaksskatt, stämpelskattelagen (1964:308), *lagen (1968:430) om mervärdeskatt*, lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam, lagen (1972:820) om skatt på spel, lagen (1973:37) om avgift på vissa dryckesförpackningar, vägtrafikskattelagen (1973:601), lagen (1973:1216) om särskild skatt för oljeprodukter och kol, bilskrotningslagen (1975:343), lagen (1976:338) om vägtrafikskatt på vissa fordon, som icke är registrerade i riket, lagen (1977:306) om dryckesskatt, lagen (1978:69) om försäljningsskatt på motorfordon, lagen (1978:144) om skatt på vissa resor, lagen (1982:691) om skatt på vissa kassettband, lagen

2. lagen (1928:376) om skatt på lotterivinster, lagen (1941:251) om särskild varuskatt, lagen (1957:262) om allmän energiskatt, lagen (1961:372) om bensinskatt, lagen (1961:394) om tobaksskatt, stämpelskattelagen (1964:308), lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam, lagen (1972:820) om skatt på spel, lagen (1973:37) om avgift på vissa dryckesförpackningar, vägtrafikskattelagen (1973:601), lagen (1973:1216) om särskild skatt för oljeprodukter och kol, bilskrotningslagen (1975:343), lagen (1976:338) om vägtrafikskatt på vissa fordon, som icke är registrerade i riket, lagen (1977:306) om dryckesskatt, lagen (1978:69) om försäljningsskatt på motorfordon, lagen (1978:144) om skatt på vissa resor, lagen (1982:691) om skatt på vissa kassettband, lagen (1982:1200) om skatt på video-

(1982:1200) om skatt på videobandspelare, lagen (1982:1201) om skatt på viss elektrisk kraft, lagen (1983:1053) om skatt på omsättning av vissa värdepapper, lagen (1983:1104) om särskild skatt för elektrisk kraft från kärnkraftverk, lagen (1984:351) om totalisatorskatt, lagen (1984:355) om skatt på vissa dryckesförpackningar, lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter, lagen (1984:405) om stämpelskatt på aktier, lagen (1984:409) om avgift på gödselmedel, lagen (1984:410) om avgift på bekämpningsmedel, lagen (1984:852) om lagerskatt på viss bensin, fordonsskattelagen (1988:327), lagen (1988:328) om fordonsskatt på utländska fordon, lagen (1988:1567) om miljöskatt på inrikes flygtrafik, lagen (1990:582) om koldioxidskatt, lagen (1990:587) om svavelskatt, lagen (1990:613) om miljöavgift på utsläpp av kväveoxider vid energiproduktion, lagen (1990:662) om skatt på vissa premiebetalningar, lagen (1990:1087) om lagerskatt på vissa oljeprodukter, lagen (1990:1427) om särskild premieskatt för grupplivförsäkring, m.m., lagen (1991:1482) om lotteriskatt, lagen (1991:1483) om skatt på vinstsparande m.m., lagen (1992:1479) om lagerskatt på viss bensin, lagen (1992:1438) om dieseloljeskatt och användning av vissa oljeprodukter, lagen (1992:1439) om lagerskatt på dieselolja,

bandspelare, lagen (1982:1201) om skatt på viss elektrisk kraft, lagen (1983:1053) om skatt på omsättning av vissa värdepapper, lagen (1983:1104) om särskild skatt för elektrisk kraft från kärnkraftverk, lagen (1984:351) om totalisatorskatt, lagen (1984:355) om skatt på vissa dryckesförpackningar, lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter, lagen (1984:405) om stämpelskatt på aktier, lagen (1984:409) om avgift på gödselmedel, lagen (1984:410) om avgift på bekämpningsmedel, lagen (1984:852) om lagerskatt på viss bensin, fordonsskattelagen (1988:327), lagen (1988:328) om fordonsskatt på utländska fordon, lagen (1988:1567) om miljöskatt på inrikes flygtrafik, lagen (1990:582) om koldioxidskatt, lagen (1990:587) om svavelskatt, lagen (1990:613) om miljöavgift på utsläpp av kväveoxider vid energiproduktion, lagen (1990:662) om skatt på vissa premiebetalningar, lagen (1990:1087) om lagerskatt på vissa oljeprodukter, lagen (1990:1427) om särskild premieskatt för grupplivförsäkring, m.m., lagen (1991:1482) om lotteriskatt, lagen (1991:1483) om skatt på vinstsparande m.m., lagen (1992:1479) om lagerskatt på viss bensin, lagen (1992:1438) om dieseloljeskatt och användning av vissa oljeprodukter, lagen (1992:1439) om lagerskatt på dieselolja, *mervärdesskattelagen (1994:000)*,

3. lagen (1981:691) om socialavgifter, lagen (1992:1745) om allmän sjukförsäkringsavgift och lagen (1993:000) om allmän avgift för finansiering av kontantförmåner vid arbetslöshet.

Lagen gäller även preliminär skatt, kvarstående skatt och tillkommande skatt som avses i uppbördslagen (1953:272).

Lagen tillämpas inte om skatten eller avgiften fastställs eller uppbärs i den ordning som gäller för tull och inte heller beträffande dröjsmålsavgift, skattetillägg eller liknande avgift.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994. Den äldre lydelsen av 1 § gäller dock fortfarande i fråga om mervärdesskatt som belöper på tid före ikraftträdandet.

[1] Lydelse enligt prop. 1993/94:50.

9 Förslag till
Lag om ändring i lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar

Härigenom föreskrivs att i 18 § lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar[1] orden "lagen (1968:430) om mervärdeskatt" skall bytas ut mot "mervärdesskattelagen (1994:000)".

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994. Äldre föreskrifter gäller fortfarande i fråga om mål enligt lagen (1968:430) om mervärdeskatt.

[1] Lagen omtryckt 1981:1323.
Senaste lydelse av 18 § 1993:513.

10 Förslag till
Lag om ändring i lagen (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar m.m.

Härigenom föreskrivs att i 1 § lagen (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar m.m.[1] orden "lagen (1968:430) om mervärdeskatt" skall bytas ut mot "mervärdesskattelagen (1994:000)".

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994. Den äldre lydelsen av 1 § gäller dock fortfarande i fråga om mervärdesskatt som belöper på tid före ikraftträdandet.

[1] Senaste lydelse av 1 § 1993:847.

11 Förslag till Lag om ändring i bevissäkringslagen (1975:1027) för skatte- och avgiftsprocessen

Härigenom föreskrivs att 1 § bevissäkringslagen (1975:1027) för skatte- och avgiftsprocessen skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	1 §[1]
Denna lag är tillämplig vid revision eller annan granskning för fastställande av tull, annan skatt eller avgift enligt lagen (1908:128 s 1) om bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter, uppbördslagen (1953:272), taxeringslagen (1990:324), lagen (1958:295) om sjömansskatt, *lagen (1968:430) om mervärdeskatt*, kupongskattelagen (1970:624), vägtrafikskattelagen (1973:601), tullagen (1973:670), lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter, lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter, lagen (1984:405) om stämpelskatt på aktier, lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare, lagen (1986:1225) om tillfällig förmögenhetsskatt för livförsäkringsbolag, understödsföreningar och pensionsstiftelser, tullagen (1987:1065), fordonsskattelagen (1988:327), lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta *och* lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.	Denna lag är tillämplig vid revision eller annan granskning för fastställande av tull, annan skatt eller avgift enligt lagen (1908:128 s 1) om bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter, uppbördslagen (1953:272), taxeringslagen (1990:324), lagen (1958:295) om sjömansskatt, kupongskattelagen (1970:624), vägtrafikskattelagen (1973:601), tullagen (1973:670), lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter, lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter, lagen (1984:405) om stämpelskatt på aktier, lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare, lagen (1986:1225) om tillfällig förmögenhetsskatt för livförsäkringsbolag, understödsföreningar och pensionsstiftelser, tullagen (1987:1065), fordonsskattelagen (1988:327), lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. *och mervärdesskattelagen (1994:000)*.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994. Den äldre lydelsen av 1 § gäller dock fortfarande i fråga om mervärdesskatt som belöper på tid före ikraftträdandet.

[1] Senaste lydelse 1993:851.

12 Förslag till Lag om ändring i aktiebolagslagen (1975:1385)

Härigenom föreskrivs att 10 kap. 10 § aktiebolagslagen (1975:1385)[1] skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
10 kap.	
10 §	
Revisorerna skall för varje räkenskapsår avge revisionsberättelse till bolagsstämman. Berättelsen skall överlämnas till bolagets styrelse senast två veckor före ordinarie bolagsstämma.	
Revisionsberättelsen skall innehålla uttalande, huruvida årsredovisningen uppgjorts enligt denna lag. Har i årsredovisningen icke lämnats sådana upplysningar som enligt 11 kap. skall lämnas, skall revisorerna ange detta och, om det kan ske, lämna erforderliga upplysningar i sin berättelse.	
Har revisorerna vid sin granskning funnit att åtgärd eller försummelse, som kan föranleda ersättningsskyldighet, ligger styrelseledamot eller verkställande direktör till last eller att styrelseledamot eller verkställande direktör eljest handlat i strid mot denna lag eller bolagsordningen skall det anmärkas i berättelsen. Revisionsberättelsen skall även innehålla uttalande angående ansvarsfrihet för styrelseledamöterna och verkställande direktör. Revisorerna kan även i övrigt i berättelsen meddela upplysningar som de önskar bringa till aktieägarnas kännedom.	
I revisionsberättelsen skall också anmärkas om revisorerna funnit att bolaget inte har fullgjort sin skyldighet	
1. att göra avdrag för prelimär A-skatt eller kvarstående skatt enligt uppbördslagen (1953:272),	
2. att anmäla sig för registrering enligt *19 § lagen (1968:430) om mervärdeskatt*,	2. att anmäla sig för registrering enligt *14 kap. 2 § mervärdesskattelagen (1994:000)*,
3. att lämna uppgift enligt 54 § 1 mom. uppbördslagen eller 4 § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare eller *22 § lagen om mervärdeskatt*, eller	3. att lämna uppgift enligt 54 § 1 mom. uppbördslagen eller 4 § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare eller *särskild deklaration enligt 14 kap. 3 § mervärdesskattelagen*, eller
4. att i rätt tid betala skatter och avgifter som avses i 1-3.	
Om revisionsberättelsen innehåller anmärkning om att bolaget inte har fullgjort skyldighet som avses i fjärde stycket 1-4, skall revisorerna genast sända in en avskrift av revisionsberättelsen till skattemyndigheten.	
Revisionsberättelsen skall innehålla yttrande huruvida förteckning enligt 12 kap. 9 § upprättats när skyldighet därtill förelegat och särskilt uttalande angående fastställandet av balansräkningen och resultaträkningen samt angående det i förvaltningsberättelsen fastställda förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust.	

I moderbolag skall revisor avge en särskild revisionsberättelse beträffande koncernen. Bestämmelserna i första-tredje och sjätte styckena äger motsvarande tillämpning.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994. Äldre föreskrifter gäller fortfarande i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

[1] Lagen omtryckt 1993:150.

13 Förslag till Lag om ändring i lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter

Härigenom föreskrivs att 2 § lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
2 §[1]	
Betalningssäkring får användas i fråga om fordran på	
1. skatt, tull eller avgift som avses i 1 § första stycket lagen (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar m.m.,	
2. skatt enligt lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt,	
3. skatte- eller avgiftstillägg eller förseningsavgift,	
4. ränta eller avgift som utgår i samband med uppbörd eller indrivning av fordran enligt 1, 2 eller 3,	
5. skatte- eller avgiftsbelopp jämte dröjsmålsavgift eller ränta som företrädare för juridisk person är skyldig att betala enligt 77 a § uppbördslagen (1953:272), *48 a § lagen (1968:430) om mervärdeskatt*, 17 § 1 mom. lagen (1958:295) om sjömansskatt, 5 kap. 17 § lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter *eller* 21 § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare.	5. skatte- eller avgiftsbelopp jämte dröjsmålsavgift eller ränta som företrädare för juridisk person är skyldig att betala enligt 77 a § uppbördslagen (1953:272), 17 § 1 mom. lagen (1958:295) om sjömansskatt, 5 kap. 17 § lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter, 21 § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare *eller 16 kap. 17 § mervärdesskattelagen (1994:000)*.
Betalningssäkring får användas också i fråga om sådan fordran på utländsk skatt, tull eller avgift, för vilken säkerställande av betalning får ske här i riket enligt överenskommelse mellan Sverige och främmande stat.	

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994. Den äldre lydelsen av 2 § gäller dock fortfarande i fråga om mervärdesskatt, avgift eller ränta som en företrädare för juridisk person är skyldig att betala enligt 48 a § lagen (1968:430) om mervärdeskatt.

[1] Senaste lydelse 1992:635.

14 Förslag till Lag om ändring i skatteregisterlagen (1980:343)

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteregisterlagen (1980:343)[1]

dels att i 1, 5 och 6 §§ orden "lagen (1968:430) om mervärdeskatt" skall bytas ut mot "mervärdesskattelagen (1994:000)",

dels att 7 § skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	7 §[2]
För fysisk och juridisk person får, utöver de uppgifter som anges i 5 och 6 §§, det centrala skatteregistret innehålla följande uppgifter.	
1. Sådana uppgifter om ägarförhållandena i fåmansföretag, företag som enligt 3 § 12 mom. nionde stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall behandlas som fåmansföretag, fåmansägt handelsbolag och dotterföretag som avses i 2 kap. 16 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter.	
2. Uppgifter angående avslutad revision, verkställt taxerings- eller mervärdesskattebesök eller annat sammanträffande enligt 3 kap. 7 § taxeringslagen (1990:324) eller *26 a § lagen (1968:430) om mervärdeskatt.* För varje sådan åtgärd får anges tid, art, beskattningsperiod, skatteslag, myndighets beslut om beloppsmässiga ändringar av skatt eller underlag för skatt med anledning av åtgärden samt uppgift huruvida bokföringsskyldighet har fullgjorts.	2. Uppgifter angående avslutad revision, verkställt taxerings- eller mervärdesskattebesök eller annat sammanträffande enligt 3 kap. 7 § taxeringslagen (1990:324) eller *17 kap. 4 § mervärdesskattelagen (1994:000).* För varje sådan åtgärd får anges tid, art, beskattningsperiod, skatteslag, myndighets beslut om beloppsmässiga ändringar av skatt eller underlag för skatt med anledning av åtgärden samt uppgift huruvida bokföringsskyldighet har fullgjorts.
3. Uppgift om registrering av skyldighet att betala skatt, uppgift om innehav av skattsedel på preliminär skatt, uppgifter om beslut om återkallelse av skattsedel på preliminär F-skatt med angivande av skälen för beslutet, uppgifter som behövs för att bestämma skatt eller avgift enligt uppbördslagen (1953:272), *lagen om mervärdeskatt,* lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare, lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, lagen (1990:912) om nedsättning av socialavgifter och lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt på ackumulerad in-	3. Uppgift om registrering av skyldighet att betala skatt, uppgift om innehav av skattsedel på preliminär skatt, uppgifter om beslut om återkallelse av skattsedel på preliminär F-skatt med angivande av skälen för beslutet, uppgifter som behövs för att bestämma skatt eller avgift enligt uppbördslagen (1953:272), lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare, lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, lagen (1990:912) om nedsättning av socialavgifter, *mervärdesskattelagen (1994:000),* och lagen (1951:763) om beräkning av statlig

komst samt uppgifter om redovisning, inbetalning och återbetalning av sådana skatter eller avgifter.

inkomstskatt på ackumulerad inkomst samt uppgifter om redovisning, inbetalning och återbetalning av sådana skatter eller avgifter.

4. Uppgift om maskinellt framställt förslag till beslut om beskattning.

5. Uppgift om beslut om anstånd med avgivande av deklaration och med betalning av skatt, dock ej skälen för besluten, samt uppgift om att laga förfall föreligger för underlåtenhet att fullgöra deklarationsskyldighet.

6. Administrativa och tekniska uppgifter som behövs för beskattningen.

7. Uppgifter som skall lämnas i förenklad självdeklaration, allmän självdeklaration enligt 2 kap. 10 § första stycket punkterna 2-4 och andra stycket lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter samt uppgifter som skall lämnas enligt 2 kap. 25 § lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter.

8. Uppgift om beslut om beskattning, dock ej skälen för beslutet, uppgift om utmätning enligt 68 § 6 mom. uppbördslagen samt uppgift om anledning till att överskjutande skatt inte helt betalas ut med återbetalningskort.

9. Uppgift om att fordran mot personen registrerats hos kronofogdemyndighet, uppgift om indrivningsresultat, uppgift om beslut om ackord, likvidation eller konkurs samt uppgift om betalningsinställelse.

10. Uppgift om antal anställda och de anställdas personnummer.

11. Uppgift om telefonnummer, särskild adress för skattsedelsförsändelse samt namn, adress och telefonnummer för ombud.

12. Uppgift från kontrolluppgift som enligt 3 kap. lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter skall lämnas utan föreläggande samt från sådan särskild uppgift som avses i 3 § lagen (1959:551) om beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring.

13. Uppgift om beteckning, köpeskilling, taxeringsvärde, delvärde, beskattningsnatur, typ av fång och tidpunkt för fånget för fastighet som ägs eller innehas av personen, andelens storlek om fastigheten har flera ägare och övriga uppgifter som behövs för beräkning av statlig fastighetsskatt samt uppgift som behövs för värdering av bostad på fastighet.

14. Uppgift om tid och art för planerad eller pågående revision samt beskattningsperiod och skatteslag som denna avser samt uppgift om tid för planerat taxerings- eller mervärdesskattebesök eller annat sammanträffande enligt 3 kap. 7 § taxeringslagen eller *26 a § lagen om mervärdeskatt.*

14. Uppgift om tid och art för planerad eller pågående revision samt beskattningsperiod och skatteslag som denna avser samt uppgift om tid för planerat taxerings- eller mervärdesskattebesök eller annat sammanträffande enligt 3 kap. 7 § taxeringslagen eller *17 kap. 4 § mervärdesskattelagen.*

15. Uppgift om postgiro- och bankgironummer, om personen är näringsidkare samt, om fullmakt lämnats för bank- eller postgiro att ta

emot skattetåterbetalning på ett konto, datum för fullmakten samt kontots nummer och typ.

16. Uppgift om antal perioder om trettio dagar för vilka den skattskyldige uppburit inkomst som beskattas enligt lagen (1958:295) om sjömansskatt.

17. Uppgift om omsättning i näringsverksamhet.

18. Uppgifter angående resultat av bruttovinstberäkning, annan beräkning av relationstal eller liknande, skönsmässig beräkning och belopp som under beskattningsåret stått till förfogande för levnadskostnader.

19. Uppgift från centrala bilregistret om innehav av fordon samt om fordonets registreringsnummer, märke, typ och årsmodell.

20. Uppgift för beräkning av skattereduktion för fackföreningsavgift och uppgifter enligt 6 § första och andra styckena lagen (1993:672) om skattereduktion för utgifter för byggnadsarbete på bostadshus för bestämmande av skattereduktion enligt samma lag samt uppgift om beslut om sådan skattereduktion.

21. Uppgift om bosättningsland och tidpunkt för byte av bosättningsland.

22. Uppgifter om antal årsanställda i en koncern i fall som avses i 2 kap. 16 § sista stycket lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter, totalt respektive i Sverige, koncernomsättning och koncernbalansomslutning för koncernmoderföretag.

23. Uppgift som skall lämnas enligt 2 kap. 17 § andra stycket lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter samt uppgift om uppskovsavdrag enligt lagen (1993:000) om uppskovsavdrag vid byte av bostad.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994. Den äldre lydelsen av 7 § gäller dock fortfarande i fråga om mervärdesskatt som belöper på tid före ikraftträdandet.

[1] Lagen omtryckt 1983:143.
Senaste lydelse av
1 § 1993:903
5 § 1991:1920
6 § 1991:1920.
[2] Lydelse enligt prop. 1993/94:45.

15 Förslag till Lag om ändring i lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag

Härigenom föreskrivs att 4 kap. 10 § lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse | *Föreslagen lydelse*

4 kap.

10 §[1]

Revisorn skall för varje räkenskapsår avge revisionsberättelse till den årsredovisningsskyldige. Berättelsen skall överlämnas till den som svarar för förvaltningen av företagets angelägenheter senast fem och en halv månader efter räkenskapsårets utgång.

Revisionsberättelsen skall innehålla ett uttalande, huruvida årsredovisningen har uppgjorts enligt denna lag. Innehåller inte årsredovisningen sådana upplysningar som skall lämnas enligt denna lag, skall revisorn ange detta och lämna behövliga upplysningar i sin berättelse, om det kan ske.

Har revisorn vid sin granskning funnit att åtgärd eller försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet ligger någon som ingår i företagsledningen till last, skall det anmärkas i berättelsen. Revisorn kan även i övrigt i berättelsen meddela upplysningar som han önskar bringa till den årsredovisningsskyldiges kännedom.

I revisionsberättelsen skall också anmärkas om revisorn funnit att företaget inte har fullgjort sin skyldighet

1. att göra avdrag för preliminär A-skatt eller kvarstående skatt enligt uppbördslagen (1953:272),

2. att anmäla sig för registrering enligt *19 § lagen (1968:430) om mervärdeskatt*,	2. att anmäla sig för registrering enligt *14 kap. 2 § mervärdesskattelagen (1994:000)*,
3. att lämna uppgift enligt 54 § 1 mom. uppbördslagen eller 4 § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare eller *22 § lagen om mervärdeskatt*, eller	3. att lämna uppgift enligt 54 § 1 mom. uppbördslagen eller 4 § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare eller *särskild deklaration enligt 14 kap. 3 § mervärdesskattelagen*, eller

4. att i rätt tid betala skatter och avgifter som avses i 1-3.

Om revisionsberättelsen innehåller anmärkning om att företaget inte har fullgjort skyldighet som avses i fjärde stycket 1-4, skall revisorn genast sända in en avskrift av revisionsberättelsen till skattemyndigheten.

I ett moderföretag skall revisorn avge en särskild revisionsberättelse beträffande koncernen. Härvid skall första-tredje styckena tillämpas.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994. Äldre föreskrifter gäller fortfarande i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

[1] Senaste lydelse 1990:1322.

16 Förslag till
Lag om ändring i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter

Härigenom föreskrivs att i 9 kap. 3 § lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter[1] orden "lagen (1968:430) om mervärdeskatt" skall bytas ut mot "mervärdesskattelagen (1994:000)".

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994 och gäller även i fråga om vite som förelagts med stöd av lagen (1968:430) om mervärdeskatt.

[1] Senaste lydelse av 9 kap. 3 § 1990:331.

17 Förslag till
Lag om ändring i lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare

Härigenom föreskrivs att i 25 § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare[1] orden "lagen (1968:430) om mervärdeskatt" skall bytas ut mot "mervärdesskattelagen (1994:000)."

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994. Den äldre lydelsen av 25 § gäller dock fortfarande i fråga om mervärdesskatt som belöper på tid före ikraftträdandet.

[1] Lagen omtryckt 1991:98.
Senaste lydelse av 25 § 1992:684.

18 Förslag till Lag om ändring i lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter

Härigenom föreskrivs att 1 § lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
1 §[1]	
Avräkning enligt denna lag skall göras från belopp som återbetalas eller annars utbetalas på grund av bestämmelse i	
1. uppbördslagen (1953:272),	
2. lagen (1958:295) om sjömansskatt,	
3. *lagen (1968:430) om mervärdeskatt* med undantag av *76 a* §,	3. *mervärdesskattelagen (1994:000)* med undantag av *10 kap. 6 och 7* §§,
4. tullagen (1973:670), tullförordningen (1973:979), lagen (1973:981) om frihet från införselavgift, tullagen (1987:1065), lagen (1987:1069) om tullfrihet m.m. eller lagen (1987:1066) om frihet från skatt eller avgift vid införsel,	
5. lagen (1982:1006) om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar,	
6. lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter eller lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare,	
7. lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter eller författning som anges i 1 kap. 1 § första stycket samma lag, i de fall då utbetalningen ankommer på Skattemyndigheten i Kopparbergs län,	
8. lagen (1974:992) om nedsättning av allmän energiskatt,	
9. lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta eller	
10. lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.	
Vad som sagts i första stycket 7 gäller inte utbetalning enligt 27 § lagen (1957:262) om allmän energiskatt, 6 § lagen (1961:372) om bensinskatt och 13 § lagen (1978:69) om försäljningsskatt på motorfordon.	
Avräkning skall också göras vid återbetalning av belopp som tagits ut som förrättningskostnad vid indrivning av en sådan fordran som avses i 2 § första meningen.	

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994. Den äldre lydelsen av 1 § gäller dock fortfarande i fråga om mervärdesskatt som belöper på tid före ikraftträdandet.

[1] Senaste lydelse 1993:485.

19 Förslag till Lag om ändring i lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar

Härigenom föreskrivs att 8 kap. 13 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	8 kap.
	13 §[1]
Revisorerna skall för varje räkenskapsår avge en revisionsberättelse till föreningsstämman. Berättelsen skall överlämnas till föreningens styrelse senast två veckor före den ordinarie föreningsstämman. Revisorerna skall inom samma tid till styrelsen återlämna de redovisningshandlingar som har överlämnats till dem.	
Revisionsberättelsen skall innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen har gjorts upp enligt denna lag. Innehåller inte årsredovisningen sådana upplysningar som skall lämnas enligt 9 kap., skall revisorerna ange detta och lämna behövliga upplysningar i sin berättelse, om det kan ske.	
Har revisorerna vid sin granskning funnit att någon åtgärd eller försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet ligger en styrelseledamot eller verkställande direktören till last eller att en styrelseledamot eller verkställande direktören på annat sätt har handlat i strid mot denna lag eller stadgarna, skall det anmärkas i berättelsen. Revisionsberättelsen skall även innehålla ett uttalande i frågan om ansvarsfrihet för styrelseledamöterna och verkställande direktören. Revisorerna kan även i övrigt i berättelsen anteckna de upplysningar som de önskar meddela medlemmarna.	
I revisionsberättelsen skall också anmärkas om revisorerna funnit att föreningen inte har fullgjort sin skyldighet	
1. att göra avdrag för preliminär A-skatt eller kvarstående skatt enligt uppbördslagen (1953:272),	
2. att anmäla sig för registrering enligt *19 § lagen (1968:430) om mervärdeskatt*,	2. att anmäla sig för registrering enligt *14 kap. 2 § mervärdesskattelagen (1994:000)*,
3. att lämna uppgift enligt 54 § 1 mom. uppbördslagen eller 4 § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare eller *22 § lagen om mervärdeskatt*, eller	3. att lämna uppgift enligt 54 § 1 mom. uppbördslagen eller 4 § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare eller *särskild deklaration enligt 14 kap. 3 § mervärdesskattelagen*, eller
4. att i rätt tid betala skatter och avgifter som avses i 1-3.	
Om revisionsberättelsen innehåller anmärkning om att föreningen inte har fullgjort någon sådan skyldighet som avses i fjärde stycket 1-4, skall revisorerna genast sända in en avskrift av den till skattemyndigheten.	

Revisionsberättelsen skall innehålla särskilda uttalanden om fastställande av balansräkningen och resultaträkningen samt om det förslag till dispositioner beträffande föreningens vinst eller förlust som har lagts fram i förvaltningsberättelsen.

I en moderförening skall revisorerna avge en särskild revisionsberättelse beträffande koncernen. Härvid skall första-tredje och sjätte styckena tillämpas.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994. Äldre föreskrifter gäller fortfarande i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

[1] Senaste lydelse 1990:1323.

20 Förslag till Lag om ändring i tullagen (1987:1065)

Härigenom föreskrivs att i 28 och 30 §§ tullagen (1987:1065)[1] orden "lagen (1968:430) om mervärdeskatt" skall bytas ut mot "mervärdesskattelagen (1994:000)".

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994. Den äldre lydelsen av 28 och 30 §§ gäller dock fortfarande i fråga om belopp som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

[1] Senaste lydelse av 30 § 1991:157.

21 Förslag till Lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	1 kap.
	1 §[1]
Denna lag gäller vid fastställelse av underlaget för att ta ut skatt eller avgift (taxering) enligt	
1. kommunalskattelagen (1928:370),	
2. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt,	
3. lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt,	
4. lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt,	
5. lagen (1946:324) om skogsvårdsavgift,	
6. lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel i fall som avses i 2 § första stycket 1-5 nämnda lag,	
7. lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader,	
8. lagen (1992:1745) om allmän sjukförsäkringsavgift,	
9. lagen (1993:000) om allmän avgift för finansiering av kontantförmåner vid arbetslöshet,	
10. lagen (1993:000) om expansionsmedel.	
Lagen gäller även vid handläggning av ärenden om särskilda avgifter (skattetillägg och förseningsavgift) om inte annat följer av 5 kap.	
Lagen innehåller bestämmelser som skall gälla vid handläggning av mål om taxering och särskilda avgifter i allmän förvaltningsdomstol.	
Att bestämmelserna i denna lag gäller även i fråga om förfarandet för fastställelse av mervärdesskatt i vissa fall framgår av *21 § lagen (1968:430) om mervärdeskatt.*	Att bestämmelserna i denna lag gäller även i fråga om förfarandet för fastställelse av mervärdesskatt i vissa fall framgår av *14 kap. 28 § mervärdesskattelagen (1994:000).*

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994. Den äldre lydelsen av 1 kap. 1 § gäller dock fortfarande i fråga om mervärdesskatt som belöper på tid före ikraftträdandet.

[1] Lydelse enligt prop. 1993/94:50.

22 Förslag till Lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter

Härigenom föreskrivs att 2 kap. 13 och 16 §§ lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
2 kap.	
13 §[1]	
Allmän självdeklaration skall lämnas om	
1. den skattskyldige är annan juridisk person än dödsbo,	
2. den skattskyldige är skyldig att i självdeklaration lämna uppgift om inkomst av näringsverksamhet,	
3. den skattskyldige är företagsledare eller delägare i fåmansföretag, fåmansägt handelsbolag, företag, som enligt 3 § 12 mom. nionde stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall behandlas som fåmansföretag eller, om uppgifter skall lämnas enligt 24 §, i företag som upphört att vara sådant företag,	
4. den skattskyldige är närstående till företagsledare i sådant företag som avses i 3 och skall lämna uppgifter enligt 24 §,	
5. den skattskyldige enligt *21 § lagen (1968:430) om mervärdeskatt* är skyldig att redovisa utgående och ingående mervärdesskatt i sin självdeklaration,	5. den skattskyldige enligt *14 kap. 3 § mervärdesskattelagen (1994:000)* är skyldig att redovisa utgående och ingående mervärdesskatt i sin självdeklaration,
6. den skattskyldige inte varit bosatt i Sverige under hela beskattningsåret, eller	
7. den skattskyldige inte mottagit förtryckt blankett för förenklad självdeklaration senast den 15 april taxeringsåret.	
16 §[2]	
Fåmansföretag och företag, som enligt 3 § 12 mom. nionde stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall behandlas som fåmansföretag skall i självdeklarationen lämna uppgifter om delägares eller honom närstående persons namn, personnummer och adress och i förekommande fall aktie- eller andelsinnehav varvid, om det förekommer olika röstvärden för innehavet, dessa skall anges; dock behöver uppgifter inte lämnas för närstående person, som inte uppburit ersättning från, träffat avtal med eller haft liknande förhållande med företaget.	
Delägare i ett handelsbolag skall lämna de uppgifter som behövs för att beräkna det justerade ingångsvärdet för andelen i bolaget såsom andelens ursprungliga ingångsvärde, tillskott och uttag.	
Skall den skattskyldige enligt *21 § lagen (1968:430) om mervärdeskatt* redovisa mervärdesskatt i sin självdeklaration, skall han lämna de uppgifter som behövs för att	Skall den skattskyldige enligt *14 kap. 3 § mervärdesskattelagen (1994:000)* redovisa mervärdesskatt i sin självdeklaration, skall han lämna de uppgifter som behövs

besluta om mervärdesskatten.	för att besluta om mervärdesskatten.

Dotterföretag enligt 1 kap. 2 § aktiebolagslagen (1975:1385), 1 kap. 4 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, 1 kap. 3 § bankaktiebolagslagen (1987:618), 1 kap. 2 § sparbankslagen (1987:619), 1 kap. 8 § föreningsbankslagen (1987:620), 1 kap. 9 § försäkringsrörelselagen (1982:713) eller 1 kap. 1 § lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag, skall i självdeklarationen lämna uppgift om namn och organisationsnummer för moderföretag jämte aktie- eller andelsinnehav med angivande av röstvärde samt, i förekommande fall, uppgifter om namn och organisationsnummer för dettas moderföretag. Ägaruppgifterna skall avse förhållandena vid senast avslutade beskattningsår.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994. Den äldre lydelsen av 2 kap. 13 och 16 §§ gäller dock fortfarande i fråga om mervärdesskatt som belöper på tid före ikraftträdandet.

[1] Senaste lydelse 1992:1659.
[2] Senaste lydelse 1990:1136.

23 Förslag till
Lag om ändring i lagen (1990:578) om särskilt bidrag till kommuner

Härigenom föreskrivs att i 1 § lagen (1990:578) om särskilt bidrag till kommuner[1] orden "lagen (1968:430) om mervärdeskatt" skall bytas ut mot "mervärdesskattelagen (1994:000)".

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994.

[1] Senaste lydelse av 1 § 1990:1154.

24 Förslag till Lag om ändring i lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m.

Härigenom föreskrivs att 2 § lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
2 §	
Under indrivningen får införsel enligt 15 kap. utsökningsbalken ske för fordringar som påförts enligt bestämmelserna i	
1. uppbördslagen (1953:272), om inte annat föreskrivs i den lagen,	
2. lagen (1958:295) om sjömansskatt, om inte annat föreskrivs i den lagen,	
3. lagen (1968:430) om mervärdeskatt,	
4. lagen (1972:435) om överlastavgift,	*3.* lagen (1972:435) om överlastavgift,
5. lagen (1976:206) om felparkeringsavgift,	*4.* lagen (1976:206) om felparkeringsavgift,
6. lagen (1976:339) om saluvagnsskatt,	*5.* lagen (1976:339) om saluvagnsskatt,
7. lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter,	*6.* lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter,
8. lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare, om inte annat föreskrivs i den lagen,	*7.* lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare, om inte annat föreskrivs i den lagen,
9. fordonsskattelagen(1988:327),	*8.* fordonsskattelagen (1988:327),
10. lagen (1989:471) om investeringsskatt för vissa byggnadsarbeten,	*9.* lagen (1989:471) om investeringsskatt för vissa byggnadsarbeten,
11. lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, *eller*	*10.* lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta,
12. lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.	*11.* lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. *eller*
	12. mervärdesskattelagen (1994:000).

Att införsel får ske för böter och viten är föreskrivet i 15 kap. 1 § 2 utsökningsbalken.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994. Den äldre lydelsen av 2 § gäller dock fortfarande i fråga om mervärdesskatt som belöper på tid före ikraftträdandet.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde
den 9 december 1993

Närvarande: statsministern Bildt, ordförande, och statsråden Friggebo, Johansson, Laurén, Hörnlund, Olsson, Svensson, af Ugglas, Dinkelspiel, Thurdin, Hellsvik, Wibble, Davidson, Könberg, Lundgren, P. Westerberg

Föredragande: statsrådet Lundgren

Proposition om ny mervärdesskattelag

1 Ärendet och dess beredning

Bakgrund

Mervärdesskatten infördes den 1 januari 1969 genom lagen (1968:430) om mervärdeskatt, ML (prop. 1968:100, bet. 1968:BeU45, rskr. 1968:294)[1]. Samtidigt upphävdes förordningen (1959:507) om allmän varuskatt, som hade varit i kraft sedan den 1 januari 1960.

ML har alltsedan sin tillkomst ändrats ett stort antal gånger. En fortlöpande teknisk översyn gjordes av Mervärdeskatteutredningen (Fi 1971:05) under åren 1971 - 1987. Slutbetänkandet (SOU 1987:45) hade föregåtts av tio delbetänkanden. Förslagen ledde i allt väsentligt till ändrad lagstiftning. Även därefter har ett stort antal ändringar gjorts i ML. Här kan särskilt nämnas den utvidgning av beskattningsområdet som genomfördes som en del av skattereformen efter förslag från kommittén för indirekta skatter (KIS) i betänkandet Reformerad mervärdeskatt m.m. (SOU 1989:35). Betänkandet innehöll också förslag om upphävande av vissa bemyndiganden m.m. i syfte att anpassa ML till de krav som numera ställs i regeringsformen. KIS gjorde i övrigt inte någon lagteknisk genomgång av ML. Förslagen trädde i kraft i två etapper, dels den 1 januari 1990 (prop. 1989/90:50, bet. 1989/90:SkU10, rskr. 1989/90:96, SFS 1989:1027), dels den 1 januari 1991 (prop. 1989/90:111, bet. 1989/90:SkU31, rskr. 1989/90:357, SFS 1990:576).

I januari 1990 tillkallade chefen för Finansdepartementet en särskild utredningsman, regeringsrådet Leif Lindstam, med uppdrag att göra en teknisk översyn av mervärdeskatten (dir. 1990:1). Utredningsarbetet skulle också syfta till att så långt möjligt harmonisera lagstiftningen i

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

systematiskt hänseende med den ordning som råder inom EG. Utredningen antog namnet Utredningen om teknisk översyn av mervärdeskattelagen.

Jag vill i detta sammanhang erinra om en i december 1991 tillsatt utredning med uppgift att lämna förslag till den tekniska anpassning av bl.a. mervärdesskatten som behövs vid ett svenskt medlemskap i EG (Fi 1991:09).

Utredningen om teknisk översyn av mervärdeskattelagen lämnade i september 1990 delbetänkandet Återbetalning av mervärdeskatt till utländska företagare (SOU 1990:67). Detta delbetänkande har legat till grund för lagen (1991:119) om återbetalning av mervärdeskatt till utländska företagare som infördes den 1 april 1991 (prop. 1990/91:72, bet. 1990/91:SkU13, rskr. 1990/91:122).

I januari 1992 överlämnade utredningen sitt slutbetänkande Ny mervärdesskattelag[2] (SOU 1992:6). Betänkandet ligger till grund för den nu aktuella propositionen. Den primära utgångspunkten för utredningen har varit att genomföra en författningsteknisk översyn av ML. Förslag till materiella ändringar har också lämnats. Vissa materiella ändringsförslag är direkt föranledda av den tekniska översynen och behandlas i denna proposition. Hit hör exempelvis ändringar som i huvudsak utgör konsekvenser av den eftersträvade samordningen med reglerna inom EG.

I betänkandet har också lämnats förslag till sådana materiella ändringar som ansetts angelägna mot bakgrund av de erfarenheter som gjorts vid tillämpningen av den nuvarande mervärdeskattelagen. Således har skattefrihet föreslagits för vissa underentreprenörstjänster inom sjukvården, tandvården och den sociala omsorgen. I den delen ledde betänkandet redan den 1 maj 1992 till vissa lagändringar i enlighet med utredningens förslag (prop. 1991/92:122, bet. 1991/92:SkU24, rskr. 1991/92:211, SFS 1992:190). Utredningen föreslog även en motsvarande skattefrihet för uppdragstagare som tillhandahåller utbildningstjänster. Denna fråga har hänskjutits till utredningen (Fi 1992:02) om vissa mervärdeskattefrågor (jfr prop. 1991/92:122 s. 6). Sistnämnda utredning tillsattes i februari 1992 med uppgift att föreslå ändringar av sådana regler i ML som ger upphov till snedvridningar i konkurrenshänseende.

I betänkandet har vidare förslagits en ändrad utformning av undantaget från skatteplikt för fastighetsupplåtelser. Detta förslag har behandlats i samband med lagändringar genomförda den 1 juli 1993 (prop. 1992/93:190, bet. 1992/93:SkU26, rskr. 1992/93:420, SFS 1993:642).

Skattskyldigheten vid omsättning mellan koncernföretag och skattskyldigheten vid andrahandsuthyrning av fastigheter utgör vissa andra frågor av materiell art som har behandlats i det nu aktuella betänkandet. Utredningen lade dock inte fram några förslag till ändrad lagstiftning i dessa avseenden. Frågorna har i stället prövats ytterligare av den tidigare nämnda utredningen (Fi 1992:02), som i november 1992 lämnat förslag

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

till lagstiftning bl.a. avseende dessa frågor i delbetänkande (SOU 1992:121).

Utredningen om teknisk översyn av mervärdeskattelagen har även belyst vissa problemområden beträffande avdragsrätten för ingående skatt hänförlig till personbilar m.m. och föreslagit en viss begränsning av denna avdragsrätt. Frågor rörande bl.a. avdragsbestämmelserna inom personbilsområdet har också behandlats av Utredningen (Fi 1992:02) om vissa mervärdeskattefrågor i ett i juli 1993 överlämnat delbetänkande (SOU 1993:75). Detta betänkande och kvarstående frågor i betänkandet (SOU 1992:121) bereds f.n. inom regeringskansliet. Jag är därför inte beredd att nu föreslå några ändringar i lagstiftningen i dessa avseenden.

Sedan Utredningen om teknisk översyn av mervärdeskattelagen lämnade sitt betänkande har ett stort antal lagändringar — den senaste införd i SFS 1993:898 — genomförts i mervärdeskattelagstiftningen. Vissa av ändringarna kommenteras i specialmotiveringen till det nu aktuella lagförslaget.

Med hänsyn till de pågående utredningarna inom mervärdesskatteområdet kan det i och för sig finnas anledning att ifrågasätta lämpligheten av att nu införa en ny mervärdesskattelag, som redan inom kort kommer att behöva ändras. Övervägande skäl talar dock för att inte uppskjuta lagstiftningen. Det förslag till ny mervärdesskattelag som nu läggs fram kan förväntas leda till uppenbara förbättringar. Förslaget innebär en i lagtekniskt avseende helt omarbetad och moderniserad lagtext. Lagstiftningen görs klarare och enhetligare och mer anpassad till den ordning som råder inom EG. Det är därför enligt min mening väsentligt att kommande lagändringar kan genomföras i den nya lagen och att den träder i kraft utan dröjsmål.

Betänkandet Ny mervärdesskattelag (SOU 1992:6) har remissbehandlats. Till protokollet i detta ärende bör fogas en förteckning över remissinstanserna, *bilaga 1*. En sammanställning av remissyttrandena har upprättats inom Finansdepartementet och finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (dnr 673/92). Det lagförslag som utredningen lämnat är omfattande. Jag får därför hänvisa till betänkandet beträffande förslaget.

Lagrådet

Regeringen beslutade den 13 maj 1993 att inhämta Lagrådets yttrande över förslaget till ny mervärdesskattelag och de föreslagna ändringarna i kommunalskattelagen (1928:370). Lagrådsremissens förslag till mervärdesskattelag bör fogas till protokollet i detta ärende som *bilaga 2*. Förslaget till ändringar i kommunalskattelagen motsvarar, frånsett några redaktionella ändringar, propositionens lagförslag och har inte fogats till protokollet. Lagrådets yttrande över förslagen bör fogas till protokollet som *bilaga 3*. Lagrådet har föreslagit vissa sakliga ändringar till vilka jag återkommer i det följande. Lagrådets granskning har vidare utöver redaktionella ändringar lett till vissa förtydliganden och omdisponeringar av

lagtexten. I dessa delar godtar jag Lagrådets förslag till ändringar och tillägg i den mån inte annat framgår av det följande.

I Lagrådets förslag bör göras vissa justeringar. Dessa behandlas i specialmotiveringen till berörda paragrafer. Härutöver bör några redaktionella jämkningar göras.

Jag avser nu att ta upp frågan om lagstiftning med anledning av betänkandet Ny mervärdesskattelag (SOU 1992:6). I den allmänna motiveringen redogör jag för reformbehovet och för den föreslagna lagens systematik och uppbyggnad samt lämnar förslag till lagändringar i vissa materiella frågor som hör samman med författningsöversynen. Lagförslagen kommenteras i specialmotiveringen.

2 Allmän motivering

2.1 Behovet av teknisk översyn

En genomgripande författningsteknisk översyn av lagen (1968:430) om mervärdeskatt (ML) har länge varit påkallad. En annan systematik och uppbyggnad är nödvändig. De önskvärda förändringarna är av sådan art och omfattning att de inte bör göras inom ramen för den nuvarande lagen. Den bristande systematiken beror i huvudsak på att lagstiftningen bygger på den äldre varuskatten och att någon mer genomgående systematisk omarbetning eller översyn inte har skett sedan ML infördes 1969 trots ett mycket stort antal ändringar i lagen.

ML består av dels lagparagrafer, dels anvisningar till dessa. Överskådligheten försvåras av att anvisningarna innehåller inte endast preciseringar av resp. lagparagraf utan också självständiga regleringar, ofta i grundläggande avseenden. Överskådligheten försvåras ytterligare av att många av de grundläggande bestämmelserna om skattens tilllämpningsområde finns på spridda ställen i anvisningarna. Någon kapitelindelning förekommer inte.

Lagrådet bereddes första gången tillfälle att granska lagen år 1990 i samband med skattereformen. Lagrådet framförde då flera kritiska synpunkter bl.a. vad gällde den begreppsjuridik som ansågs genomsyra lagen. Det framhölls att den översyn som påbörjats av KIS "måste utmynna i en helt annan uppläggning av lagen, där regleringen inte sker genom utvidgningar eller inskränkningar av centrala begrepp utan genom en direkt bestämning av vad som är skattepliktigt och vem som har att redovisa skatt" (jfr prop. 1989/90:111 s. 295).

2.2 Den föreslagna lagens systematik och uppbyggnad

Utredningens förslag till ny mervärdesskattelag (NML) har en helt annan uppbyggnad och systematik än ML. Även de olika bestämmelserna i NML är i stor utsträckning utformade på annat sätt än motsvarande

bestämmelser i ML. Avsikten med dessa ändringar har varit att skapa en så överskådlig lag som möjligt och därmed göra den mer lättillgänglig.

Bestämmelserna i NML är samlade endast i paragrafer och alltså i motsats till ML inte uppdelade på paragrafer och anvisningar. I allmänhet är paragraferna utformade så att varje paragraf reglerar mer begränsade förhållanden än paragraferna och anvisningarna i ML. Det medför att paragraferna är kortare men fler i NML än i ML. De innehåller i regel endast ett eller två textstycken och innehållsrika stycken har fått punktform.

Lagförslaget är indelat i två avdelningar om sammanlagt tjugotvå kapitel. Materiella bestämmelser om skatten finns i första avdelningen, 1-10 kap. Övriga bestämmelser, bl.a. om registrering, deklarationer och domstolsförfarandet finns i andra avdelningen, 11-22 kap. Längre kapitel har gjorts mer överskådliga med hjälp av underrubriker.

Förslaget innebär även språkliga ändringar i förhållande till ML. En förenklad meningsbyggnad har eftersträvats. Möjligheterna att göra det har dock i många fall begränsats av att bestämmelserna skall reglera komplicerade förhållanden.

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

Remissinstanserna har framhållit det angelägna i att den nuvarande lagstiftningen förenklas och görs mer överskådlig. Från dessa utgångspunkter är också de flesta remissinstanserna positiva till utredningens förslag eller lämnar det utan erinran. Flera remissinstanser pekar också på regelharmoniseringen med EG som en angelägen åtgärd.

Skattemyndigheten i Göteborgs och Bohus län anser att överskådligheten motverkas av att vissa regler finns spridda i olika kapitel och att lagen därigenom innehåller många hänvisningar. Några remissinstanser däribland *Byggentreprenörerna* och *Lantbrukarnas Riksförbund (LRF)* anser att man bör överväga att minska antalet specialdefinierade uttryck och i än högre utsträckning än vad som föreslås knyta an till inkomstbeskattningens terminologi. *Advokatsamfundet* som är positivt till lagförslaget från språklig och systematisk synpunkt anser dock att detta fortfarande förutsätter mycket goda kunskaper om uppbyggnaden av mervärdesskattesystemet och om innebörden av olika uttryck i bestämmelserna. Flera remissinstanser ifrågasätter nödvändigheten av sådana lagrum som saknar materiellt innehåll utan endast har informativ karaktär.

För egen del vill jag framhålla följande. Regelsystemet inom mervärdesskatteområdet är omfattande och delvis tekniskt komplicerat. Det stora antalet bestämmelser är en konsekvens av de mångskiftande förhållanden som skall regleras. Det är mot denna bakgrund angeläget att regleringen är så överskådlig som möjligt och att de möjligheter till förenklingar som finns tas tillvara. Utredningens förslag innebär enligt min mening många och klara förbättringar i uppbyggnad och systematik i förhållande till den nuvarande ordningen. Genom att överge tekniken med anvisningar,

reducera paragrafernas längd och genom den språkliga översynen har utredningen gjort lagtexten mer överskådlig och bättre strukturerad. Förslaget innebär också ett väsentligt närmande till den ordning som råder inom EG. Jag ansluter mig till utredningens förslag till lagteknisk lösning men kommer i specialmotiveringen att föreslå vissa tillägg och ändringar utifrån vad som framkommit vid ärendets beredning. Paragrafer i utredningsförslaget som inte har annat innehåll än hänvisningar till andra paragrafer har i allmänhet slopats med hänsyn till de många rubriker och underrubriker som lagförslaget innehåller.

Under de år som ML varit i kraft har ordet "mervärdeskatt" med ett "s" varit ett vedertaget stavningssätt. De negativa effekterna av att nu ändra stavningen torde dock begränsa sig till att i praktiken bägge sätten att stava på kommer att användas under en övergångsperiod innan blankettförråd m.m. tömts. Jag har därför inte funnit skäl att frångå det uttryckliga önskemål om ändrat stavningsätt som framförts av språklig expertis.

2.3 Ändrad innebörd av vissa centrala begrepp

Mitt förslag: Med *skattskyldighet* förstås endast skyldigheten att betala skatt till staten. För de fall då skattskyldighet i ML använts endast för att möjliggöra kompensation för mervärdesskatteutgifter, införs bestämmelser om återbetalning av mervärdesskatt till icke skattskyldiga.

Skatteplikten och *undantagen* från den gäller själva omsättningen av varor och tjänster och inte, som enligt ML, de omsatta varorna eller tjänsterna som sådana.

En verksamhet är i princip alltid *yrkesmässig* när den utgör näringsverksamhet enligt kommunalskattelagen och i några ytterligare fall (jfr 4 kap. NML). Flera av ML:s inskränkningar av yrkesmässighetsbegreppet överförs därför till undantagen från skatteplikt.

Begreppet *varor* omfattar alla materiella ting och alltså i motsats till i ML även fastigheter. Den nuvarande ordningen att överlåtelse av fastighet inte skall medföra skattskyldighet för säljaren ersätts med att sådana överlåtelser i stället undantas från skatteplikt.

Utredningens förslag: Överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna: Flera remissinstanser, däribland *Riksskatteverket (RSV)*, anser att den nya definitionen av skattskyldighet inte har använts konsekvent och genomgående i förslaget. RSV ifrågasätter vidare om konstruktionen med återbetalning av mervärdesskatt i stället för s.k. teknisk skattskyldighet innebär en förenkling. *Skattemyndigheten i Stockholms län* påpekar att många av de företag som enligt utredningen har rätt till återbetalning av skatt också kommer att redovisa utgående skatt för skattepliktig omsättning inom landet och som en följd av detta

ha avdragsrätt för ingående skatt. Exempel på detta är exportföretag, företag som tillhandahåller nyhetstidningar beträffande annonsintäkter samt även kommuner. Detta talar för att endast ett begrepp bör finnas och enligt skattemyndigheten bör då begreppet avdragsrätt användas.

Skälen för mitt förslag: Såsom Lagrådet framhållit i samband med skattereformen (jfr prop. 1989/90:111 s 294 f.) bygger ML på ett antal begrepp som i mervärdesskattesammanhang ges specifik innebörd. Ett vanligt förekommande förhållande i ML är att beskattningens räckvidd regleras genom att de olika begreppens innebörd utvidgas eller inskränks för olika omsättningssituationer. Ett sådant begrepp är skattskyldig.

Den som enligt ML är skyldig att betala mervärdesskatt betecknas i lagen som skattskyldig. Skattskyldig i denna mening är den som inom landet i en yrkesmässig verksamhet omsätter skattepliktiga varor eller tjänster (jfr 2 § första stycket 1 ML).

Den som omsätter varor och tjänster som är undantagna från skatteplikt, betecknas också i vissa fall som skattskyldig fastän han alltså inte är skyldig att redovisa någon utgående mervärdesskatt till staten (jfr 2 § första stycket 2 ML). Genom denna s.k. tekniska skattskyldighet får han kompensation för sina mervärdesskatteutgifter genom att få "avdragsrätt" för dessa utgifter (den ingående mervärdesskatten). Det kan alltså, såsom Lagrådet påpekat (jfr prop. 1989/90:111 s. 294) vara ett gynnande beslut att bli förklarad skattskyldig.

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

I likhet med utredningen anser jag att med *skattskyldighet* skall förstås endast skyldigheten att betala skatt till staten. På detta sätt uppnås ett skattskyldighetsbegrepp som står i överenstämmelse med dess språkliga innebörd och som därigenom blir mer lättillgängligt. För de fall då skattskyldighetsbegreppet i ML använts endast för att möjliggöra kompensation för mervärdesskatteutgifter, bör bestämmelser införas om återbetalning av mervärdesskatt till icke skattskyldiga (10 kap. NML).

Någon materiell ändring är inte avsedd med förslaget om återbetalningsrätt. Ansökan om återbetalning av ingående mervärdesskatt skall följa samma bestämmelser som yrkande om avdrag för ingående skatt och ske i samma deklaration. Någon uppdelning mellan å ena sidan ingående mervärdesskatt i en verksamhet som avser skattepliktig omsättning och som därför medför avdragsrätt och å andra sidan ingående mervärdesskatt i en verksamhet som medför återbetalningsrätt skall inte heller behöva ske (jfr specialmotiveringen till 8 kap. 14 § och 19 kap. 12 § NML).

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

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

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

I ML föreskrivs att en verksamhet skall anses som *yrkesmässig* när inkomsten av denna utgör skattepliktig intäkt av näringsverksamhet enligt kommunalskattelagen (1928:370, KL) eller lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL); jfr punkt 1 första stycket av anvisningarna till 2 § ML. I samma anvisningar i ML finns bestämmelser som innebär att försäljning av inventarier och vissa andra varor i näringsverksamhet inte skall anses som yrkesmässig om verksamheten inte i övrigt medför skattskyldighet enligt ML.

Begreppet näringsverksamhet har fått en preciserad innebörd i samband med inkomstskattereformen. Enligt min mening bör frågan om när en verksamhet i mervärdesskattesammanhang skall anses som yrkesmässig knyta an till inkomstskattelagstiftningen och i princip alltid anses som yrkesmässig när verksamheten utgör näringsverksamhet enligt 21 § KL och i några ytterligare fall (4 kap. NML). Som en följd av detta föreslår jag att flera av ML:s inskränkningar av yrkesmässighetsbegreppet istället överförs till undantagen från skatteplikt (3 kap. NML).

Ett annat exempel specifikt för ML är *varubegreppet*. Med begreppet vara förstås i ML i första hand materiellt ting, dock inte fastigheter. Genom denna bestämning av varubegreppet faller omsättning av fastigheter utanför beskattningens räckvidd. Denna konstruktion av varubegreppet skiljer sig från EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEC, OJ L 145, 13.6.1977). Enligt detta direktiv omfattar varubegreppet all materiell egendom, således även fastigheter. Behövliga regleringar av beskattningens räckvidd görs i stället i princip genom undantagen från skatteplikt.

Jag föreslår att varubegreppet förenklas på så sätt att det skall omfatta materiella ting och till skillnad från ML även fastigheter. Det torde inte vara allmänt språkbruk att beteckna fastighet som vara. Jämfört med utredningsförslaget har därför i förtydligande syfte uttryckligen angetts att fastigheter omfattas av varubegreppet. För att det beskattningsbara området skall förbli oförändrat, trots ändringen av varubegreppets omfattning bör överlåtelser av fastigheter i stället undantas från skatteplikt. Varubegreppet i Sverige kommer genom den ändrade definitionen att få samma konstruktion som inom EG. Konstruktionen har även det värdet att begränsningarna av beskattningens räckvidd därmed kan koncentreras till ett ställe i lagen, nämligen bestämmelserna om undantag från skatteplikt.

Det finns bestämmelser om uttagsbeskattning i såväl ML som i förslaget dels för det fall då en skattskyldig tar i anspråk en vara för privat ändamål eller överlåter den utan ersättning eller mot ersättning som

understiger marknadsvärdet, dels i vissa fall då en skattskyldig för över en vara från en verksamhet till en annan (punkt 2 första stycket a och b av anvisningarna till 2 § ML resp. den föreslagna 2 kap. 2 §). Genom att fastigheter enligt ML inte utgör varor omfattar emellertid ML:s uttagsbestämmelser överhuvudtaget inte sådana ianspråktaganden eller överföringar av fastigheter. I konsekvens med vad som föreslås gälla för överlåtelse av fastigheter bör inte heller uttagsbestämmelserna i förslaget bli tillämpliga i sådana fall. Det uppnås generellt genom att undantaget från skatteplikt anges gälla all omsättning av fastigheter, dvs. såväl överlåtelse som uttag av nämnda slag. Detta behandlas närmare i specialmotiveringarna till 2 kap. 2-6 §§ och 3 kap. 2 § NML.

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

2.4 Särskilt om fastighetsbegreppet

Mitt förslag: Fastighetsbegreppet i NML bör till skillnad mot idag även omfatta verksamhetstillbehör liksom växande skog, odling och annan växtlighet. För att omsättning av nämnda tillgångar alltjämt skall beskattas föreslås att undantaget från skatteplikt för omsättning av fastighet inte skall omfatta omsättning av verksamhetstillbehör och växtlighet.

Utredningens förslag: Byggnadstillbehör enligt 2 kap. 2 § jordabalken bör anses som fastighet endast om de tillhör fastighetens ägare eller, då det är fråga om en byggnad på annans mark, byggnadens ägare. De särskilda reglerna i ML om s.k. verksamhetstillbehör bör slopas. Sådan egendom skall anses som fastighet i samma mån som andra slag av byggnadstillbehör.

Remissinstanserna: Utredningens förslag har tillstyrkts av *Svenska Revisorsamfundet*. Övriga remissinstanser har lämnat förslaget utan erinran.

Bakgrunden till mitt förslag: För skatterätten gäller de definitioner av fastighetsbegreppet som finns i jordabalken (JB), om inte särskilda föreskrifter meddelas för olika funktioner inom skatterätten (jfr prop. 1973:162 s. 295).

I 1 kap. JB anges att fast egendom är jord och att denna är indelad i fastigheter. Till fastighet hör fastighetstillbehör enligt 2 kap. 1 § JB såsom byggnad, ledning, stängsel och annan anläggning för stadigvarande bruk samt på rot stående träd och andra växter. Till fastighet hör vidare

byggnadstillbehör, dvs. fast inredning och annat enligt 2 kap. 2 § JB samt i vissa fall även industritillbehör enligt 2 kap. 3 § JB.

Allmänt gäller att tillbehör hör till fastigheten i civilrättslig mening om tillbehöret ägs av fastighetens ägare. Denna begränsning gäller inte i den allmänna skatterätten eller i mervärdesskattehänseende.

Det allmänna skatterättsliga fastighetsbegreppet, som tillämpas t.ex. vid fastighetsbeskattning, reavinstbeskattning och fastighetstaxering, omfattar förutom vad som inom civilrätten avses med fastighet också byggnad på någon annans mark. Jfr 4 § KL, 2 § 1 mom. SIL, 1 § lagen (1984:1052) om fastighetsskatt och 1 § lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt. Byggnadstillbehör till sådan byggnad omfattas av fastighetsbegreppet, om de tillhör byggnadens ägare. Detsamma gäller främst vid inkomsttaxeringen i fråga om industritillbehör till byggnad på annans mark.

För mervärdesskattens del finns definitionen av fastighetsbegreppet i 7 § ML och anvisningarna till denna paragraf. I stort sett omfattar fastighetsbegreppet vid mervärdesbeskattningen samma egendom som allmänt gäller för fastighetsbegreppet inom skatterätten i övrigt (se prop. 1974:169 s. 29-30, 36-37). Utöver vad som är fastighet enligt JB räknas således i ML, liksom i KL, byggnad på annans mark som fastighet. I ML ingår dock dessutom ledning, stängsel eller liknande anläggning på annans mark i fastighetsbegreppet. Vidare förutsätts inte i ML, såsom är fallet i KL, att byggnadstillbehör till byggnad på egen eller annans mark måste tillhöra byggnadens ägare för att ingå i fastighetsbegreppet. ML innehåller även vissa inskränkningar av fastighetsbegreppet i förhållande till JB och KL. Industritillbehör enligt 2 kap. 3 § JB hänförs inte till fastighet vid mervärdesbeskattningen. Detsamma gäller vissa byggnadstillbehör som utgör s.k. verksamhetstillbehör. Med verksamhetstillbehör avses i mervärdesskattehänseende annan maskin, utrustning eller särskild inredning än industritillbehör, om den anskaffats för direkt nyttjande i särskild verksamhet på en fastighet inrättad för annat än bostadsändamål. Som exempel kan nämnas diskar i affärshus, fasta bänkar i teatrar, åskådarbänkar i sporthallar, ribbstolar i skolor, inredning i laboratorier, pumpar i reningsverk och turbiner i kraftverk.

Även i KL finns dock bestämmelser som kan sägas avse verksamhetstillbehör. I punkt 6 av anvisningarna till 23 § KL finns vissa avskrivningsregler rörande byggnadsinventarier. Dessa bestämmelser avser i stort sett vad som i ML är att betrakta som verksamhetstillbehör.

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

Skälen för mitt förslag: Fastighetsbegreppets räckvidd har betydelse för främst omfattningen av undantagen från skatteplikt (jfr avsnitt 2.3). Det gäller dels mitt förslag till undantag för omsättning av fastighet (3 kap. 2 § NML), dels de nuvarande undantagen för överlåtelse och upplåtelse av olika andra rättigheter till fastighet (jfr 8 § 6 och punkt 8 av anvisningarna samt 2 § tredje stycket ML och därmed sammanhängande bestämmelser).

Vid utformningen av fastighetsbegreppet skall utgångspunkten fortfarande vara den civilrättsliga regleringen.

Fastighetsbegreppet bör i enlighet med nuvarande ordning i såväl ML som KL omfatta även byggnader på annans mark. Detta överensstämmer med de syften som uppbär undantagen från skatteplikt enligt 8 § 6 ML och punkt 8 av anvisningarna till paragrafen.

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

Enligt nuvarande ordning anses således byggnadstillbehör som fastighet, även om de ägs av annan än ägaren till byggnaden. Uthyrning av tillbehören utgör skattfri upplåtelse av fastighet enligt 8 § 6 ML. Uthyraren kan dock välja om han vill bli skattskyldig enligt 2 § tredje stycket ML (s.k. frivilligt inträde). Den ordning som utredningen föreslår medför att en uthyrare som inte samtidigt är ägare till byggnaden alltid blir skattskyldig vid yrkesmässig uthyrning av sådana tillbehör. Någon skillnad mellan leasing- och överlåtelseavtal kommer således inte längre att finnas i dessa situationer.

Utredningsförslaget innebär emellertid också att en upplåtelse av nyttjanderätt till byggnadstillbehör skulle komma att behandlas olika i skattepliktshänseende beroende på om tillbehöret finns i en byggnad som ägs av den som upplåter nyttjanderätten till tillbehöret eller inte. Således skulle upplåtelse av byggnadstillbehör i en lokal som inte ägs av upplåtaren komma att anses som skatteliktig omsättning av tjänst medan en upplåtelse av samma byggnadstillbehör i en lokal som ägs av upplåtaren skulle utgöra en icke skattepliktig upplåtelse av fastighet. Denna bristande neutralitet i beskattningen kan medföra oönskade effekter i konkurrenshänseende. Med hänsyn till detta föreslås att någon ändring avseende byggnadstillbehören inte görs i de nuvarande reglerna. Även i NML bör således byggnadstillbehör anses som fastighet och detta oavsett om de hör till byggnad på egen eller annans mark eller om de tillförts byggnaden av dess ägare eller någon annan.

I 2 kap. 3 § JB anges att s.k. industritillbehör hör till fastighet, om inte fastighetsägaren avgett en förklaring att så inte är fallet och förklaringen är inskriven i fastighetsboken. Bestämmelsen gäller endast fastigheter som är helt eller delvis inrättade för industriell verksamhet. Den avser maskiner och annan utrustning som tillförts en sådan fastighet för att användas i verksamheten huvudsakligen på denna. Fordon, kontorsutrustning och handverktyg hör inte i något fall till fastigheten. Den nuvarande regleringen i ML innebär att industritillbehör inte anses som fastighet. De omfattas således inte av undantagen från skatteplikt och överlåtelser beskattas som överlåtelser av skattepliktig vara. Enligt min mening saknas skäl att i mervärdesskattesammanhang föra in industritillbehören under fastighetsbegreppet. Någon ändring i nuvarande ordning bör därför inte göras.

Utredningen föreslår vidare att de särskilda reglerna om verksamhetstillbehör slopas (7 § andra stycket fjärde meningen ML, prop. 1974:169 s. 19 f. och 36 f). Sådan egendom bör enligt utredningen anses som fastighet i samma utsträckning som andra slag av byggnadstillbehör dvs. verksamhetstillbehören skall räknas som fastighet om de tillhör byggnadens ägare.

Av skäl som redovisats tidigare är mitt förslag att byggnadstillbehör alltid bör anses som fastighet oavsett vem som äger byggnaden eller marken. Verksamhetstillbehören skulle därmed alltid innefattas av fastighetsbegreppet vilket i och för sig innebär en neutralitet i beskattningen. Däremot skulle en sådan reglering innebära skattefrihet för upplåtelse av ett flertal föremål och anläggningar som tillförts byggnaden för att direkt användas i den verksamhet som bedrivs på fastigheten. Som exempel kan nämnas att beskattningen skulle upphöra i fråga om upplåtelse av nyttjanderätt till tvätt- och servicehallar på bensinstationer, tvättomater m.m. En sådan skattefrihet kan inte anses motiverad.

I samband med reformen den 1 januari 1991 påpekade Lagrådet att reglerna i 7 § om fastighetsbegreppet framstod som onödigt omfångsrika och otympliga och att även reglernas sakliga innehåll behövde övervägas ytterligare (prop. 1989/90:111 s. 304).

Enligt min mening är en särreglering av verksamhetstillbehör nödvändig inom mervärdesskatteområdet. Även i KL finns i visst avseende en särreglering av verksamhetstillbehören och en sådan reglering kan därför inte sägas vara specifik för ML. Samtidigt bör av förenklingsskäl fastighetsbegreppet knytas närmare till jordabalken. Den särskilda regleringen avseende verksamhetstillbehör bör därför kunna undvaras då det gäller bestämningen av fastighetsbegreppet. Verksamhetstillbehören kommer då att omfattas av fastighetsbegreppet på samma sätt som andra byggnadstillbehör. En bibehållen beskattning av omsättning som avser verksamhetstillbehör bör i stället åstadkommas genom en ändring i skattepliktens räckvidd. Beskattning kan ske genom att undantaget från skatteplikt för omsättning av fastighet i 3 kap. 2 § NML inte görs tillämpligt på omsättning av verksamhetstillbehör (jfr 3 kap. 3 § första stycket 1 och 1 kap. 12 § NML).

Den definition av fastighetsbegreppet jag här föreslagit framgår av 1 kap. 11 § NML.

För att behålla den nuvarande beskattningen av växande skog, odling och annan växtlighet bör en motsvarighet till nuvarande 7 § tredje stycket ML införas i samband med regleringen av skatteplikten (jfr 3 kap. 3 § första stycket 2 NML).

2.5 Särskilt om vad som skall anses som omsättning inom resp. utom landet

Mitt förslag: För att uppnå en systematisk anpassning till vad som gäller inom EG ersätts nuvarande exportbestämmelser med nya bestämmelser om när tillhandahållandet av varor och tjänster skall anses ha gjorts inom landet och när i sådana fall tillhandahållandet ändå skall anses som omsättning utomlands och därmed inte beskattas.

För vissa tjänster innebär EG-anpassningen att de i motsats till vad som nu gäller anses som omsättning utomlands även om förvärvaren inte driver sådan verksamhet i utlandet som skulle ha medfört skattskyldighet i Sverige om den bedrivits här.

Utredningens förslag: Överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna: Remissinstanserna lämnar i huvudsak förslaget utan erinran. Den principiella inställningen är att svensk mervärdesskattelagstiftning så långt möjligt bör anpassas till reglerna inom EG men att detta inledningsvis torde skapa vissa tillämpningsproblem.

Principerna inom EG: Vid handel mellan ett EG-land och ett icke medlemsland tillämpas principen att mervärdesbeskattningen ska ske i det land konsumtionen sker. Avlyft av mervärdesskatt sker i exportlandet och beskattning sker därefter i destinationslandet efter det landets regler. För handeln med varor mellan medlemsländerna inom EG gäller sedan den 1 januari 1993 ett särskilt system. Detta har konstruerats så att hittillsvarande principer om beskattning i varornas destinationsland kan behållas, trots att alla gränskontroller slopats vid genomförandet av den inre marknaden. De regler som nu gäller för denna handel har emellertid temporär karaktär, och avser preliminärt tiden fram till och med år 1996. Det bör anmärkas att målet är att på sikt (tidigast från år 1997) övergå till den s.k. ursprungsprincipen vad gäller varuhandeln mellan EG-länderna, dvs. beskattning skall ske i produktionslandet. De särskilda reglerna om handeln mellan EG-länderna har alltså karaktär av övergångsregler, som kompletterar eller tar över delar av de permanenta reglerna.

ML och EG-direktiven: Det regelsystem Sverige nu kan anpassa sig till är de regler som följer av EG:s grundbestämmelser. De särskilda övergångsreglerna om varuhandeln kan aktualiseras för svensk del först

när vi blir medlemmar i EG (och under förutsättning att EG:s övergångsregler då alltjämt är gällande). Det innebär att vissa ytterligare ändringar blir nödvändiga även i de svenska reglerna om var omsättning av varor skall anses äga rum. I fråga om motsvarande regler för tillhandahållande av tjänster kan dock de anpassningar som nu föreslås i allt väsentligt bestå även vid en sådan EG-anpassning, eftersom EG-reglerna där endast i mycket begränsad omfattning innehåller övergångslösningar för handeln inom EG.

I det följande lämnar jag en redogörelse för gällande export- och importbestämmelser för varor resp. tjänster mot bakgrund av EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEC).

Allmänt om export- och importbestämmelserna

Grundtanken i ML är att mervärdesbeskattningen skall ske i det land där konsumtionen sker. Detta åstadkoms genom en beskattning av varor och tjänster som importeras och en fullständig skattebefrielse för varor och tjänster som exporteras (1 § ML med anvisningar).

Regleringen är utformad så att den, till skillnad mot vad som gäller inom EG, inte bygger på en bestämning av vad som utgör omsättning *inom* landet. I stället anges i 2 a § ML i vilka fall det skall anses vara fråga om export. Av bestämmelsen framgår dock motsättningsvis att en vara eller tjänst är omsatt inom landet om varan levererats här eller tjänsten tillhandahållits här.

Om det inte är fråga om export enligt 2 a § ML, uppstår skyldighet att redovisa utgående skatt om varorna resp. tjänsterna är skattepliktiga och omsättningen görs i en *yrkesmässig verksamhet* här i landet (jfr 2 § första stycket ML).

Enligt den allmänna bestämmelsen i punkt 1 av anvisningarna till 2 § ML är en verksamhet yrkesmässig när inkomsten utgör skattepliktig intäkt av näringsverksamhet enligt KL eller SIL. En utländsk företagare som har ett fast driftställe här i landet är skattskyldig till inkomstskatt för den inkomst som hänför sig till omsättning från detta driftställe (s.k. inskränkt skattskyldig). Detta följer av 53 § 1 mom. KL och punkt 1 av anvisningarna till denna paragraf samt 6 § 1 mom. SIL. En inskränkt skattskyldig kan således enligt ML:s allmänna bestämmelser bli skattskyldig till mervärdesskatt för omsättning från detta driftställe.

I ML finns också särskilda bestämmelser om utvidgning av yrkesmässighetsbegreppet för sådana utländska företagare som inte har ett fast driftställe här och därför inte inkomstbeskattas i Sverige (punkt 1 nionde och tionde styckena av anvisningarna till 2 § ML). För att en utländsk företagare i sådant fall skall anses bedriva yrkesmässig verksamhet och därmed bli skattskyldig för mervärdesskatt förutsätts att han

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

— inom landet tillhandahåller byggnadsentreprenader eller annan skattepliktig tjänst.

Den utländske företagaren är i dessa fall skyldig att ha en av skattemyndigheten godkänd representant här i landet. Den nu nämnda utvidgningen av yrkesmässighetsbegreppet har tillkommit för att skapa neutralitet mellan svenska och utländska företagare.

Varor

Enligt huvudregeln i 2 a § första stycket ML förstås med *export* av en vara att denna levereras utomlands.

I andra stycket anges att även leverans av en vara inom landet räknas som export i vissa särskilt angivna fall. Så är fallet vid direktutförsel genom speditör eller fraktförare eller då den utländske företagaren själv hämtar varan. Vissa andra leveransformer anses också som export.

Leveransbegreppet knyter an till det civilrättsliga avlämnandet (jfr anvisningarna till 4 § ML). Det är alltså de svenska köprättsliga reglerna som ger en vägledning vid bestämmandet av i vilket land en vara skall anses omsatt. EG:s direktiv bygger dock på en direkt bestämning av var en vara skall anses omsatt. Denna bestämning är självständig, och avser att säkerställa att länderna på ett enhetligt sätt kan bedöma var beskattning skall ske. Avsikten är därvid att dubbelbeskattning skall undvikas, samtidigt som beskattning alltid skall kunna ske någonstans.

Enligt EG-direktiven gäller som huvudregel att en vara är omsatt där varan finns då transporten till köparen påbörjas. Bestämmelsen kompletteras med särskilda bestämmelser om omsättningsland vid leverans i förening med montering eller installation, vid avhämtningsköp samt i de fall då säljaren importerar varan i köparens hemland. Om en vara är omsatt inom ett medlemsland, kan omsättningen ändå enligt särskilda bestämmelser anses ha skett utomlands och därmed inte beskattas.

Det finns alltså vissa tekniska skillnader mellan bestämmelserna i ML och EG:s direktiv beträffande vad som skall anses som export resp. omsättning inom landet av varor. I materiellt hänseende torde dock resultatet av regelsystemen bli i allt väsentligt detsamma.

En annan skillnad i förhållande till EG:s direktiv ligger i ML:s bestämmelser om i vilka fall en utländsk företagare skall anses bedriva yrkesmässig verksamhet här i landet (punkt 1 nionde stycket av anvisningarna till 2 § ML). Yrkesmässighetsbestämmelserna innebär som framgått av vad jag tidigare anfört, att även om en utländsk företagare har omsatt skattepliktiga varor inom landet, anses inte alltid omsättningen gjord i en yrkesmässig verksamhet här i landet. För skattskyldighet förutsätts en viss anknytning hit i form av fast driftställe, lager, m.m. Jämfört med EG utgör detta en väsentlig begränsning av skattskyldigheten för utländska företagares omsättning av varor i landet. EG:s direktivbestämmelser innebär nämligen i princip att en utländsk företagares omsättning i ett medlemsland medför skattskyldighet även om företagaren inte har annan anknytning till landet än just själva försäljningen.

Det bör också uppmärksammas att EG har en väsentligt mer omfattande skattskyldighet än Sverige för försäljning av varor som säljaren *importerar* till ett land. EG:s direktiv innebär, bortsett från de särskilda regler som nu gäller för handeln mellan EG:s medlemsländer, att den näringsidkare som importerar en vara får betala skatt inte endast för införseln utan även för försäljningen av varan i destinationslandet. Det gäller alltså även i de fall importören inte har någon annan anknytning till importlandet än just själva importen. Enligt ML är säljaren i sådana fall skattskyldig för införsel. Skattskyldigheten för försäljning är begränsad till de fall då importören antingen är en person som bedriver yrkesmässig verksamhet här i landet enligt de allmänna bestämmelserna om skattskyldighet eller är en utländsk företagare som omsätter varor som han lagt i lager här i landet eller som han förvärvat inom eller fört in i landet för leverans efter montering, installation eller annan tjänst. I dessa fall gäller alltså i princip samma ordning som inom EG. Om en utländsk företagare importerar varor i andra fall än som nu nämnts blir han skattskyldig för införseln men däremot inte för försäljningen.

Tjänster

Enligt huvudregeln i 2 a § första stycket ML förstås med *export* av tjänst att denna tillhandahålls utomlands.

I tredje stycket räknas upp ett större antal tjänster som skall anses som export även om de tillhandahålls inom landet. Kravet för dessa tjänster är normalt att de skall tillhandahållas en utländsk uppdragsgivare och avse en verksamhet som denne bedriver i utlandet och som skulle ha medfört skattskyldighet om den utövats här i landet (första stycket av anvisningarna till 2 a § ML). Ett sådant utvidgat exportbegrepp har tillkommit framförallt av hänsyn till utländska företagare som inte är skattskyldiga här och som köper tjänster i Sverige. De skall inte komma i ett sämre konkurrensläge jämfört med den svenske företagaren med motsvarande slag av verksamhet, som får göra avdrag för den ingående skatten. Det bör dock anmärkas att utländska icke skattskyldiga företagare under vissa förutsättningar numera kan ha rätt till återbetalning enligt lagen (1991:119) om återbetalning av mervärdeskatt till utländska företagare.

När det gäller *import* av tjänster kan en sådan fysisk kontroll som gäller för varor naturligen inte ske. För att den svenska tjänstemarknaden inte skall komma i ett ogynnsamt konkurrensläge i förhållande till den som i utlandet tillhandahåller motsvarande tjänster finns det i 60 § ML bestämmelser om att mervärdesskatt skall betalas av den som importerar vissa uppräknade tjänster (prop. 1989/90:111 s. 130 f., 204 f. och 317 f.). De tjänster som importbeskattas är sådana som tillhandahålls eller förmedlas av en utländsk företagare som inte själv är skattskyldig för mervärdesskatt här i landet. Dessutom krävs att tjänsten tillgodogörs i Sverige. I den mån tjänsten tillhandahålls i Sverige av en utländsk företagare skall tjänsten beskattas här redan enligt reglerna för be-

skattning inom landet. Skatt skall betalas med det belopp som skulle ha utgjort utgående skatt om säljaren varit skattskyldig. Importbeskattningen av tjänster gäller dock endast för köpare som inte bedriver verksamhet som medför skattskyldighet. I förhållande till den som vid en beskattning skulle haft rätt till avdrag med motsvarande belopp föreligger inte någon konkurrenssnedvridning.

I EG:s direktiv regleras beskattningen av de internationella tjänstetransaktionerna i huvudsak inte genom exportbegreppet utan genom att det i bestämmelserna anges i vilket land som en transaktion skall anses ha ägt rum och som därmed är beskattningsland. Det är endast i begränsad omfattning som beskattningens räckvidd inskränks genom bestämmelser om export. Begreppet import av tjänster existerar inte.

Enligt huvudregeln anses en tjänst omsatt där säljaren har sitt fasta driftställe eller motsvarande varifrån tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad härav, där säljaren har sin fasta adress eller normalt uppehåller sig.

För vissa uppräknade tjänster gäller emellertid särskilda regler enligt följande.

Tjänster som avser fastigheter anses omsatta där fastigheten är belägen. Vissa tjänster anses omsatta där de faktiskt utförs. Det gäller bl.a. kulturella aktiviteter, utbildning och vetenskapliga tjänster och värdering av eller arbete på lösöre.

Andra tjänster anses omsatta där kunden har sitt driftställe eller motsvarande till vilket tjänsten tillhandahålls, eller i avsaknad härav, där kunden bor eller normalt uppehåller sig. Tjänsterna är

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

EG-direktiven ger i fråga om de sist nämnda tjänsterna möjlighet att i stället anse som omsättningsland det land där tjänsten utnyttjas, under förutsättning att det gäller förhållandet mellan ett medlemsland och ett icke medlemsland.

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

Varor

Som ett led i strävandena att anpassa mervärdesskattelagstiftningen i systematiskt hänseende med EG-reglerna föreslår jag att reglerna om omsättningsland för varor tekniskt utformas i enlighet med EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv. Som förut nämnts får denna anpassning begränsas till att avse EG:s grundläggande regler, inte den särskilda övergångsordning som f.n. gäller för varuhandeln mellan EG-länderna. Jag föreslår också att reglerna i erforderlig omfattning kompletteras med bestämmelser motsvarande exportbestämmelserna i ML för bibehållen omfattning av beskattningens räckvidd. För den närmare regleringen hänvisar jag till specialmotiveringen till 1 kap. 1 § och 5 kap. NML.

EG har som tidigare nämnts en väsentligt mer omfattande skattskyldighet än Sverige för försäljning av varor som säljaren importerar till ett land. Utredningen har anfört att en utvidgad skattskyldighet för försäljning i samband med införsel kräver sådana administrativa överväganden som inte kan ske inom ramen för utredningsuppdraget. Istället har förordats att den nuvarande skattskyldigheten tills vidare kvarstår oförändrad. Inte heller jag är beredd att på denna punkt nu föreslå några ändringar i lagstiftningen. Frågorna om en utvidgad skattskyldighet i detta avseende kan lämpligen prövas av utredningen (Fi 1991:09) om en teknisk anpassning av mervärdesskatten m.m. till EG.

Tjänster

Vad gäller omsättningsland för tjänster gör jag liksom utredningen följande överväganden. De internationella tjänstetransaktionerna får en ökande betydelse, inte minst på grund av den senare tidens utveckling mot en allt öppnare tjänstemarknad för länderna i EG och EFTA. Mot bakgrund av detta är det av stort värde att sådana transaktioner i mervärdesskattesammanhang kan beskattas enligt regler som är mer entydigt utformade än i ML och som, framför allt, innebär en mer enhetlig beskattning inom större delen av denna marknad. Med hänsyn till detta och till önskemålet om fortsatt anpassning till den ordning som gäller inom EG, föreslår jag en anpassning till EG:s bestämmelser om omsättningsland för tjänster.

Med hänsyn till att EG:s regler om persontransporttjänster är under omarbetning föreslår jag att de nuvarande reglerna om sådana tjänster och förmedling av dem behålls tills vidare.

EG:s direktiv medger inte en bestämmelse som i exportsituationer undantar vissa tjänster från beskattning endast om kunden är en utländsk uppdragsgivare vars verksamhet skulle ha medfört skattskyldighet om den bedrivits här i landet i stället för utomlands. Jag föreslår därför ingen motsvarighet till bestämmelsen i första stycket av anvisningarna till 2 a § ML. När det gäller vissa tjänster innebär detta bl.a. att dessa i motsats

till vad som nu gäller anses exporterade även om förvärvaren inte driver sådan verksamhet i utlandet som skulle ha medfört skattskyldighet i Sverige om den bedrivits här.

När det gäller anpassningen av bestämmelserna om omsättningsland för tjänster till EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv innebär mitt förslag således väsentliga förändringar jämfört med dagens regler. Jag är därför medveten om att reglerna inledningsvis torde skapa vissa tillämpningsproblem. Något utrymme för preciseringar i lagtexten utöver vad som följer av EG-direktivet föreligger dock inte.

De föreslagna bestämmelserna finns i 5 kap. (angående omsättningsland), 3 kap. 26 § (angående undantag från skatteplikt) och 4 kap. 5 § (angående yrkesmässighet) NML.

I förarbetena till lagen (1991:119) om återbetalning av mervärdeskatt till utländska företagare framhålls att exportbestämmelserna i 2 a § ML i flera fall fyller samma funktion som bestämmelserna i 1991 års lag (prop. 1990/91:72 s. 8). Mitt förslag innebär att bestämmelserna om återbetalning till utländska företagare tas in i den nya mervärdesskattelagen (10 kap. 1-4 §§ och 19 kap. 1-10 §§ NML). Bestämmelserna är i sak oförändrade. De bestämmelser i den nya lagen som motsvarar exportbestämmelserna i 2 a § ML har bl.a. anpassats till att flera av bestämmelserna i 2 a § ML har blivit onödiga med hänsyn till återbetalningsrätten för icke skattskyldiga utländska företagare (jfr 5 kap. 9-11 §§ NML).

2.6 Övriga frågor

Vid remissbehandlingen och beredningen i övrigt av utredningsförslaget har frågor uppkommit rörande vissa ytterligare materiella ändringar föranledda av den tekniska översynen. Förslag till sådana ändringar av mindre genomgripande karaktär behandlar jag i specialmotiveringen.

3 Ikraftträdande

Den nya mervärdesskattelagstiftningen föreslås träda i kraft den 1 juli 1994. Samtidigt föreslås att lagen (1968:430) om mervärdeskatt (ML) och lagen (1991:119) om återbetalning av mervärdeskatt till utländska företagare upphävs.

Införandet av den nya mervärdesskattelagen innebär följdändringar i ett stort antal författningar i vilka hänvisningar görs till den nuvarande lagstiftningen.

4 Upprättade lagförslag

I enlighet med vad jag nu har anfört har inom Finansdepartementet upprättats förslag till

1. mervärdesskattelag,
2. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
3. lag om ändring i lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor,
4. lag om ändring i uppbördslagen (1953:272),
5. lag om ändring i lagen (1957:262) om allmän energiskatt,
6. lag om ändring i civilförsvarslagen (1960:74),
7. lag om ändring i lagen (1961:372) om bensinskatt,
8. lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69),
9. lag om ändring i lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar,
10. lag om ändring i lagen (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar m.m.,
11. lag om ändring i bevissäkringslagen (1975:1027) för skatte- och avgiftsprocessen,
12. lag om ändring i aktiebolagslagen (1975:1385),
13. lag om ändring i lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter,
14. lag om ändring i skatteregisterlagen (1980:343),
15. lag om ändring i lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag,
16. lag om ändring i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter,
17. lag om ändring i lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare,
18. lag om ändring i lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter,
19. lag om ändring i lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar,
20. lag om ändring i tullagen (1987:1065),
21. lag om ändring i taxeringslagen (1990:324),
22. lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter,
23. lag om ändring i lagen (1990:578) om särskilt bidrag till kommuner,
24. lag om ändring i lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m.

Förslag 9, 12, 15 och 19 har upprättats i samråd med chefen för justitiedepartementet. Förslag 6 har upprättats i samråd med chefen för försvarsdepartementet. Förslag 17 har upprättats i samråd med chefen för socialdepartementet.

Förslag 1 och 2 har granskats av Lagrådet. Övriga lagförslag är av den beskaffenheten att Lagrådets hörande skulle sakna betydelse. Yttrande från Lagrådet har därför inte inhämtats över dessa förslag.

5 Specialmotivering

5.1 Mervärdesskattelagen

Den nya mervärdesskattelagen (NML) är indelad i två avdelningar. Första avdelningen omfattar kapitel 1-10. Här finns de materiella bestämmelserna om skatten, däribland bestämmelserna i 10 kap. om återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare, exportföretag och vissa andra som inte är skattskyldiga. Andra avdelningen omfattar kapitel 11-22. Här finns bestämmelser om fakturering, redovisning och förfarande. I 11 kap. regleras faktureringsskyldigheten för dem som omsätter varor eller tjänster. I 12 kap. finns bl.a. regler om vilken myndighet som är beslutsmyndighet. I 13 och 14 kap. finns bestämmelser om redovisning och registrering. I 15-18 kap. regleras beskattningsförfarandet. I 19 kap. finns bestämmelser om förfarandet vid återbetalning av mervärdesskatt till icke skattskyldiga. I 20 kap. finns överklagandebestämmelser och i 21 kap. bestämmelser om förhandsbesked. I 22 kap. har tagits in sådana bestämmelser som i systematiskt hänseende inte passar in i något av de föregående kapitlen.

En förteckning över de ändringar som genomförts i ML bör fogas till protokollet i detta ärende som *bilaga 4*. För varje lagrum i NML finns i specialmotiveringen hänvisningar till motsvarande bestämmelser i ML. Som *bilaga 5* bör fogas en förteckning över var bestämmelserna i ML återfinns i förslaget till NML.

Innan jag övergår till att behandla de olika kapitlen lämnas här ett exempel på tillämpningen av den föreslagna lagen.

Förutsättningar: Två fysiska personer, A och B, bildar ett handelsbolag och startar tillsammans en bilreparationsverkstad. Verksamheten utgör näringsverksamhet enligt 21 § kommunalskattelagen (1928:370). I verksamheten kommer de att reparera bilar och sälja reservdelar, tillbehör, bensin m.m.

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

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

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

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

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

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

A och B kommer att omsätta sina varor genom att kunderna kommer till deras verkstadslokal, köper varorna och tar dem med sig. Varorna kommer därför att omsättas *inom landet* enligt 5 kap. 3 § NML. Tjänsterna kommer att utföras i verkstadslokalen. Även de kommer att utföras inom landet enligt såväl 5 kap. 6 § 4 som 5 kap. 8 § NML. Av 5 kap. 9-11 §§ NML framgår dock att omsättningen i vissa fall kan anses som gjord utomlands.

Slutligen återstår att avgöra om deras verksamhet är *yrkesmässig*. Detta regleras i 4 kap., till vilket det finns en hänvisning i 1 kap. 1 § andra stycket. I 4 kap. 1 § föreskrivs att en verksamhet är yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt 21 § kommmunalskattelagen. Enligt de givna förutsättningarna är den verksamhet A och B bedriver yrkesmässig.

Eftersom inte handelsbolaget utan delägarna är skattskyldiga till inkomstskatt för handelsbolagets verksamhet kan det finnas anledning att undersöka vad som gäller enligt NML. I 1 kap. 2 § andra stycket finns angivet att 6 kap. innehåller särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig. I 6 kap. anges att det är handelsbolaget som är skattskyldigt enligt NML. A och B har nu konstaterat att deras handelsbolag är skyldigt att betala mervärdesskatt för sin skattepliktiga omsättning av varor och tjänster.

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

Övriga kapitel som A och B har anledning att ta del av är 11 kap. (faktureringsskyldighet), 13 kap. (redovisning av skatt), 14 kap. (registrering och deklaration) samt 16 kap. (betalning av skatt m.m.).

FÖRSTA AVDELNINGEN

Materiella bestämmelser

1 kap. Inledande bestämmelser

I 1 § slås skyldigheten att betala mervärdesskatt fast och anges de grundläggande förutsättningarna för när mervärdesskatt skall tas ut. I 2 § anges vem som är skyldig att betala skatten. I 3-5 §§ regleras tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Innebörden av vissa uttryck i lagen anges i 6-17 §§.

1 §

Paragrafen, som anger i vilka fall skattskyldighet uppstår, motsvarar närmast 1 § med anvisningar, 2 § första stycket 1 och andra stycket andra meningen samt 58 § första stycket första meningen ML.

Första stycket

Punkt 1

Punkt 1 i 1 § första stycket innehåller den grundläggande bestämmelsen om när skatt skall tas ut. Mervärdesskatt skall betalas vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig, om omsättningen görs i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs här i landet. Av 2 § första stycket 1 framgår att den som omsätter varan eller tjänsten är skattskyldig i detta fall.

I 3 kap. NML föreskrivs om generell skatteplikt för omsättning av varor och tjänster samt anges undantagen från den generella skatteplikten.

I förslaget finns det ingen direkt motsvarighet till andra stycket av anvisningarna till 1 § ML om att mervärdesskatt inte utgår vid export. Det följer redan av att skattskyldigheten uppstår endast vid omsättning inom landet. I 10 § anges vad som avses med begreppet export.

Frågor om när en omsättning är gjord inom landet och i vilka sådana fall som omsättningen ändå skall anses som en omsättning utomlands och därmed inte beskattas har behandlats i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.5) och kommenteras närmare i specialmotiveringen till 5 kap. NML.

Beskattning enligt punkt 1 förutsätter således att varan eller tjänsten omsätts här och att detta sker i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs här.

Omsättning i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs i något annat land än Sverige kan inte medföra att skatt skall tas ut enligt punkt 1, även om varan eller tjänsten är att anse som omsatt i Sverige. Däremot kan omsättning i yrkesmässig verksamhet utomlands medföra att skatt skall tas ut enligt punkt 2. Så är fallet om omsättningen äger rum inom landet och omsättningen avser sådana tjänster som anges i 5 kap. 4 och 7 §§ NML. Förvärvaren kan då bli skattskyldig för omsättningen enligt 2 § första stycket 2 NML.

Av 4 kap. NML framgår att en verksamhet är yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt 21 § KL och i vissa ytterligare fall. I kapitlet anges vidare förutsättningarna för att en yrkesmässig verksamhet skall anses bedriven här i landet. Så är fallet om verksamheten utövas av någon som inte är utländsk företagare. Skattskyldighet uppkommer då enligt 2 § första stycket 1 i förevarande kapitel vid en skattepliktig omsättning här. Även en utländsk företagare kan anses bedriva yrkesmässig verksamhet här om han är skattskyldig till inkomstskatt här i landet. Så är fallet bl.a. om han har ett fast driftställe i Sverige (jfr 6 § 1 mom. SIL samt 53 § 1 mom. KL och punkt 3 av anvisningarna till denna paragraf). Den utländske företagaren blir därmed skattskyldig till mervärdesskatt enligt 2 § första stycket 1 för skattepliktig omsättning här.

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

Vad som avses med begreppet utländsk företagare framgår av 15 §.

Punkt 2

Bestämmelsen medför beskattning i vissa fall då en omsättning görs inom landet men i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs utomlands. Beskattningen uppkommer endast om omsättningen avser sådana tjänster som anges i 5 kap. 4 och 7 §§ NML. I dessa fall gäller enligt 2 § första stycket 2 att den som förvärvar tjänsten blir skattskyldig. Den som tillhandahåller tjänsten blir däremot inte skattskyldig eftersom skattskyldighet för honom förutsätter att omsättningen görs i en yrkesmässig verksamhet inom landet (jfr 2 § första stycket 1).

I vilka fall omsättningen skall anses vara gjord i en yrkesmässig verksamhet och under vilka förutsättningar den skall anses bedriven här i landet framgår av 4 kap. NML.

Bestämmelserna i punkt 2 och 2 § första stycket 2 ersätter den skattskyldighet för import av vissa tjänster som följer av 60 § ML. Beskattningen av viss tjänsteimport infördes den 1 januari 1991 i samband med att tjänster i allmänhet blev mervärdesskattepliktiga. Syftet var att förhindra ett ogynnsamt konkurrensläge för den svenska tjänstemarknaden i förhållande till dem som utomlands tillhandahåller motsvarande tjänster som kan tillgodogöras i Sverige (jfr prop. 1989/90:111 s. 130 f. och 204 f.).

Den nu behandlade punkten gäller som nämnts endast sådana tjänster som anges i 5 kap. 4 och 7 §§ NML. Tjänsterna i den förstnämnda paragrafen är sådana som avser fastighet belägen i Sverige. Tjänsterna som räknas upp i den andra paragrafen är sådana som i allmänhet är att anse som omsatta här, om kunden har sitt driftställe här eller viss annan anknytning hit. Bestämmelserna i 5 kap. 4 och 7 §§ NML behandlas utförligt i specialmotiveringen till resp. paragraf.

Importbeskattningen av tjänster omfattar inte den som vid en beskattning skulle haft rätt till avdrag för ingående skatt med motsvarande belopp. En utebliven beskattning i dessa fall medför inte någon konkurrenssnedvridning. Den som är skattskyldig för mervärdesskatt har därför i princip undantagits från skattskyldighet för tjänsteimport (jfr 60 § tredje stycket ML). En sådan omsättning beskattas inte heller i NML. Detta uppnås genom att omsättningen är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 26 § NML. Motsvarande gäller för de övriga begränsningar i skyldigheten att betala importskatt som framgår av 60 § tredje stycket ML.

Punkt 3

Första stycket 3 utgör grunden för beskattning av införsel av varor till landet. Av 2 § första stycket 3 framgår att den som är tullskyldig enligt tullagen (1987:1065) är skattskyldig i dessa fall. Liksom i ML gäller alltså samma regler i tull- och skattehänseende (jfr prop. 1968:100 s. 123). Denna ordning framgår i ML endast av en allmän hänvisning i 58 § första stycket till tullagen (jfr 10 och 80-82 §§ tullagen).

Andra stycket

I paragrafens andra stycke lämnas upplysningar om var man kan hitta bestämmelser om de olika moment som enligt första stycket konstituerar skyldigheten att betala skatt.

Första stycket

I första stycket anges *vem* som är skyldig att betala mervärdesskatten för viss omsättning (skattskyldig) sedan det med utgångspunkt i omsättningen konstaterats att skatt skall tas ut. Vilka dessa fall är regleras i 1 §. Bestämmelserna i 2 § har behandlats i samband med specialmotiveringen till 1 §. De motsvaras i ML i viss mån av 2 § första stycket 1 och andra stycket andra meningen.

I ML anges som skattskyldig även den som inte är skyldig att betala skatt men där det ändå anses att han bör få sina utgifter för ingående mervärdesskatt ersatta. Genom att betecknas som skattskyldig får han "avdragsrätt" för sin ingående skatt. Detta är ett inslag i den begreppsjuridik, som ML har kritiserats för (jfr den allmänna motiveringen 2.3). I förslaget används begreppet skattskyldig endast om den som är skyldig att betala skatt.

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

Andra stycket

I andra stycket hänvisas till särskilda bestämmelser i 6 kap. och 9 kap. NML om vem som i vissa fall är skattskyldig. Bestämmelserna i 6 kap. gäller skattskyldighet för handelsbolag, delägare i enkla bolag och partrederier, konkursbon, dödsbon, statliga affärsverk och olika slag av förmedlare.

Bestämmelsen i 2 § tredje stycket ML angående frivilligt inträde för vissa fastighetsupplåtelser har tagits in i 9 kap. 1 § första stycket NML. Sådan skattskyldighet gäller endast om skattemyndigheten på fastighetsägarens begäran har beslutat om detta.

3 §

I 3-5 §§ anges vid vilken tidpunkt skyldigheten att betala skatt enligt 1 kap. 1 § uppstår. För vilken redovisningsperiod denna skatt skall deklareras anges i 13 och 14 kap. NML. När den deklarerade skatten skall betalas in till staten anges i 16 kap. NML.

I överensstämmelse med vad *Lagrådet* föreslagit har paragrafen getts en utformning som något avviker från lydelsen i det till Lagrådet remitterade förslaget.

Bestämmelserna motsvarar 4 § första stycket första och andra meningarna ML och anvisningarna till paragrafen.

Enligt 4 § ML inträder skattskyldigheten när en vara levereras. Av anvisningarna till 4 § framgår att med leverans av vara förstås att varan avlämnas till köparen eller avsänds till köparen mot postförskott eller efterkrav.

Utredningen har föreslagit att leveransbegreppet skall ersättas av begreppet avlämna. Utredningen har inte motiverat den ändrade skrivningen. Avsikten har dock inte varit att ändra innebörden i sak.

I förarbetena till ML (prop. 1978/79:141 s. 40 f.) uttalade föredragande statsrådet följande.

"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 i mervärdeskattehänseende betrakta avsändandet av en vara till köparen som leverans även om varan inte därigenom har avlämnats till köparen.
Detta bör dock begränsas till de fall varan avsänds mot efterkrav eller postförskott."

Huvudregeln enligt köplagen (1990:931) är att avlämnandet sker hos säljaren, *hämtningsköp*. Varan anses då avlämnad när den tagits om hand av köparen efter att säljaren har hållit den tillgänglig för avhämtning (6 §). Om varan skall transporteras till köparen, *transportköp*, finns utfyllande regler i 7 § köplagen. Vid transport inom en och samma ort eller inom ett område där säljaren vanligen ombesörjer transporten av liknande varor, sker avlämnandet när varan överlämnas till köparen (7 § första stycket). Om varan i annat fall skall transporteras (och inte annat följer av avtalet eller leveransklausul) sker avlämnandet när varan överlämnas till den transportör som har åtagit sig transporten från avsändningsorten. Om säljaren själv transporterar varan sker avlämnandet när varan överlämnas till köparen (7 § andra stycket). Har varan sålts "fritt", "levererad" eller "fritt levererad" med angivande av en viss ort, anses varan inte avlämnad förrän den har kommit fram till denna ort (7 § tredje stycket).

Vid transportköp får säljaren inte underlåta att avsända varan. Han får dock hindra att varan eller dokument avseende varan lämnas ut till köparen innan betalning sker (10 § 2 st). Avsändande mot postförskott (posten tar emot betalningen) eller efterkrav (transportören kräver betalt när han håller varan redo för köparen) är sätt för säljaren att hindra utlämnande före betalning i de fall avlämnande skett redan dessförinnan. Det köprättsliga avlämnandet skedde när godset togs om hand av den som skulle sköta transporten från avsändningsorten, om inte annat avtalats.

Utredningen har som nämnts inte avsett att ändra den nu gällande ordningen. Det kan emellertid inte anses helt invändningsfritt att på mervärdesskatteområdet använda det köprättsliga begreppet "avlämna" i en i förhållande till civilrätten modifierad mening. ML:s leveransbegrepp bör därför föras över till NML i oförändrad betydelse. Således avses med

leverans civilrättsligt avlämnande, dock görs som nu undantag för avsändande mot postförskott och efterkrav. I dessa fall inträder skattskyldigheten vid avsändandet. Denna tidpunkt kan i och för sig överensstämma med tidpunkten för avlämnandet men behöver inte göra det om parterna avtalat annat. En motsvarighet till anvisningarna till 4 § ML bör tas in som ett andra stycke i den nu behandlade paragrafen.

Det kan anmärkas, att Lagrådet i samband med skattereformen har ifrågasatt nödvändigheten av att behålla uttrycket "skattskyldighetens inträde" (jfr prop. 1989/90:111 s. 294 f.). Som har framgått av den allmänna motiveringen (avsnitt 2.3), har emellertid begreppet "skattskyldighet" renodlats till att enbart avse skyldighet för någon att betala skatt till staten. Denna utformning av skattskyldigheten gör det påkallat att ha bestämmelser om när skyldigheten uppstår. Även EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv innehåller bestämmelser om när den beskattningsgrundande händelsen ("chargeable event") skall anses ha inträffat (artikel 10).

Tidpunkten för skattskyldighetens inträde är också av omedelbar betydelse för tillämpningen av andra bestämmelser. Som exempel kan nämnas bestämmelserna om vem som skall anses som skattskyldig då en verksamhet drivs vidare av ett konkursbo eller ett dödsbo (jfr 6 kap. 3 och 4 §§ NML). Tidpunkten är vidare av betydelse vid ändringar av skattepliktens omfattning eller skattesatsens storlek. Om inget annat följer av särskilt meddelade övergångsbestämmelser, omfattar ändringar av skatteplikten endast sådan omsättning där skattskyldigheten inträder vid ikraftträdandet eller därefter. Detsamma gäller ändringar av skattesatsen.

Tredje stycket

Stycket motsvarar 4 § andra stycket ML (prop. 1989/90:73 och SkU 21). Enligt den bestämmelsen inträder skattskyldighet vid tidpunkten för förskottsbetalningar o.d. endast om den beställda varan eller tjänsten är skattepliktig då den som omsätter varan eller tjänsten erhåller ersättningen. Om varan eller tjänsten inte är skattepliktig då, inträder skattskyldigheten inte förrän varan eller tjänsten levererats resp. tillhandahållits (jfr prop. 1978/79:141 s. 41 f. angående övergångseffekter vid ändringar av beskattningens omfattning eller storlek).

Utredningen har ansett att det i allmänhet skulle innebära en förenkling om ändringar av skattepliktsbestämmelserna föranleder särskilda övergångsbestämmelser i stället för den nuvarande regleringen i 4 § andra stycket ML. Utredningen har därför gjort om bestämmelsen till en övergångsbestämmelse till NML. Det måste dock anses vara av värde att direkt av den aktuella bestämmelsen kunna utläsa vad som generellt sett gäller för förskottsbetalningar. Bestämmelsen har därför reglerats på motsvarande sätt som i ML.

4 §

Paragrafen motsvarar 4 § första stycket tredje meningen ML.

5 §

Av paragrafen framgår att skattskyldigheten vid införsel inträder vid den tidpunkt då varan skall anmälas till förtullning enligt bestämmelserna i tullagen (1987:1065). I ML följer samma sak av den allmänna hänvisningen till tullagen i 58 § första stycket andra meningen.

6 §

I paragrafen anges innebörden av begreppen vara och tjänst. Paragrafen motsvarar nuvarande 7 § andra stycket första meningen och sista stycket ML. Med vara förstås enligt ML materiellt ting som inte är fastighet samt gas, värme, kyla och elektrisk kraft. För att anpassa lagen till vad som är internationellt gängse föreslås att begreppet vara i fortsättningen även skall omfatta fastigheter (jfr den allmänna motiveringen avsnitt 2.3). De begränsningar av beskattningen som behövs föreslås i stället införda i bestämmelserna om undantag från skatteplikt (jfr 3 kap. 2 §). I övrigt är innebörden av begreppen vara och tjänst oförändrad (jfr prop. 1989/90:111 s. 189).

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

7 §

Första stycket

Enligt paragrafens första stycke förstås med verksamhet inte bara vad som i sig utgör en hel verksamhet utan även vad som utgör en del av en sådan. Denna innebörd av begreppet verksamhet gäller alla de materiella bestämmelserna. I förfarandebestämmelserna saknar frågan betydelse. Endast i bestämmelserna om redovisning, registrering och deklaration i 13 och 14 kap. NML har begreppet verksamhet den mer inskränkta innebörden, om inget annat särskilt anges. I dessa kapitel avses således i allmänhet inte delar av en verksamhet.

I specialmotiveringen till 4 kap. NML behandlas innebörden av begreppet verksamhet. Innebörden är olika beroende på vilken av yrkesmässighetsbestämmelserna i 4 kap. som kommer i fråga. Det är därför

inte möjligt att ge en enhetlig definition av begreppet verksamhet. Begreppet verksamhetsgren i ML har betydelse för vad som i vissa fall kan anses utgöra del av verksamhet. Ordet "verksamhetsgren" anges uttryckligen i en av ML:s uttagsbestämmelser, punkt 2 första stycket b av anvisningarna till 2 §. Enligt den bestämmelsen förstås med uttag att "vara överförs från verksamhetsgren som medför skattskyldighet till verksamhetsgren som ej medför skattskyldighet". Vid införandet av bestämmelsen uttalade föredragande statsrådet följande (prop. 1978/79:141 s. 59).

"Några remissinstanser har efterlyst en definition av begreppet verksamhetsgren. I ML måste göras skillnad mellan sådan del av en näringsidkares verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML och andra delar av verksamheten. Dessa delar kan i övrigt framstå som en enhetlig verksamhet. Som exempel kan nämnas transportföretag som utför transporter av både passagerare och gods.[3] 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."

Andra stycket

På förslag av *Lagrådet* har i ett andra stycke angetts vad som avses med "verksamhet som medför skattskyldighet". Begreppet återfinns i bl.a. 3 kap. och 8 kap. NML.

8 §

Paragrafen anger innebörden av begreppen utgående och ingående skatt. Paragrafen motsvarar i ML 5 § tredje och fjärde styckena med anvisningar.

Första stycket

I detta stycke anges innebörden av begreppet utgående skatt. Begreppet avser den skatt som skall redovisas vid skattepliktig omsättning eller införsel enligt 1 §, den grundläggande paragrafen om beskattning. I vilken mån den skattskyldige har rätt att från den utgående skatten göra avdrag för eventuell ingående skatt saknar betydelse för bestämningen av vad som utgör utgående skatt. Den skatt som faktiskt skall betalas är den överskjutande skatten, dvs. efter avdrag för ingående skatt.

I begreppet utgående skatt inkluderas all skatt enligt 1 §, således oberoende av vem som skall redovisa skatten. Begreppet omfattar därmed

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

även sådan skatt som enligt 2 § första stycket 2 i vissa fall skall redovisas av den som förvärvat en tjänst. Till skillnad från 5 § ML omfattar uttrycket utgående skatt inte bara skatt som belöper på skattepliktig omsättning utan även skatt på införsel av varor. Av bestämmelserna i redovisningskapitlet (13 kap.) följer emellertid, att sådan skatt skall redovisas i annan ordning än utgående skatt i övrigt.

Andra stycket

I andra stycket anges innebörden av begreppet ingående skatt. Stycket har i enlighet med *Lagrådets* förslag omformulerats något i förhållande till lagrådsremissen. Med ingående skatt förstås skatt vid förvärv eller införsel. Normalfallet är att säljarens utgående skatt samtidigt utgör köparens ingående skatt. Vilka förvärv som ger upphov till ingående skatt anges i 8 kap. 2 § NML. Av den bestämmelsen framgår emellertid att ingående skatt skall i några fall anses föreligga fastän den omsättning som motsvarar förvärvet inte föranleder någon utgående skatt för den som omsätter varan eller tjänsten.

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

9 §

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

Av den föreslagna 1 § framgår att införsel resp. omsättning är nödvändiga förutsättningar för beskattning enligt NML. I den här behandlade paragrafen anges vad som skall anses utgöra införsel enligt NML. Skattskyldigheten inträder vid den tidpunkt då varan skall anmälas till förtullning enligt bestämmelserna i tullagen. Att så är fallet anges i 5 §. En annan sak är när skyldigheten att redovisa skatten inträder. Även det avgörs enligt bestämmelserna om tull (jfr 13 kap. 1 § andra meningen NML).

10 §

I 5 kap. 9-11 §§ NML finns bestämmelser om när en omsättning i vissa fall skall anses vara gjord utom Sverige. Sådana omsättningar har i

lagrådsremissen betecknats som export. I 5 kap. 9-11 §§ görs inte någon anknytning till verksamhetens lokalisering inom eller utom Sverige. *Lagrådet* har dock förordat att bestämmelserna i 5 kap. helt frigörs från exportbegreppet och att detta begrepp endast används i betydelsen att någon i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs här i landet omsätter varor eller tjänster utomlands (jfr 10 kap. 12 § och 13 kap. 27 § NML). Exportbegreppet har definierats i enlighet med vad Lagrådet föreslagit.

11 §

I paragrafen föreslås en definition av vad som skall anses utgöra fastighet i NML. Bestämmelserna ersätter i ML 7 § andra stycket andra, tredje och femte meningarna och första stycket av anvisningarna till denna paragraf. Ändringarna i fastighetsbegreppet i förhållande till ML har behandlats i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.4). Där framgår att fastighetsbegreppet i NML bör ges samma innebörd som i ML dock bör även verksamhetstillbehör och växande skog, odling och annan växtlighet omfattas av begreppet. För att omsättning av nämnda tillgångar fortfarande skall beskattas bör undantaget från skatteplikt för omsättning av fastighet inte omfatta omsättning av verksamhetstillbehör och växtlighet. Regleringen bör ske så att en motsvarighet till 7 § andra stycket fjärde meningen resp. tredje stycket ML förs in i 3 kap. 3 § 1 och 2 NML. Begreppet verksamhetstillbehör definieras i 12 § i förevarande kapitel.

I 7 § ML anges särskilt att viss utrustning för vatten, avlopp, värme o.d. skall utgöra fastighet, om den enligt 2 kap. 2 § JB tillhör byggnad. Detta tillägg om utrustning för värme m.m. som utgör byggnadstillbehör synes onödigt, då det av civilrättens regler klart framgår att sådan utrustning utgör fastighet (jfr Lagrådets uttalande i prop. 1989/90:111 s. 303).

Med fastighet förstås inte bara en hel registerfastighet utan även del av en sådan i den mån inte annat följer av den föreslagna bestämmelsen om byggnadstillbehör (punkt 3). Enligt den bestämmelsen anses byggnadstillbehör som fastighet och det oavsett om de hör till byggnad på egen eller annans mark eller om de tillförts byggnaden av dess ägare eller någon annan.

12 §

I enlighet med vad Lagrådet förordat har i paragrafen tagits in en definition av begreppet verksamhetstillbehör. Definitionen är hämtad från 7 § andra stycket fjärde meningen ML och 3 kap. 3 § första stycket 1 i det till Lagrådet remitterade förslaget. Begreppet förekommer i 3 kap. 1 och 2 §§ NML.

13 §

Vad som skall förstås med personbil överensstämmer i sak med ML (punkt 2 sjätte stycket av anvisningarna till 2 § ML; prop. 1989/90:50 s. 93 f.). Med personbil, lastbil och buss avses detsamma som i fordonskungörelsen (1972:595).

14 §

Paragrafen anger vad som skall förstås med beskattningsår. Den motsvarar anvisningarna till 5 a § ML (Mervärdeskatteutredningens delbetänkande III Översyn av mervärdeskatten Redovisningsskyldighet m.m., Ds B 1977:6, s. 54 och prop. 1978/79:141 s. 58). Med beskattningsår förstås i ML beskattningsåret enligt KL. Eftersom alla juridiska personer — utom dödsbon — numer beskattas enligt SIL bör en hänvisning lämpligen ske också till SIL.

15 §

I denna paragraf definieras uttrycket utländsk företagare.

Någon ändring i förhållande till hur begreppet utländsk företagare används i ML är inte avsedd.

En av förutsättningarna för skattskyldighet enligt 2 § ML är att omsättningen sker i en yrkesmässig verksamhet.

Enligt punkt 1 första stycket av anvisningarna till 2 § ML anses verksamhet som yrkesmässig bl.a. när inkomsten utgör skattepliktig intäkt av näringsverksamhet enligt KL eller SIL. Genom yrkesmässighetsbegreppets anknytning till inkomstskatterätten omfattar bestämmelsen endast sådana näringsidkare som har sådan anknytning hit att de enligt 53 § 1 mom. KL med anvisningar och 6 § 1 mom. SIL kan vara skattskyldiga till inkomstskatt här. Detta innebär att även verksamhet som bedrivs från ett fast driftställe här av en fysisk person som inte är bosatt här eller av ett utländskt bolag omfattas av bestämmelsen (i inkomstskattesammanhang betecknade som s.k. inskränkt skattskyldiga).

Enligt punkt 1 nionde stycket av anvisningarna till 2 § ML kan en utländsk företagare även utan ett fast driftställe här anses bedriva yrkesmässig verksamhet här och därigenom bli skattskyldig till mervärdesskatt. Bestämmelsen omfattar exempelvis omsättning av varor som den utländske företagaren har lagt i lager här och omsättning här av flertalet slag av tjänster.

I punkt 1 tionde stycket av anvisningarna till 2 § ML finns regler om skyldighet för en utländsk företagare att företrädas av en representant här. I bestämmelsen används begreppet utländsk företagare om en fysisk person som inte är bosatt här eller stadigvarande vistas här eller då fråga är om en utländsk juridisk person, någon som inte har ett fast driftställe här.

Med utländsk företagare i punkt 1 nionde och tionde styckena av anvisningarna till 2 § ML avses därmed samma personkrets som faller in under begreppet "hemmahörande i utlandet" enligt 2 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta. I den lagen avses en fysisk person, som inte är bosatt här i riket eller stadigvarande vistas här eller en juridisk person, som inte är registrerad här och inte heller har fast driftställe här som hemmahörande i utlandet.

Som utländsk företagare anses i ML emellertid också den som bedriver yrkesmässig verksamhet från ett fast driftställe här. Detta framgår av nyssnämnda punkt 1 första stycket av anvisningarna till 2 § ML och motsatsvis av punkt 1 nionde stycket av anvisningarna till 2 § ML.

Innebörden av uttrycket utländsk företagare i ML är mer omfattande än i utredningsförslaget. Med utländsk företagare förstås enligt utredningen en näringsidkare vars verksamhet enligt 4 kap. NML inte är yrkesmässig verksamhet här i landet. Det utmärkande för en utländsk företagare skulle därmed vara att han inte är skattskyldig till mervärdesskatt (jfr 1 kap. 1 § första stycket 1 och 2 § första stycket 1 i NML).

Genom utredningens förslag skulle emellertid ett bolag som är registrerat utomlands men som säljer varor från ett lager i Sverige inte komma att anses som en utländsk företagare eftersom bolaget är skattskyldigt för mervärdesskatt här.

Då strävan är att undvika begrepp och konstruktioner som strider mot allmänt språkbruk framstår utredningsförslaget som mindre lämpligt och har därför inte följts.

Begreppet utländsk företagare bör i stället definieras med utgångspunkt i begreppet "hemmahörande i utandet" i 2 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta och avse en fysisk person som inte är bosatt här i landet eller stadigvarande vistas här eller en juridisk person som inte är registrerad här. Eftersom avsikten är att nå överensstämmelse med begreppets användning i ML går det dock inte att såsom i 1991 års lag ge någon generell föreskrift om att den utländske företagaren inte skall ha fast driftställe här. Denna fråga, liksom övriga kriterier som bör gälla för en utländsk företagare får i stället regleras särskilt beroende på i vilket sammanhang begreppet används. Vid utformningen av definitionen har även *Lagrådets* synpunkter beaktats.

16 §

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

Vad som i detta hänseende skall anses utgöra staten överensstämmer med ML (jfr 3 § tredje stycket andra meningen ML). I likhet med vad som gäller enligt ML föreslås att ett statligt affärsverk som bedriver yrkesmässig verksamhet skall vara skattskyldigt för omsättning i verksamheten (jfr 6 kap. 6 § NML). För staten i övrigt upprätthålls den nuvarande huvudprincipen att staten utgör ett enda subjekt. Det bör

anmärkas, att innebörden och effekterna av det som nu redovisats är ingående kommenterade i samband med 1991 års ändringar av ML (jfr prop. 1989/90:111 s. 122 f., 187 f. och 302 f.).

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

17 §

I bl.a. 8 kap. 17 § NML om hur rätten till avdrag för ingående skatt skall styrkas och i 11 kap. NML om faktureringsskyldighet förekommer uttrycket "faktura eller jämförlig handling". I enlighet med vad *Lagrådet* förordat finns i förevarande paragraf angivet vad som avses med jämförlig handling i uttrycket faktura eller jämförlig handling. Vidare har Lagrådet föreslagit en föreskrift om att med handling avses även upptagning som kan uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel efter mönster av 3 kap. 11 § andra stycket taxeringslagen (1990:324). Lagrådets förslag har följts.

2 kap. Omsättning

I 1 kap. 1 § NML anges att mervärdesskatt skall tas ut vid omsättning och införsel. I 1 § i det här kapitlet anges vad som skall förstås med omsättning. Bestämmelserna i 2-8 §§ preciserar vilka slag av s.k. uttag ur verksamhet som skall anses som omsättning. Vad som utgör införsel har angivits i 1 kap. 9 § NML.

Kapitlet innehåller alltså en bestämning av vad för slags transaktioner som utgör omsättning av varor och tjänster och som skall beskattas om de inte särskilt undantagits i 3 kap. Det är här inte fråga om när skattskyldigheten uppstår eller när skatten skall redovisas till staten. Dessa tidpunkter bestäms genom reglerna i 1 kap. 3 och 4 §§ NML samt 13 kap. NML.

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

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

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

I den föreslagna paragrafens *första stycke* anges huvudreglerna. Gemensamt för dessa är att de endast gäller tillhandahållanden mot ersättning. Vad som skall anses som ersättning framgår av bestämmelserna i 7 kap. om beskattningsunderlaget.

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

Som framgår av den inledande specialmotiveringen till kapitlet bestäms genom omsättningskravet *vad* som skall beskattas, inte *när* det skall beskattas. Regler om skattskyldighetens inträde bestämmer när beskattning skall ske. När det gäller omsättning av en vara är det således överlåtelsen som sådan som beskattas. En nödvändig förutsättning för beskattning är därmed att ett köp eller byte kommer till stånd. Om det är fråga om en överlåtelse eller inte måste avgöras enligt de civilrättsliga reglerna. Av 1 kap. 3 § framgår att skattskyldigheten inträder när varan levererats.

Om den som omsätter varan dessförinnan får ersättning helt eller delvis för en beställd vara inträder skattskyldigheten i stället när ersättningen inflyter kontant.

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

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

Liksom när det gäller omsättning av varor är det här fråga om vad som skall beskattas, inte när det skall beskattas. Även här gäller alltså att det är transaktionen som sådan som beskattas och att transaktionens karaktär skall bedömas enligt civilrättsliga regler. Tidpunkten för skattskyldigheten uppstår enligt 1 kap. 3 § NML när tjänsten har tillhandahållits eller tagits i anspråk genom uttag.

Om den som omsätter tjänsten dessförinnan får ersättning för en beställd tjänst inträder skattskyldigheten i stället när ersättningen inflyter kontant eller på annat sätt kommer den skattskyldige till godo.

För såväl varor som tjänster gäller alltså i förskottsfallen att skattskyldigheten inträder redan innan transaktionen slutförts genom att varan levererats eller den som utför en tjänst gjort vad som ankommer på honom.

På motsvarande sätt är beskattningen uppbyggd i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv.

I ML förstås med omsättning bl.a. att betalning uppbärs i förskott eller a conto för en beställd vara eller tjänst. Förskott eller a conto utgör särskilda former av ersättning. Förskott avser normalt en ersättning helt eller delvis innan en prestation har skett. A conto är ersättning som erhålls i takt med att arbeten utförs och innan en prestation är tillhandahållen. Det kan exempelvis gälla en byggnadsentreprenad som anses tillhandahållen vid slutbesiktningen men där a conton erhålls i takt med att byggnadsarbetena fortskrider. I ML betraktas en sådan betalning som en särskild omsättning som äger rum före den omsättning som utgörs av att en vara levereras eller en tjänst tillhandahålls.

Mot bakgrund av vad som sagts i det föregående om den föreslagna regleringen saknas det emellertid skäl att upprätthålla det särskilda omsättningsbegrepp som gäller i ML för förskott och a conto.

I *andra stycket* hänvisas till uttagsbestämmelserna i 2-8 §§. Dessa bestämmelser är i princip ett komplement till omsättningsreglerna i första stycket. Reglerna i det första stycket tillämpas således alltid i den mån det är frågan om tillhandahållanden mot ersättning. Vid en sådan transaktion kan emellertid dessutom uttagsbeskattning ske. Vid försäljning till underpris skall skatt således tas ut direkt på ersättningen enligt första stycket även om ersättningen understiger marknadsvärdet. Dessutom sker uttagsbeskattning för skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen. Då den skattskyldige själv tillgodogör sig en vara eller tjänst eller tillhandahåller den gratis åt någon annan, kan däremot endast uttagsbestämmelserna tillämpas.

Lagrådet har vid sin granskning av den föreslagna paragrafen förordat ett nytt andra och tredje stycke av följande lydelse.

"När en tjänst tillhandahålls i samband med omsättningen av en vara eller en vara överlåts i samband med omsättningen av en tjänst, skall omsättning anses föreligga både av en vara och av en tjänst, om inte omständigheterna föranleder annat.

I 3 kap. 4 och 8 §§ finns särskilda bestämmelser om varor och tjänster som omsätts som ett led i omsättningen av vissa tjänster."

Lagrådet har genom den föreslagna regleringen avsett att skriva in en presumtion för uppdelning av varuomsättning och tjänsteomsättning i skilda prestationer då varor och tjänster omsätts *i samband* med varandra.

Frågan om uppdelning får aktualitet bl.a. då det gäller att bestämma beskattningsunderlaget för en omsättning som endast delvis medför skattskyldighet eller för vilken mervärdeskatt tas ut med olika procentsatser. Den princip som tillämpats i praxis beträffande exempelvis en tjänsteprestation som i sig innehåller flera *underordnade moment* bestående av andra tjänster eller varuöverlåtelser, men där avsikten ändå varit att tillhandahålla en enda tjänst, är snarast att bedöma prestationen

utifrån dess huvudsakliga karaktär. Någon uppdelning av prestationen i olika delar har därför som regel inte skett. Först om prestationen bestått av flera olika var för sig klart avskiljbara delar har en uppdelning skett.

I 3 kap. 4 och 8 §§ NML har införts särskilda bestämmelser om varor och tjänster som omsätts som ett led i omsättningen av vissa tjänster. Det är emellertid svårt att i lagtext uppställa någon generell och entydig gräns för när uppdelning skall ske i de fall varor eller tjänster ingår som ett led i en omsättning. Frågan måste överlämnas till rättstillämpningen.

Lagrådets lagförslag tar sikte på de situationer där tjänster tillhandahålls *i samband* med omsättningen av en vara eller en vara överlåts *i samband* med omsättningen av en tjänst. Något krav på att varu- eller tjänsteprestationen skall utgöra ett underordnat led i en annan omsättning har inte uppställts. För det fall att fråga är om flera klart avskiljbara prestationer synes emellertid en presumtionsregel för uppdelning överflödig. Lagrådets förslag har därför inte följts.

2-6 §§

Förslaget jämfört med nuvarande ordning

Paragraferna 2-6 utgör förslagets allmänna bestämmelser om vad som skall anses som omsättning enligt 1 § andra stycket, dvs. uttag. I 7 och 8 §§ finns bestämmelser om uttag av tjänster på fastighetsområdet.

I 3 kap. 27-29 §§ NML finns bestämmelser om undantag från skatteplikt för vissa uttag. Med hänsyn till den systematik som används i NML finns i enlighet med vad *Lagrådet* förordat inte någon uttrycklig erinran i lagtexten om dessa undantag.

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

Förslaget avses i sak överensstämma med vad som gäller enligt ML. Vad som anges nedan angående förslagets innebörd får således anses återspegla nuvarande ordning, om inget annat anges.

Bestämmelserna om uttag syftar till att privat användning av sådana varor och tjänster som normalt tillhandahålls i den skattskyldiges verksamhet skall beskattas. Uttagsbeskattningen syftar också till att kompensera för gjorda avdrag för ingående mervärdesskatt på varor i en verksamhet som medför skattskyldighet i de fall varorna eller tjänsterna förs över till en verksamhet som inte medför skattskyldighet. Uttagsbeskattning är ett alternativ till beskattning genom vägrad avdragsrätt för ingående mervärdesskatt.

I punkt 2 fjärde stycket av anvisningarna till 2 § ML anges att uttag av vara eller tjänst för användning i egen verksamhet som medför skattskyldighet inte anses som omsättning (prop. 1968:100, prop. 1968:137, bet. 1969:BeU25 s. 20 f., prop. 1978/79:141 s. 77 och prop. 1989/90:111 s. 213). Detta bör emellertid anses följa direkt av de här föreslagna uttagsbestämmelserna i 2-6 §§. Någon motsvarande uttrycklig precisering

i den nya lagen har därför inte ansetts nödvändig. Det får anses självklart att en uttagsbeskattning inte skall ske exempelvis när råvaror används i den egna tillverkningen eller då tjänster utförs inom den verksamhet som medför skattskyldighet.

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

Vissa av de föreslagna bestämmelserna omfattar försäljning till underpris. Beskattning skall i dessa fall ske direkt på ersättningen även om ersättningen understiger marknadsvärdet. Uttagsbeskattningen sker dessutom för skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen. Som framgår av 7 kap. 3 § NML förstås med marknadsvärde det pris som den skattskyldige skulle ha kunnat betinga sig vid en försäljning under jämförliga omständigheter, dvs. detsamma som avses i 42 § KL jämte anvisningar. Detta innebär i praktiken ingen ändring i sak jämfört med uttrycket "det allmänna saluvärdet" i uttagsbestämmelserna i ML. Genom att införa uttrycket "marknadsvärde" i uttagsbestämmelserna i NML kommer uttryckssättet i dessa bestämmelser att överensstämma med bestämmelserna om beskattningsunderlag (beskattningsvärde) vid uttagsbeskattning i såväl det föreslagna 7 kap. NML som KL (jfr nuvarande 14 § och femte stycket med anvisningar. Jfr också Lagrådet i prop. 1989/90:111 s. 312 f. och föredragande statsrådet a. prop. s. 214 f.).

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

Med uttrycket verksamhet förstås detsamma som i 4 kap. angående verksamhet som är yrkesmässig (se specialmotiveringen till 4 kap.). Som framgår av 1 kap. 7 § NML förstås med verksamhet även del av verksamhet.

Av 10 kap. 13 § andra stycket NML framgår att vad som föreskrivs i 2 kap. om den som är skattskyldig också gäller för den som har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 9-12 §§.

2 §

Med uttag av vara förstås enligt 2 § att den som är skattskyldig ur verksamheten tillgodogör sig en vara för privat ändamål eller att han överlåter en vara till någon annan utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet. Med uttag förstås också att en vara förs över från en verksamhet som medför skattskyldighet till en annan verksamhet som inte medför skattskyldighet. Genom den föreslagna ordningen, där bl.a. exportomsättning inte längre medför skattskyldighet utan endast en rätt till återbetalning enligt 10 kap., kommer exportföretag att inte omfattas av de regler som gäller för skattskyldiga. Detsamma gäller vissa andra icke skattskyldiga som har återbetalningsrätt enligt 10 kap. Ett tillägg har därför gjorts i förhållande till utredningens förslag så att uttag också skall anses föreligga i de situationer då en vara förs över från en verksamhet som medför rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§ till en verksamhet som inte medför sådan rätt till återbetalning. Den verksamhet till vilken överföringen görs får således varken medföra skattskyldighet eller rätt till återbetalning.

I 3 § begränsas uttagsbestämmelserna avseende varor till att endast gälla de fall då den skattskyldige haft rätt till avdrag för ingående skatt vid sitt eget förvärv av varan eller då rätt till återbetalning av skatten enligt 10 kap. 9-13 §§ förelegat vid förvärvet.

I 3 kap. 27-29 §§ NML finns undantag från skatteplikt för uttag av vissa varor och tjänster. Av 3 kap. 29 § framgår att vissa uttag som görs av en kategori av återbetalningsberättigade, nämligen kommunerna undantas från skatteplikt (jfr 10 kap. 10 §). Bestämmelserna i 2 och 3 §§ i det här aktuella kapitlet preciserar endast vad som skall anses utgöra uttag. Bestämmelser bör därför jämfört med *Lagrådets* förslag kompletterats med återbetalningsfallet i 10 kap. 10 § NML.

Till skillnad från i ML förstås med vara även fastighet (jfr 1 kap. 6 § NML). Uttag enligt 2 § av fastighet beskattas dock inte. Det följer av 3 kap. 2 § första stycket NML. Enligt den bestämmelsen undantas från skatteplikt bl.a. omsättning av fastighet, dvs. överlåtelse och uttag av fastighet.

Med uttrycket i *2 § 1* att den skattskyldige "tillgodogör sig en vara ur verksamheten", förstås att varan tas i anspråk genom att den tas ut ur verksamheten och på så sätt inte längre är att anse som en omsättnings- eller anläggningstillgång i den. För att det skall anses vara fråga om ett uttag enligt punkt 1 krävs dessutom att den skattskyldige skall ha tillgodogjort sig varan "för privat ändamål". Bestämmelsen gäller sådana fall då den skattskyldige förbrukar en vara privat. Den gäller dessutom då varor tas i anspråk för privata gåvoändamål eller för användning som bytesvaluta vid förvärv av varor eller tjänster för privata ändamål.

Som exempel på privata gåvoändamål kan nämnas gåvor till släktingar eller vänner och gåvor för välgörande ändamål. Det är tillräckligt att den skattskyldige har tagit ut varan för gåvoändamålet. Om gåvan har hunnit

fullbordas, är det fråga om uttag enligt den andra bestämmelsen i 2 § (överlåtelse av en vara åt någon annan utan ersättning). Bytessituationen avser i princip alla fall då den förvärvade varan eller tjänsten inte tillförs den skattskyldiges verksamhet.

I *2 § 2* förstås med uttag också att den skattskyldige överlåter en vara till någon annan utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet. Här är det alltså fråga om att den skattskyldige överlåter äganderätten av varan till någon. Överlåtelse eller upplåtelse av nyttjanderätt till en vara är att anse som omsättning av tjänst. Sådana transaktioner kan endast uttagsbeskattas som uttag av tjänst. I specialmotiveringen till 1 § andra stycket och i inledningen till 2-6 §§ har behandlats den skattemässiga innebörden av att varor överlåts mot ersättning som understiger marknadsvärdet. I anslutning till detta bör framhållas att bestämmelsen i 2 § 2 gäller även vid försäljning till anställda för ett pris understigande marknadsvärdet. Bestämmelsen omfattar dock inte försäljning med sedvanliga personalrabatter. Det överensstämmer med nuvarande ordning (jfr RSV Dt 1988:19).

Bestämmelsen i *2 § 3* avser överförande av varor från en verksamhet till en annan. Här avses även överförande från en del av verksamheten (i ML betecknad "verksamhetsgren") till en annan. Jfr specialmotiveringen till 1 kap. 7 § NML.

I princip skall varan anses överförd först då den uteslutande eller så gott som uteslutande används i den skattefria verksamheten. Bestämmelsen är aldrig tillämplig då en vara förs över till en verksamhet som i sin helhet medför skattskyldighet. Det gäller även om den skattskyldige för över en omsättningstillgång för att den skall användas som exempelvis inventarium i den andra verksamheten.

Bestämmelsen blir däremot tillämplig då överföringen görs till en verksamhet som endast delvis medför skattskyldighet. Utgående skatt skall då, liksom enligt ML, tas ut på hela marknadsvärdet av varan. Skatten är inte att anse som ingående skatt i den mottagande verksamheten. Den skattskyldige har därför inte rätt till avdrag för denna skatt. Någon ändring av nuvarande ordning är inte avsedd.

Om en vara säljs, som enligt 2 § 3 har uttagsbeskattats skall enligt 3 kap. 24 § första stycket 2 någon skatt inte redovisas för försäljningen.

3 §

I 3 § begränsas uttagsbeskattningen av varor till sådana fall då den skattskyldige har haft rätt till avdrag för ingående skatt vid förvärvet av varan eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9-13 §§ vid förvärvet.

Bestämmelsen gäller inte bara varor som den skattskyldige förvärvat för vidareförsäljning utan förvärv överhuvudtaget i den verksamhet som uttaget görs ur. Exempelvis omfattar bestämmelsen givetvis uttag av bageriprodukter ur en bageriverksamhet fastän bageriets förvärv inte har

avsett sådana produkter utan ingredienser i form av mjöl och annat för produktionen.

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

Särskilt om uttag av tjänster

5 §

Paragrafen gäller endast tjänster "som den skattskyldige normalt omsätter till utomstående mot ersättning". Detta innebär att bestämmelsen gäller sådana tjänster som den skattskyldige annars yrkesmässigt säljer till utomstående kunder. Bestämmelsen är däremot inte tillämplig på tjänster som den skattskyldige normalt inte omsätter till utomstående mot ersättning. För sådana tjänster kan i stället bestämmelserna i 6 § komma i fråga.

Lagrådets synpunkter på utformningen av paragrafen har beaktats.

I paragrafen anges tre fall som skall anses som uttag av tjänster.

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

Första stycket punkt 2 gäller de fall då den skattskyldige på annat sätt än genom personligt utförande tillhandahåller en tjänst åt sig. Jämfört med utredningsförslaget är denna punkt tillämplig endast då tillhandahållandet sker för privat ändamål. Bestämmelsen är således inte tillämplig på exempelvis byggtjänster som utförs med egen personal i byggnadsrörelse för rörelsens räkning. I de fallen gäller i stället 7 §. Beträffande innebörden av "privat ändamål" hänvisas till specialmotiveringen till 2 § 1.

Den nu aktuella punkten avser som nyss nämnts att den skattskyldige för sitt privata ändamål låter en anställd utföra en sådan tjänst åt sig som normalt omsätts till utomstående mot ersättning. Det kan också vara så att han själv använder en verksamhetstillgång för privat ändamål. För att

uttag skall anses föreligga i det fallet förutsätts att den skattskyldiges yrkesmässiga verksamhet består i att upplåta nyttjanderätt till sådana tillgångar åt utomstående. Detta följer av paragrafens inledning. Som exempel kan nämnas företag som sysslar med uthyrning av maskiner eller fordon. Det spelar ingen roll om företaget äger tillgångarna eller har hyrt dem. Av praktiska skäl föreslås en ny bestämmelse enligt vilken användning skall anses som uttag endast om värdet av användandet är mer än ringa (se andra stycket).

Formellt omfattar bestämmelsen i punkt 2 användande av såväl omsättnings- som anläggningstillgångar. Med hänsyn till den begränsning som följer av paragrafens inledning blir det i praktiken emellertid oftast fråga om användande av anläggningstillgångar, exempelvis maskiner i ett företag vars normala verksamhet är att hyra ut maskinerna. Bestämmelsen omfattar även användande av exempelvis immateriella rättigheter. Omsättning av sådana och av rätt att utnyttja dem utgör omsättning av tjänst (jfr 1 kap. 6 § NML). Vad som utgör uttag är då den skattskyldiges användande av rättigheten. För att uttag skall anses föreligga förutsätts emellertid att man yrkesmässigt låter utomstående göra detsamma.

Även den skattskyldiges privata användning av en fastighet kan vara uttag av tjänst enligt den här behandlade punkten. Sådana uttag är dock i allmänhet undantagna från skatteplikt och beskattas därmed inte. Detta följer av att upplåtelse av nyttjanderätt till en fastighet utgör omsättning av en tjänst (jfr 1 kap. 6 §). Sådan omsättning är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § första stycket NML. Med omsättning förstås även uttag (jfr 1 § andra stycket). Uttag av tjänst enligt den här behandlade paragrafen blir således i motsvarande mån skattefri.

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

Första stycket punkt 3 gäller sådana uttag som utgörs av att den skattskyldige tillhandahåller en tjänst åt någon annan än sig själv utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet. Bestämmelsen omfattar exempelvis att den skattskyldige reparerar en vara åt någon, överlåter en rättighet till någon, eller låter någon använda en verksamhetstillgång, allt under förutsättning att uttaget avser en sådan tjänst som den skattskyldige normalt tillhandahåller till utomstående mot ersättning. Denna förutsättning anges redan i paragrafens inledning.

Det anses inte som uttag om den skattskyldige låter någon annan använda en verksamhetstillgång och värdet av användandet är ringa (jfr andra stycket).

Även användning av fastighet kan vara att anse som uttag enligt punkt 3. Vad som sägs i specialmotiveringen till punkt 2 om den skattskyldiges egen användning av en fastighet har emellertid motsvarande tillämpning. Av vad som anges där framgår att uttaget är att anse som undantaget från skatteplikt i motsvarande mån som uttaget är att likställa med upplåtelse av en sådan rättighet som omfattas av undantaget från skatteplikt.

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

Enligt utredningen skulle som uttag anses även det fall då den skattskyldige åt en egen verksamhet som inte medför skattskyldighet utför eller på annat sätt tillhandahåller sådana tjänster som han omsätter åt andra. Bestämmelsen motsvarade vad som gäller för överföring av varor enligt 2 § 3 och ansågs av utredningen spegla den nuvarande rättstillämpningen inom området. Det kan emellertid ifrågasättas om en sådan tillämpning av bestämmelserna om tjänsteuttag har varit avsedd då de infördes (jfr prop. 1978/79:141 s. 59). I Mervärdeskatteutredningens delbetänkande III Redovisningsskyldighet m.m., Ds B 1977:6, s.62 uttalas följande:

"Den uttagsbeskattning av tjänst som vi här förordat tar primärt sikte på sådana förmåner som tillhandahålls ägare eller anställda. Bortsett från den i egen regi bedrivna yrkesmässiga byggnads- och anläggningsverksamheten skall därför, liksom vad nu gäller, 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 i de flesta fall på ett enklare sätt ge avsedd beskattningseffekt."

En beskattning av sådana "självtjänster" som en skattskyldig juridisk person tillhandahåller egen skattefri verksamhet skulle i vissa situationer kunna ge oönskade effekter. Som exempel kan nämnas en bank eller annan verksamhet där huvudaktiviteten är skattefri försäljning av tjänster, men där även internt i verksamheten tillhandahålls exempelvis datatjänster för eget bruk. Om banken också säljer datatjänsterna till utomstående skulle det interna överlåtandet till den verksamhet som inte medför skattskyldighet kunna komma att ses som uttag. En sådan tillämpning skulle innebära en konkurrenssnedvridning gentemot de banker som inte tillhandahåller datatjänster externt. Det bör dock anmärkas att uttagsreglerna i ML i praktiken inte torde ha tillämpats på detta sätt.

Bortsett från de i förarbetena omnämnda fastighetstjänsterna inom byggsektorn, bör uttag inte anses föreligga när en tjänsteprestation utförs för en verksamhet som inte medför skattskyldighet. En motsvarighet till bestämmelsen i utredningsförslaget bör därför inte föras in i NML. Det kan i sammanhanget anmärkas att antalet verksamheter med blandad skattepliktig och skattefri omsättning minskat i antal på grund av den

basbreddning som genomfördes inom mervärdesskatteområdet genom reformen år 1991.

Då det gäller ett byggentreprenörsföretag som utför byggnadsarbeten på egna fastigheter bör dock som nämnts fortfarande uttag anses föreligga. Detta bör regleras särskilt i den föreslagna 7 § om uttag av tjänster på fastighetsområdet.

6 §

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

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

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

Undantaget från skatteplikt för upplåtelse av viss rätt att använda fastigheter (3 kap. 2 § första stycket NML) omfattar även uttag i form av användning av fastigheten, om användningen är att jämställa med upplåtelse av sådan rätt som avses i undantaget från skatteplikt. I motsvarande mån kan uttag enligt den här behandlade paragrafen inte beskattas.

Punkt 2 gäller personbilar och motorcyklar som utgör anläggnings- eller omsättningstillgångar i verksamheten. Punkt 3 gäller alla slag av varor som utgör omsättningstillgångar i verksamheten.

Utformningen av punkt 2 skiljer sig från motsvarande bestämmelse i ML. Enligt den nuvarande ordningen förutsätts för uttagsbeskattning att fordonet utgör en tillgång i verksamheten och att den skattskyldige är skattskyldig för omsättning av sådant fordon. Det innebär att ett privat nyttjande av hyrda fordon inte kan bli föremål för uttagsbeskattning annat än i verksamhet som avser uthyrning av fordon (jfr 5 § första stycket 2). Denna skillnad mellan ägda och hyrda fordon i verksamhet som medför skattskyldighet för omsättning av fordon kan inte anses tillfredsställande. Bestämmelsen i punkt 2 har därför i förhållande till *Lagrådets* förslag justerats så att som uttag anses privat användning inte endast av fordon

som utgör en tillgång i verksamheten utan också av fordon som har förhyrts för användning i denna. Vidare bör beträffande den skattskyldige krävas att han har haft rätt till avdrag för eller återbetalning av den ingående skatten vid förvärvet eller i fråga om förhyrda fordon avdragsrätt för eller återbetalning av hela den ingående skatt som hänför sig till hyran (jfr 8 kap. 15 § NML). Detta har i ML utryckts så att han är "skattskyldig för omsättning" av fordonet. Jämfört med ML har bestämmelsen också gjorts tillämplig inte bara på personbilar utan även på motorcyklar. Skälet till den föreslagna utvidgningen är att personbilar och motorcyklar jämställs i såväl övriga uttagsbestämmelser som avdragsbestämmelserna.

Beskattningsunderlaget (beskattningsvärdet) för användning av personbilar utgörs av det i 7 kap. 4 § NML angivna schablonvärdet. Beskattningsunderlaget för användning av motorcyklar får bestämmas med tillämpning av den föreslagna allmänna regeln om marknadsvärdet som beskattningsunderlag vid uttagsbeskattning (7 kap. 3 § NML).

7 §

Paragrafen avser uttag inom byggsektorn. Byggnadsverksamhet kan i princip bedrivas i två olika former, som entreprenad eller i egen regi. I bägge fallen kan under vissa förutsättningar uttag anses föreligga.

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

I förhållande till ML har gjorts vissa preciseringar och förtydliganden.

Bestämmelsen i ML gäller skattskyldig som bedriver "yrkesmässig byggnadsverksamhet". Innebörden av detta uttryck är numera vag (jfr tidigare definition i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 2 § ML i dess lydelse enligt SFS 1979:304, prop. 1978/79:141 s. 62 f.). För att undvika denna vaghet bör den föreslagna lagen innehålla antingen en självständig precisering av begreppet eller en uttrycklig anknytning till begreppet byggnadsrörelse i KL. Några bärande skäl att ha en självständig precisering i NML har inte framkommit. En anknytning till KL tillgodoser ändamålen med bestämmelsen och lägger grunden för en enhetlig tillämpning av bestämmelsen.

Paragrafen har därför utformats så att den gäller tjänster på sådana fastigheter som enligt KL utgör omsättningstillgångar i byggnadsrörelse (jfr punkt 4 av anvisningarna till 21 § KL). Bestämmelsen är dock tillämplig endast på den som är skattskyldig till mervärdesskatt enligt de allmänna omsättningsbestämmelserna genom att han yrkesmässigt tillhandahåller byggnadstjänster åt andra (byggnadsentreprenader). Reglerna i KL om "byggmästarsmitta" på makes fastighet blir således i princip inte tillämpliga. Inskränkningen medför också att bestämmelsen inte är tillämplig på byggföretag som inte bedriver sådan entreprenadverksamhet utan som endast bygger på egna fastigheter för att sedan avyttra dem. Det gäller även om ett sådant byggföretag har gjort uttag enligt 8 §.

I ML används uttryckssättet fastighet som utgör lagertillgång i stället för uttrycket omsättningstillgång. Ändringen är av redaktionell art och någon ändring i sak är således inte avsedd.

Av paragrafens första stycke följer således att byggnadsföretag uttagsbeskattas för vad som köps in i form av byggnads- och anläggningstjänster på fastigheter som är omsättningstillgångar. Uttag föreligger dock också om den skattskyldige med anlitande av företagets personal, maskiner m.m. utför sådana tjänster åt sig på egna fastigheter som utgör omsättningtillgångar eller enligt tredje stycket, på egna fastigheter som utgör anläggningstillgångar i byggnadsrörelsen (jfr specialmotiveringen till 5 § första stycket punkt 2). Bestämmelsen om att uttag skall anses föreligga för utförda egna arbeten motsvaras av den allmänna regeln om uttagsbeskattning av tjänster i punkt 2 första stycket c av anvisningarna till 2 § ML.

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

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

8 §

Paragrafen föreskriver om uttag i vissa fall då en fastighetsägare låter utföra arbeten i egen regi på den egna fastigheten. Paragrafen motsvarar punkt 2 första stycket f och sjunde stycket av anvisningarna till 2 § ML (prop. 1989/90:111 s. 92 f., 208, 212-214, 298 och 300 samt SkU 31 s.103 f.).

I förhållande till ML har paragrafen ändrats i förtydligande syfte när det gäller att ange vilka fastigheter det är fråga om. Bestämmelsen i ML gäller arbeten på en fastighet som ägaren "använder i en verksamhet för vilken skattskyldighet inte föreligger". I enlighet med den nuvarande bestämmelsens syfte föreslås att bestämmelsen i NML anges gälla arbeten på en egen fastighet "som utgör tillgång i en yrkesmässig verksamhet som inte medför skattskyldighet". Genom denna omformulering klargörs att bestämmelsen omfattar alla fastigheter som är en tillgång i den skatt-

skyldiges verksamhet och det således oberoende av om fastigheterna är anläggnings- eller omsättningstillgångar i verksamheten.

Paragrafen överensstämmer till sin innebörd med nu gällande bestämmelser.

Paragrafen gäller alla förvärvsverksamheter som utgör yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. NML men som inte medför skattskyldighet för mervärdesskatt. I enlighet med vad *Lagrådet* föreslagit har i lagtexten tillfogats att verksamheten skall vara yrkesmässig. Detta torde dock inte tillföra något ytterligare jämfört med vad som redan följer av ML och lagrådsremissen. Redan ett innehav av näringsfastighet utgör näringsverksamhet enligt 21 § KL jämfört med 2 § 1 mom första stycket SIL. Därmed föreligger enligt 4 kap. 1 § NML en verksamhet som är yrkesmässig.

Det kan således vara fråga om att exempelvis banker, försäkringsbolag och bostadsuthyrningsföretag själva utför byggtjänster o.d. Det kan också vara fråga om sådana byggföretag som inte bedriver entreprenadverksamhet utan endast bygger på egna fastigheter för att sedan avyttra dessa. Varken ett sådant företag eller någon annan näringsidkare omfattas dock av den här behandlade bestämmelsen, om näringsidkaren inte har några anställda. Paragrafen blir nämligen tillämplig endast på fastighetsägare som har lönekostnader avseende de i paragrafen angivna tjänsterna överstigande 150 000 kr för beskattningsåret. Om lönekostnaderna överstiger detta belopp förcligger dock uttag för fastighetsägaren även för det arbete som han eventuellt har utfört personligen. Det följer av såväl denna paragraf som 7 kap. 5 § NML, som anger hur beskattningsunderlaget (beskattningsvärdet) beräknas. Enligt 7 kap. 5 § första stycket utgörs beskattningsunderlaget av bl.a. värdet av den skattskyldiges eget arbete. Det kan noteras att i 7 kap. 5 § andra stycket anvisas möjligheten att redovisa beskattningsunderlaget enligt en alternativ metod.

Uttagsbeskattning enligt förevarande bestämmelse medför avdragsrätt för sådan ingående skatt som hänför sig till förvärv av främst material som behövs för att genomföra arbetena på fastigheten (jfr 8 kap. 3 § NML och specialmotiveringen till den paragrafen). Avdrag får dock inte göras för sådan ingående skatt som hänför sig till kostnader där beskattningsunderlaget beräknats enligt 7 kap. 5 § andra stycket NML (jfr 8 kap. 9 § NML och specialmotiveringen till 7 kap. 5 § NML).

Jämfört med *Lagrådets* förslag har paragrafen gjorts tillämplig även på uttag avseende fastighet som utgör tillgång i en yrkesmässig verksamhet som inte medför rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9-13 §§ NML. Här innefattas således även kommuner dvs. den kategori som är återbetalningsberättigad enligt 10 kap. 10 §. Det kan dock anmärkas att vissa uttag som görs av kommuner är undantagna från skatteplikt (jfr 3 kap. 29 § NML).

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

Skatteplikten är som huvudregel generell. Detta slås fast i 1 §. De följande paragraferna anger undantagen från den generella skatteplikten. Undantagen är desamma som i 8 § ML och anvisningarna till den paragrafen, så när som på följande. Undantaget avseende fastigheter ändras med hänsyn till att fastigheter föreslås utgöra varor i lagens mening. Ändringen innebär att från skatteplikt undantas även omsättning av fastigheter. Vidare föreslås att vissa preciseringar och avgränsningar görs när det gäller undantaget för försäkringstjänster och Postverkets befordran. Bestämmelser införs om undantag från skatteplikt motsvarande vissa bestämmelser i ML om inskränkning av yrkesmässighetsbegreppet. Det gäller försäljningar av inventarier, material, avfallsprodukter och liknande samt personbilar och motorcyklar (24 § i förslaget resp. punkt 1 femte och sjunde styckena av anvisningarna till 2 § ML). Detsamma gäller viss utgivning av program och kataloger (18 § och 19 § andra stycket i förslaget resp. åttonde stycket i anvisningspunkten).

I detta sammanhang kan noteras att det i 3 § första stycket punkt 9 NML jämfört med punkt 8 andra stycket d av anvisningarna till 8 § ML har skett ett förtydligande i syfte att framhålla att det avgörande för skatteplikten är att byggnaden eller marken används för djurhållning (jfr prop. 1989/90:111 s. 89 och 198).

Undantagen från uttagsbeskattning har av systematiska skäl hänförts till 3 kap. Av samma skäl har dessa bestämmelser jämfört med *Lagrådets* förslag placerats före undantagsbestämmelserna avseende införsel.

Den i 1 kap. 6 § NML föreslagna ändringen av varubegreppet innebär att all yrkesmässig omsättning, således även omsättning av fastigheter, omfattas av den generella skatteplikten. Begränsningar av beskattningsområdet regleras därför enbart genom undantagen i 2-31 §§. Ett undantag från skatteplikten för omsättning av en vara innebär, att skatt inte skall betalas vid överlåtelse av äganderätten till varan eller vid uttag av varan. Detta framgår direkt av den i 2 kap. NML föreslagna definitionen på omsättning och överensstämmer med ML (jfr prop. 1989/89:111 s. 190). Ett sådant undantag innebär således inte att även införsel av varan är undantagen från skatteplikten. Införseln är skattepliktig i den mån det inte finns något uttryckligt undantag för den i 30 och 31 §§.

Även beträffande tjänster överensstämmer förslaget med nuvarande ordning (jfr a. prop. s. 190). Upplåtelse av rättighet eller överlåtelse av annan rättighet än äganderätt till varan innebär alltså tillhandahållande (omsättning) av tjänst. Skattefrihet för ett sådant tillhandahållande

förutsätter att omsättningen av tjänsten särskilt undantagits från skatteplikt. Ett undantag från skatteplikt för omsättning av en vara eller en tjänst omfattar inte förmedling av varan eller tjänsten annat än om det anges uttryckligen.

Någon skattskyldighet enligt den särskilda bestämmelsen i 6 kap. 7 § NML (nuvarande punkt 3 första stycket av anvisningarna till 2 §) kommer inte att föreligga för kommissionärer m.fl. om omsättningen av en vara eller tjänst är undantagen från skatteplikt. Denna ordning överensstämmer med ML (jfr a. prop. s. 190).

1 §

Paragrafen motsvarar 7 § första stycket ML. Paragrafens innebörd framgår av vad som sagts under inledningen till detta kapitel. Av 1 kap. 9 § NML framgår att med införsel avses vad som vid tillämpning av tullagen (1987:1065) utgör införsel.

2 och 3 §§

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

De båda föreslagna paragraferna motsvarar 8 § 6) ML och punkt 8 av anvisningarna till 8 § om undantag på fastighetsområdet (jfr prop. 1989/90:111 s. 88-90 och 196-198). Bestämmelsen i 2 § andra stycket och 3 § 10 motsvarar 8 § 22) resp. punkt 8 av anvisningarna till 8 § ML i lydelse enligt SFS 1993:642. Bestämmelserna i ML överensstämmer i sak med de föreslagna paragraferna utom i de avseenden som anges i det följande.

Vad som utgör fastighet

I 1 kap. 11 § NML definieras begreppet fastighet. I förhållande till ML föreslås att definitionen av fastighetsbegreppet ändras på det sättet att även verksamhetstillbehör liksom växande skog, odling och annan växtlighet skall omfattas. För att beskattningens räckvidd inte skall ändras föreslås i 3 § första stycket 1 att undantaget från skatteplikt inte skall omfatta omsättning av verksamhetstillbehör (utom i fall som anges i 2 § andra stycket). Detta har behandlats i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.4). En definition av begreppet verksamhetstillbehör finns i 1 kap. 12 § NML.

Som framgår av specialmotiveringen till 1 kap. 11 §, förstås med fastighet inte bara en hel registerfastighet utan även del av en sådan.

Som framgår av 1 kap. 6 § NML föreslås att fastigheter skall anses som varor. Det innebär en ändring i förhållande till ML. Till följd av av denna ändring föreslås i 2 § att omsättning av fastighet undantas från skatteplikt. Undantaget omfattar alltså överlåtelse av äganderätten till fastigheter och uttag av fastigheter (jfr 2 kap. 1 § NML). Det bör dock observeras att med uttag av fastighet avses inte uttag av tjänster med anknytning till fastigheter. Vad som avses är endast sådana uttag som anges i 2 kap. 2 § NML (jfr specialmotiveringen till denna bestämmelse). Bakgrunden till den föreslagna ordningen har närmare behandlats i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.3).

I 7 § tredje stycket ML anges att växande skog, odling och annan växtlighet anses som vara vid omsättning utan samband med avyttring av marken. Därmed beskattas enligt nuvarande ordning omsättning av växtligheten. För att bibehålla beskattningens räckvidd föreslås i 3 § första stycket 2 att undantaget från skatteplikt inte skall omfatta sådan omsättning.

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

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

Jämfört med ML har i 3 § andra stycket gjorts ett tillägg av den innebörden att bestämmelsen är tillämplig inte bara vid fastighetsupplåtelser åt skattskyldiga utan även vid upplåtelser åt sådana som har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §§. Genom tillägget får den föreslagna bestämmelsen samma räckvidd som i ML. Där omfattar uttrycket skattskyldiga nämligen inte endast sådana som bedriver verksamhet som medför skyldighet att betala skatt. Uttrycket inkluderar också vissa som bedriver verksamhet som inte medför någon sådan skyldighet. Genom att betecknas som skattskyldiga får de sina utgifter för ingående mervärdesskatt ersatta. Detta sker genom att avdragsbestämmelserna i ML blir tillämpliga. Denna ordning gäller enligt 2 § första stycket 2 ML vid omsättning av vissa varor och tjänster (s.k. teknisk skattskyldighet), enligt 2 § andra stycket ML vid export och enligt 2 § sista stycket ML i vissa andra fall. Av skäl som anges i specialmotiveringen till 1 kap. 2 § NML föreslås att motsvarande bestämmelser i stället förs in i 10 kap. angående återbetalning av skatt till icke skattskyldiga personer.

Här görs undantag från skatteplikt för sjukvård, tandvård och social omsorg. Regleringen motsvarar nuvarande 8 § 1) och punkterna 1-3 av anvisningarna till 8 § (jfr prop. 1989/90:111 s.106-109 och 190-192 samt bet. 1989/90:SkU31 s.110; Riksskatteverket har utfärdat rekommendationer, RSV Im 1993:6). Utredningen har föreslagit att från skatteplikt skulle undantas vissa tjänster avseende sjukvård, tandvård och social omsorg som en underentreprenör eller uppdragstagare tillhandahåller en vårdgivare. Förslaget, som har behandlats med förtur, infördes den 1 maj 1992 genom en ny anvisningspunkt 12 till 8 § ML. Samtidigt slopades under riksdagsbehandlingen skattefriheten för sjuktransporter i punkt 1 första stycket sista meningen av anvisningarna till 8 § ML (prop.1991/92:122, bet. 1991/92:SkU24, rskr.1991/92:211, SFS 1992:190). Vidare har genom lagändring den 1 juli 1993 undantaget från skatteplikt för sjukvårdstjänster utvidgas till att också omfatta medicinskt betingad fotvård (prop. 1992/93:190, bet. 1992/93:SkU26, rskr. 1992/93:420, SFS 1993:642). Ändringen berör punkt 1 av anvisningarna till 8 § ML.

Undantagen från skatteplikt föreskrivs i *4* §. I förhållande till ML har visserligen i *första stycket* gjorts den ändringen att omsättning av sjukvård, tandvård och social omsorg betraktas som endast omsättning av tjänst. Från skatteplikt undantas enligt förslaget emellertid även omsättning av tjänster av annat slag och varor som den som tillhandahåller vården eller omsorgen omsätter som ett led i vården eller omsorgen. Denna utformning av bestämmelsen överensstämmer med innebörden av ML:s undantag från skatteplikt.

I motsats till ML anges inte att tjänsterna skall tillhandahållas vårdtagaren resp. den som åtnjuter omsorgen. Av definitionerna i 5-7 §§ av begreppen sjukvård, tandvård och social omsorg bör emellertid anses följa att den här behandlade bestämmelsen gäller tjänster som utförs åt eller på annat sätt tillförs vårdtagaren resp. den som faktiskt åtnjuter omsorgen.

Enligt ML gäller att undantaget för sjukvård, tandvård och omsorg begränsas till att avse varor och tjänster som omsätts direkt av vårdgivaren eller den som bedriver omsorgen (punkterna 1-3 av anvisningarna till 8 § ML) samt - under vissa förutsättningar - av uppdragstagare till vårdgivaren eller den som bedriver omsorgen (punkt 12 av anvisningarna till 8 § ML). Jämfört med ML bör dock undantaget för vård och omsorg i NML formuleras så att det är tillämpligt oberoende av i vilket led eller av vem tjänsten faktiskt tillhandahålls så länge som tjänsten avser sådana åtgärder som är angivna i 4-7 §§. Det förhållandet att tjänsten faktiskt utförs av någon annan än den i vars regi vården ges skall således inte innebära att tjänsten blir skattepliktig. På motsvarande sätt bör i *andra stycket* kontroll- och analystjänster som avser prov som tagits som ett led i sjukvård och tandvård undantas från skatteplikt oavsett åt vem tjänsten tillhandahålls. Det kan noteras att i ML avser detta undantag endast prov som tagits som ett led i sjukvård. Skattefriheten bör emellertid också

omfatta kontroll och analys av prov som tagits som ett led i tandvård. Bestämmelsen i andra stycket avseende vissa dentaltekniska produkter motsvarar punkt 2 av anvisningarna till
8 § ML men har omformulerats med hänsyn till att begreppen vårdgivare och uppdragstagare inte längre är behövliga med den utformning förslaget har.

Förslaget innebär i övrigt ingen ändring i omfattningen av undantaget. Skattefriheten bör således även fortsättningsvis omfatta omsättning av alla tjänster och varor som tillhandahålls patienten eller omsorgstagaren av den som tillhandahåller vård- eller omsorgstjänsten och som utgör ett led i denna, medan andra tillhandahållanden såsom varuförsäljning från kiosk eller cafeteria eller hårvård ligger utanför det skattefria området.

Undantaget gäller inte vid vård av djur. Bestämmelsen regleras i *tredje stycket*.

I *5 § första stycket* definieras vilka åtgärder som skall anses som sjukvård. Bestämmelserna har ändrats i redaktionellt hänseende jämfört med ML. Innebörden är emellertid densamma som i ML. Bestämmelserna har i förhållande till *Lagrådets* förslag anpassats till lydelsen av punkt 1 av anvisningarna till 8 § ML enligt prop. 1993/94:75.

I *5 § andra stycket* regleras undantaget i punkt 1 av anvisningarna till 8 § ML angående medicinskt betingad fotvård som infördes den 1 juli 1993 genom SFS 1993:642.

I *6 och 7* §§ definieras tandvård resp. social omsorg. Bestämmelsen i 7 § har anpassats till den terminologi som används i den föreslagna lagen om stöd och service till vissa funktionshindrade och som träder i kraft den 1 januari 1994 (jfr prop. 1992/93:159, bet. 1992/93:SOU 19, rskr. 1992/93:321, SFS 1993:387).

8 §

Genom denna bestämmelse undantas utbildning från skatteplikt. Paragrafen motsvarar 8 § 2) ML och punkt 4 av anvisningarna till denna paragraf (jfr prop. 1989/90:111 s. 109-111 och 192). Enligt anvisningarna till 8 § omfattar undantaget varor och tjänster som den som bedriver utbildningen direkt tillhandahåller den som åtnjuter denna. I anvisningarna föreskrivs dessutom att undantaget inte omfattar sådan utbildning som säljare eller uthyrare anordnar i samband med tillhandahållande av skattepliktig vara eller tjänst.

I förhållande till ML har gjorts den ändringen att omsättning av utbildning enligt den föreslagna författningstexten skall betraktas som endast omsättning av tjänster. Även omsättning av varor och tjänster av annat slag som omsätts som ett led i en sådan tjänst föreslås emellertid bli undantagen från skatteplikt (första stycket andra meningen). Denna utformning av bestämmelserna överensstämmer med innebörden av ML:s undantag från skatteplikt. Förslaget till undantag för omsättning av sjukvård, tandvård och social omsorg är utformat på motsvarande sätt (4 §).

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

9 §

Genom denna paragraf undantas från skatteplikt omsättning av bank- och finansieringstjänster samt sådan omsättning som utgör värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet. Paragrafen motsvarar nuvarande 8 § 3) och punkt 5 av anvisningarna till den paragrafen (jfr prop. 1989/90:111 s. 104 f. och 193 samt prop. 1991/92:50 s. 17). Jämfört med ML och *Lagrådets* förslag har en justering skett av tillämpningsområdet för bestämmelsen i tredje stycket 2.

Bestämmelserna i paragrafen är föremål för översyn i utredningen om teknisk anpassning av bl.a. mervärdesskatten vid ett svenskt medlemskap i EG (Fi 1991:09).

Av punkt 5 av anvisningarna till ML framgår att undantaget för bank- och finansieringstjänster inte omfattar bl.a. finansieringsföretags omsättning av varor som enligt köpeavtal återtagits av företaget. Av skäl som Lagrådet anfört har någon motsvarande reglering inte förts över till NML.

I 24 § finns bestämmelser om vad som gäller för finansieringsföretags omsättning av varor som återtagits. På förslag av Lagrådet har hänvisningen till 24 § utgått.

10 §

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

I förhållande till ML har författningstexten preciserats så att undantaget omfattar endast sådana tjänster vars tillhandahållande utgör försäkringsrörelse enligt försäkringsrörelselagen (1982:713) eller enligt lagen (1950:272) om rätt för utländska försäkringsbolag att driva försäkringsrörelse i Sverige. Bestämmelsen bör även göras tillämplig på försäkringsrörelse enligt lagen (1989:1079) om livförsäkringar med anknytning till värdepappersfonder och lagen (1993:1302) om utländska EES-försäkringsgivares verksamhet i Sverige.

Försäkringsrörelse får, med vissa undantag, drivas endast av försäkringsaktiebolag och ömsesidiga försäkringsbolag som fått koncession enligt försäkringsrörelselagen (1 kap. 1 §) resp. utländskt försäkringsföretag med koncession enligt 1950 års lag (1 §). Begreppet försäkringsrörelse har behandlats i bl.a. Försäkringsverksamhetskommitténs delbetänkande Koncession för försäkringsrörelse (SOU 1983:5, särskilt s. 29 f. och 197 f.).

Den här föreslagna anknytningen till begreppet försäkringsrörelse innebär att skattefriheten endast gäller försäkringsföretagets egna tjänster, inte exempelvis datatjänster som ett dotterbolag tillhandahåller åt försäkringsbolaget. Ett försäkringsföretags verksamhet kan givetvis innefatta annat än försäkringstjänster. I anvisningarna till 8 § ML anges att undantaget beträffande försäkringtjänster inte omfattar försäkringsföretags omsättning av varor som övertagits i samband med skadereglering. Den här föreslagna definitionen av försäkringstjänster gäller emellertid inte sådan omsättning. I stället gäller vanliga regler om skattskyldighet för skattepliktig del av verksamheten, s.k. blandad verksamhet. Den särskilda bestämmelsen i ML om omsättning av varor i samband med skadereglering behövs därför inte längre (jfr även 24 § andra stycket).

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

Andra stycket punkten 2 har i förhållande till ML förtydligats så att det klart framgår att det som undantas som försäkringstjänst är mäklar- resp. förmedlingstjänster endast avseende försäkring.

För att ge en mer överskådlig bild av beskattningsförhållandena i branschen gjordes i lagrådsremissen på motsvarande sätt som i 9 § en hänvisning till 24 § vad gäller försäkringsföretags omsättning av vissa varor. I enlighet med vad *Lagrådet* förordat har dock hänvisningen utgått.

11 §

Bestämmelsen gäller undantag från skatteplikt för omsättning av vissa varor och tjänster inom kulturverksamheten m.m. Bestämmelsen överensstämmer med nuvarande 8 § 5) jämte punkt 7 av anvisningarna till denna paragraf (prop. 1989/90:111 s. 101-104, 112-114 och 193-196, SkU 31 s. 106 och prop. 1991/92:50 s. 15 f.). Ändringarna i bestämmelserna är av redaktionell art. Sedan *Lagrådet* lämnat sitt förslag har tillkommit ändringar i punkt 7 av anvisningarna till 8 § med anledning av prop. 1993/94:109 om fotografirättens integration i upphovsrättslagen den 1 april 1994. Dessa har beaktats vid utformningen av den här föreslagna paragrafen.

12-17 §

Bestämmelserna gäller skattefriheten för olika slag av publikationer och motsvarar nuvarande 8 § 9) och 10) jämte punkterna 9-11 av anvisningarna till 8 § (jfr prop. 1989/90:111 s. 95-97, 138 f. och 199 f.). Ändringarna i bestämmelserna är av redaktionell art.

Lagrådets synpunkter på utformningen av 14 § har beaktats.

18 §

Paragrafen ersätter motsvarande inskränkningar av yrkesmässighetsbegreppet i punkt 1 åttonde stycket av anvisningarna till 2 § ML (prop. 1973:163 s. 100 f. och 126 f. samt bet. 1973:SkU62 s. 27 f.). Genom inskränkningarna i ML undantas från beskattning utgivning av program och kataloger för verksamhet som inte medför skattskyldighet. I den inledande specialmotiveringen till 4 kap. refereras vissa uttalanden i samband med 1991 års lagstiftning angående behovet av att behålla detta undantag. Vidare anges bakgrunden till att bestämmelsen nu föreslås överförd till skattepliktsbestämmelserna.

I förhållande till ML föreslog utredningen att undantaget skulle gälla omsättning av program och kataloger i stället för som i ML utgivning av sådana. I konsekvens med denna ändring föreslog utredningen att även införsel undantas från skatteplikt. Generaltullstyrelsen har emellertid befarat att den föreslagna lydelsen kan komma att vålla problem för tullmyndigheterna när det gäller att bedöma om de kataloger och program som förs in berör verksamheter som medför skattskyldighet eller ej. Undantaget från skatteplikten bör med hänsyn till vad Generaltullstyrelsen har anfört endast avse omsättning av program och kataloger.

Jämfört med *Lagrådets* förslag har bestämmelsen gjorts tillämplig även på de fall då omsättningen sker för egen verksamhet som inte i sig medför rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9-13 §§ NML.

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

19 §

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

20 §

Paragrafen överensstämmer i sak med nuvarande 8 § 13) (jfr prop. 1989/90:111 s. 94 f., 200 och 311). Bestämmelsen har ändrats den 1 januari 1993 (prop. 1991/92:140, bet. 1991/92:KrU28, rskr. 1991/92:329, SFS 1992:878).

Bestämmelsen i *21* § angående undantag från skatteplikt för skepp och luftfartyg motsvarar bestämmelserna i 8 § 21) och punkt 13 av anvisningarna till 8 § ML vilka införts genom lagstiftning den 1 juli 1993 (prop. 1992/93:190, bet. 1992/93:SkU26, rskr. 1992/93:420, SFS 1993:642).

Bestämmelsen i *22* § angående viss omsättning av livräddningsfartyg m.m. motsvarar 8 § 20) ML i dess lydelse den 1 juli 1992 (bet. 1991/92:SkU35, rskr.1991/92:327, SFS 1992:843).

För att bättre spegla de verkliga förhållandena bör den skattefria omsättningen till sällskapet avse överlåtelser eller upplåtelser av de ifrågavarande fartygen i stället för att fartygen "ställs till förfogande för" sällskapet.

23 §

Punkterna 1-6 i paragrafen motsvarar nuvarande 8 § 8), 14)-17) och 19) ML. Punkterna 7 och 8 motsvarar nuvarande 8 § 7) och 8) ML (jfr prop. 1989/90:111 s. 99 f. och 198 ang. postbefordran, s. 117 f. och 198 ang. frimärken, sedlar och mynt, s. 120 och 200 ang. lotterier, s. 139 f. och 201 ang. gravöppning och gravskötsel samt s. 200 ang. övriga varor).

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

24 §

Paragrafen ersätter motsvarande inskränkningar av yrkesmässighetsbegreppet i punkt 1 femte stycket av anvisningarna till 2 § ML (jfr Mervärdeskatteutredningens delbetänkande I, Ds Fi 1973:3, s. 33 f., prop. 1973:163 s.41 f. och 61 f. samt prop. 1978/79:141 s. 72). Skälet för att överföra inskränkningarna till skattepliktsbestämmelserna är att den omsättning som avses i bestämmelserna givetvis är yrkesmässig till sin natur (jfr Lagrådets yttrande i prop. 1989/90:111 s. 295).

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

Avdrag för ingående mervärdesskatt medges inte för inköp av exempelvis inventarier till en verksamhet som inte medför skattskyldighet. Utgående skatt skall då inte heller skall tas ut vid försäljning av inventarierna från verksamheten. Verksamheten är ändå yrkesmässig enligt huvudregeln i punkt 1 av anvisningarna till 2 § ML om försäljningen avser skattepliktiga varor. I den aktuella bestämmelsen i ML finns därför en inskränkning av yrkesmässighetsbegreppet. Syftet med inskränkningen är att skattskyldighet för försäljning av varorna bör uppstå endast om verksamheten medför skattskyldighet och den skattskyldige därför har haft rätt till avdrag för ingående skatt helt eller delvis vid anskaffningstillfället. Om skatt skall tas ut för försäljningen, beräknas skatten på hela ersättningen även om anskaffningen medfört avdrag för endast en del av den ingående skatten.

Förslaget

Första stycket

I inledningen till första stycket föreslås att omsättningen skall gälla "överlåtelse av andra tillgångar än omsättningstillgångar" i stället för som i ML "försäljning av inventarier, material, avfallsprodukter eller liknande varor". Någon ändring i sak är inte avsedd med detta.

I enlighet med vad *Lagrådet* förordat bör uttryckligen i ett andra stycke klargöras att som omsättningstillgångar anses inte tillgångar som är avsedda att förbrukas i en verksamhet. Överlåtelse av förbruknings-material omfattas därmed av undantaget från skatteplikt.

Bestämmelsen i ML fanns redan före reformen 1991. I samband med denna ändrades varubegreppet så att med omsättning av vara numer förstås enbart överlåtelse av äganderätten till varan. Upplåtelse eller överlåtelse av nyttjanderätt till vara eller till immateriella rättigheter anses däremot som omsättning av tjänst (prop. 1989/90:111 s. 189). Sådana rättigheter hade tidigare likställts med varor och därför omfattats av bestämmelsen i punkt 1 femte stycket av anvisningarna till 2 § ML. Genom att någon anpassning till det nya varubegreppet inte gjordes i bestämmelsen i samband med reformen har försäljning av de nämnda rättigheterna kommit att falla utanför tillämpningsområdet för bestämmelsen. Den effekten torde inte ha varit avsedd och undanröjs nu genom den föreslagna nya lydelsen i 24 §. Med "andra tillgångar än

omsättningstillgångar" avses inte endast sådana som räknas upp i ML, dvs. inventarier, material och avfallsprodukter eller likande varor utan också olika rättigheter till varor, goodwill m.m.

Första stycket punkt 1

Den nuvarande skattefriheten bör i enlighet med vad utredningen föreslagit lämpligen uttryckas så att överlåtelsen undantas från skatteplikt om någon rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärvet inte har förelegat.

Jämfört med utredningsförslaget bör även sådana överlåtelser omfattas av undantaget där någon rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9-13 §§ NML inte förelegat vid förvärvet av tillgången.

Av lagen bör framgå att det åligger överlåtaren att visa att han inte har haft någon rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt vid förvärvet.

Undantaget bör vidare bli tillämpligt på försäljning av tillgångar inte bara från den som är skattskyldig för omsättning utan också från den som bedriver verksamhet som inte medför skattskyldighet.

Med den utformning av bestämmelsen som föreslås här bortfaller behovet av en motsvarighet till punkt 1 sjunde stycket av anvisningarna till 2 § ML (prop. 1978/79:141 s. 76). Enligt den bestämmelsen skall en skattskyldigs försäljning av personbil eller motorcykel anses som yrkesmässig endast om rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till den skattskyldiges förvärv av fordonet har förelegat. Om avdragsrätt däremot inte förelegat för förvärvet av fordonet så följer av den föreslagna bestämmelsen att utgående skatt inte heller skall redovisas. Av 8 kap. 15 § och 16 § 1 framgår bl.a. i vilka fall avdrag inte medges för förvärv av personbil eller motorcykel. I dessa fall används fordonen ofta även för privat bruk och utgör tillgångar i form av inventarier i verksamheten.

Den föreslagna utformningen får dock som ytterligare konsekvens att en skattskyldig förvärvare av en sådan tillgång som avses i bestämmelsen inte får någon avdragsrätt för fiktiv skatt enligt 8 kap. 2 § 2 NML motsvarande den som finns i 17 § åttonde stycket ML. I NML medges avdrag för ingående skatt om skatten hänför sig till förvärv inom landet av varor, om överlåtelsen av varorna är skattepliktig men överlåtaren ändå inte är skattskyldig för överlåtelsen. I ML uttrycks motsvarande regel så att avdrag för ingående skatt medges om en skattskyldig mot vederlag förvärvar skattepliktig vara inom landet från den som inte är skattskyldig för omsättningen av varan.

Med den systematik som föreslås för NML nämligen att skatteplikten och undantagen från denna skall gälla själva omsättningen av varan och inte som i ML den omsatta varan som sådan (jfr avsnitt 2.3) kommer det för en skattskyldig förvärvare av en tillgång där överlåtelsen undantas från skatteplikt enligt den här behandlade paragrafen inte att vara möjligt att göra avdrag för fiktiv skatt.

Exempel: En läkare som förutsätts bedriva en verksamhet som inte medför skattskyldighet säljer en tillgång som använts i verksamheten, exempelvis en dator. Någon avdragsrätt för ingående skatt har inte förelegat vid förvärvet (jfr 8 kap. 3 § NML). Utgående skatt skall då inte heller tas ut vid försäljningen. Det framgår av den här behandlade paragrafen. Eftersom överlåtelsen inte är skattepliktig får en skattskyldig förvärvare, exempelvis en datakonsult, inte tillgodoräkna sig avdrag för fiktiv ingående skatt enligt 8 kap. 2 § 2 NML. Enligt motsvarande regel i 17 § åttonde stycket ML hade det dock varit möjligt för datakonsulten att erhålla avdrag för fiktiv skatt eftersom datorn i sig utgör en skattepliktig vara. Med den föreslagna bestämmelsen kommer en eventuell vidareförsäljning av datorn att ske utan mervärdesskatt om denna utgjort inventarium i datakonsultens verksamhet. Skulle den ha utgjort omsättningstillgång hos datakonsulten skall dock skatt redovisas vid vidareförsäljningen trots att något avdrag inte erhölls då datorn förvärvades. Så länge varan behåller sin karaktär av inventarium och alltså inte blir omsättningstillgång skall skatt således inte tas ut och föreligger inte heller någon avdragsrätt för fiktiv skatt. För den förvärvare som köper in varan för försäljning, dvs. som omsättningstillgång, kommer dock mervärdesskatten att bli en kostnad. Omsättning av en sådan tillgång kommer i princip att bli skattepliktig först när avyttringen sker av någon som förvärvat denna utan att vara en skattskyldig näringsidkare. Det fordras således någon icke skattskyldig, t.ex. en privatperson som mellanled för att åstadkomma avdragsrätt.

För att undanröja dessa effekter bör införas en möjlighet för förvärvaren att erhålla avdragsrätt för fiktiv skatt. Detta kan lämpligen ske genom ett tillägg i 8 kap. 2 § NML.

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

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

I de fall då den skattskyldige på sätt nu sagts tillfört den överförda tillgången mera betydande förvärv av varor eller tjänster bör inte en därefter följande överlåtelse av tillgången vara skattefri. Någon exakt bestämning av vad som är betydande förvärv kan knappast göras i författningstexten. Ett rimligt resultat torde normalt kunna uppnås om därmed förstås att värdet av vad som tillförts tillgången uppgår till eller överstiger dess värde vid överföringen eller absolut sett är stort.

Sådana situationer kan uppstå då en skattskyldig för över tillgången från en verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§ till en verksamhet som medför skattskyldighet eller sådan rätt till återbetalning. Ett förvärv i den förstnämnda verksamheten ger inte någon rätt till avdrag eller återbetalning för den ingående skatt som hänför sig till förvärvet. Överförandet av tillgången är inte att anse som uttag och medför således inte någon skattskyldighet (jfr andra punkten och 2 kap. 2 § 3 NML). I den mån tillgången tillförs komponenter eller andra varor efter överföringen, har den skattskyldige emellertid rätt till avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärven av dessa varor. Detsamma gäller om den överförda tillgången tillförs tjänster. Det kan vara t.ex. reparationer eller bearbetningar. Vad som här sagts om verksamhet gäller även del av verksamhet (jfr 1 kap. 7 § NML och specialmotiverningen till den paragrafen).

Första stycket punkt 2

Med hänsyn till paragrafens syfte bör skatt inte heller tas ut i den situationen då den skattskyldige visserligen har haft avdragsrätt men därefter har uttagsbeskattats på grund av att han efter förvärvet har fört över tillgången till en verksamhet som inte medför skattskyldighet och därmed inte heller avdragsrätt för ingående skatt (jfr den föreslagna uttagsbestämmelsen i 2 kap. 2 § 3 och specialmotiveringen till denna). I detta fall är tillgången belastad med ingående mervärdesskatt på samma sätt som om den hade förvärvats direkt till den verksamhet som inte medför skattskyldighet.

Med uttrycket verksamhet förstås även del av verksamhet (jfr 1 kap. 7 § och specialmotiveringen till den bestämmelsen). En omsättning undantas således från skatteplikt enligt den här behandlade bestämmelsen även då överföring från en del av verksamheten till en annan har medfört skattskyldighet på grund av uttagsbestämmelsen.

Andra stycket

Stycket har kommenterats i inledningen till första stycket.

Tredje stycket

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

25 §

Bestämmelsen avser undantag från skatteplikt för omsättning av verksamhetstillgångar vid överlåtelse m.m. av en verksamhet och motsvarar 8 § 18) ML (jfr prop. 1989/90:111 s. 116 f. och 200).

Av 1 kap. 7 § NML framgår att med verksamhet avses även del av verksamhet.

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

Skattefriheten bör gälla även i de situationer då förvärvaren skulle vara berättigad till återbetalning av skatten enligt 10 kap. 9-13 §§ NML.

I övrigt har i bestämmelsen gjorts vissa ändringar av redaktionell art jämfört med ML.

26 §

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

Jämfört med *Lagrådets* förslag har bestämmelsen i punkt 2 gjorts tillämplig även på de fall förvärvaren skulle ha haft rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§ NML motsvarande hela den ingående skatten om tjänsten förvärvats vid omsättning i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs i här.

27-29 §§

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

27 § 1 innehåller en bestämmelse som är ny i förhållande till ML. Enligt den föreslagna bestämmelsen skall från skatteplikt undantas uttag av en vara om den skattskyldige tar i anspråk varan för representation eller liknande ändamål, under förutsättning att avdrag för utgifterna för ändamålet medges enligt KL vid inkomsttaxeringen. Det kan anmärkas att enligt såväl ML som den föreslagna lagen får avdrag göras för ingående skatt som hänför sig till utgifter för sådana ändamål, om utgifterna får dras av vid inkomsttaxeringen (jfr 18 § första stycket 3 ML resp. 8 kap. 9 § första stycket 2 NML). Av 2 kap. 3 § följer att uttagsbeskattning då kan komma i fråga, om förutsättningarna enligt 2 kap. 2 § är uppfyllda. Den föreslagna bestämmelsen innebär att uttags-

beskattning inte blir aktuell i de angivna fallen. Förslaget är betingat främst av praktiska skäl.

I *27 § 2* anges ett särskilt fall av uttag enligt 2 kap. 2 § 1 nämligen att den skattskyldige tillgodogör sig bränsle från fastighet som är taxerad som lantbruksenhet för uppvärmning av den skattskyldiges privatbostad på fastigheten. Sådana uttag bör undantas från skatteplikt. Undantaget överensstämmer med en motsvarande bestämmelse i punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § KL. Förslaget som är nytt i förhållande till ML är betingat av att omsättning av bränsle blev skattepliktig i mars 1990.

I *28* § föreskrivs att från skatteplikt undantas uttag enligt 2 kap. 5 § första stycket 3 om den skattskyldige avhjälper en skada som han vållat någon annan i sin verksamhet. Bestämmelsen motsvarar punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 2 § ML (Mervärdeskatteutredningens delbetänkande I Översyn av mervärdeskatten Materiella regler, Ds Fi 1973:3, s. 184 f. och prop. 1973:163 s. 154 f. och 159). Enligt den bestämmelsen anses inte som omsättning "skadevållandes avhjälpande av skada". I förhållande till ML har alltså den föreslagna ordalydelsen jämkats men någon ändring av innebörden i sak är inte avsedd. Det bör anmärkas att den här behandlade bestämmelsen inte föranleder någon inskränkning av den skattskyldiges avdragsrätt (se specialmotiveringen till 8 kap. 3 § NML under rubriken Särskilt om skadevållande — 3 §). Även detta överensstämmer med nuvarande ordning.

29 § innehåller vissa undantag från skatteplikt för uttag när det gäller offentlig verksamhet. Paragrafen motsvarar punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 2 § ML (jfr prop. 1989/90:111 s. 213 och 300 samt prop. 1990/91:37 s. 14).

I *29 § första stycket* föreskrivs att från skatteplikt undantas uttag av varor och tjänster som görs av staten eller en kommun för dess eget behov.

Vad som skall förstås med staten resp. kommun framgår av 1 kap. 16 §. Enligt den bestämmelsen omfattar uttrycket staten inte de statliga affärsverken. Det medför att bestämmelserna om uttagsbeskattning blir tillämpliga på dessa verk utan hinder av det här behandlade undantaget (jfr prop. 1989/90:111 s. 93 och 187).

Av *29 § andra stycket* framgår att när staten eller en kommun tar i anspråk egna tjänster för eget behov föreligger skattepliktigt uttag endast när det gäller en kommuns arbeten på stadigvarande bostad i sådana fall som avses i 2 kap. 8 §. Den i ML angivna beloppsgränsen för arbeten på stadigvarande bostad följer direkt av den föreslagna 2 kap. 8 §. I 29 § behöver därför inte särskilt anges någon sådan gräns.

30 §

I bestämmelsen erinras om det undantag från skatteplikt som lagen (1987:1066) om frihet från skatt eller avgift vid införsel innebär för vissa fall av införsel av varor.

Skattefriheten enligt denna paragraf har i enlighet med vad *Lagrådet* förordat ansetts utgöra ett undantag från den generella skatteplikten i 1 § och inte en inskränkning i tillämpningsområdet för NML.

31 §

Punkterna 1-3 i paragrafen motsvarar bestämmelserna i 58 § andra stycket ML angående införsel av vissa trycksaker, mikrofilm m.m. Bestämmelsen i punkt 2 har förtydligats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Genom bestämmelsen i punkt 4 undantas från beskattning införsel av värme, kyla och elektrisk kraft. Det överensstämmer med nuvarande ordning i 58 § första stycket första meningen ML (jfr angående värme och elektrisk kraft bet. 1989/90:SkU10 s. 98 och 109 och angående kyla prop. 1989/90:111 s. 204). Omsättning av värme, kyla och elektrisk kraft är däremot skattepliktig.

4 kap. Yrkesmässig verksamhet

I detta kapitel anges dels i vilka fall en verksamhet skall anses *yrkesmässig* (1-4 §§), dels förutsättningarna för att en yrkesmässig verksamhet skall anses *bedriven här i landet* (5 §). Dessa rekvisit utgör grundläggande förutsättningar för att en skattepliktig omsättning inom landet skall medföra skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket 1 NML och för att en omsättning som görs utomlands skall betraktas som export enligt 1 kap. 10 § NML och medföra rätt till återbetalning av skatt enligt 10 kap. 12 § NML. Rekvisitet yrkesmässig verksamhet utgör också förutsättning för att en skattepliktig omsättning inom landet av vissa tjänster som tillhandahålls från utlandet skall medföra skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket 2 NML.

Av kapitlet framgår att innebörden av begreppet *verksamhet* är olika beroende på vilken av yrkesmässighetsbestämmelserna som kommer i fråga. Med verksamhet i 1 § 1 och 5 § andra stycket första meningen bör ledning kunna sökas i det inkomstskatterättsliga verksamhetsbegreppet i 18 § kommunalskattelagen (1928:370, KL) i dess lydelse före den 1 januari 1994 (jfr prop. 1993/94:50). Uttrycket verksamhet används dock även beträffande sådana rörelser som inte inkomstbeskattas alls eller som inkomstbeskattas i annat inkomstslag än näringsverksamhet. Detta är fallet i 1 § 2 och i 3 §. I 1 § 2 bör det inkomstskatterättsliga verksamhetsbegreppet kunna tillämpas analogt. I 3 § och 5 § andra stycket andra meningen anges verksamhet som är yrkesmässig enbart i den del som utgörs av den aktuella omsättningen. Här föreligger således identitet mellan den omsättningen och den yrkesmässiga verksamheten.

Kapitlet motsvarar första - tredje, sjätte, nionde och tolfte styckena av punkt 1 av anvisningarna till 2 § ML.

Anvisningspunktens femte och sjunde stycken inskränker yrkesmässighetsbegreppets räckvidd vid försäljning av inventarier, material, avfalls-

produkter eller liknande resp. av personbilar och motorcyklar. Sådan verksamhet är emellertid till sin natur givetvis yrkesmässig (jfr yttrande av Lagrådet, återgivet i prop. 1989/90:111 s. 295). Med hänsyn till detta föreslås ML:s bestämmelser bli ersatta med motsvarande undantag från skatteplikt (3 kap. 24 § NML).

I anvisningspunktens åttonde stycke anges, att utgivning av program eller katalog för verksamhet som inte medför skattskyldighet inte anses som yrkesmässig (prop. 1973:163 s. 100 f. och 126 f. samt bet. 1973:SkU62 s. 27 f.). Av motsvarande skäl som beträffande anvisningsbestämmelserna om inventarier m.m., bör regleringen föras över till skattepliktsbestämmelserna (3 kap. 18 § och 19 § andra stycket NML).

En motsvarighet till bestämmelsen i tionde stycket i anvisningspunkten angående representant för utländsk företagare bör i överensstämmelse med vad *Lagrådet* förordat flyttas från förevarande kapitel till 22 kap. för att där utgöra ett andra stycke till 6 §.

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

Vad som är yrkesmässig verksamhet

1 §

I *punkt 1* anges huvudregeln för vad som skall anses utgöra yrkesmässig verksamhet. Begreppet är definierat på ett annat sätt än i ML.

Yrkesmässighetsbegreppet i ML bestäms genom en anknytning till skattepliktsreglerna i inkomstskattelagstiftningen. I punkt 1 första stycket av anvisningarna till 2 § ML anges som huvudregel att en verksamhet skall anses som yrkesmässig när inkomsten utgör skattepliktig intäkt av näringsverksamhet enligt KL eller lagen om statlig inkomstskatt (1974:575, SIL). Yrkesmässighetsbegreppet i det till *Lagrådet* remitterade förslaget utformades på samma sätt som i ML. Lagrådet har dock ifrågasatt metoden att anknyta till skattepliktsreglerna i KL och SIL och funnit att den efter 1990 års skattereform vid en strikt tolkning leder till att varje verksamhet som ger en skattepliktig intäkt — även t.ex. en icke yrkesmässig avyttring av tillgångar — för juridiska personer blir att betrakta som yrkesmässig i mervärdeskattehänseende. Lagrådet ifrågasätter om det inte står i bättre överensstämmelse med grunderna för mervärdesbeskattningen att reservera begreppet yrkesmässig för verksamhet som utgör näringsverksamhet i egentlig mening, dvs. sådan verksamhet som anges i 21 § KL och som i äldre regler beskrevs med uttrycken jordbruksfastighet, annan fastighet och rörelse. Lagrådet föreslår därför att huvudregeln i punkt 1 utformas så att en verksamhet skall anses yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt 21 § KL. Lagrådets påpekanden har beaktats och lagtexten har utformats i enlighet med Lagrådets förslag. Avgörandet av om en verksamhet är yrkesmässig skall således grundas på en bedömning av om verksamheten har en sådan

karaktär — varaktighet, självständighet bakomliggande vinstsyfte m.m. — att den utgör näringsverksamhet enligt 21 § KL.

Avgörande för huruvida en omsättning skall anses ske i en yrkesmässig verksamhet är i princip inte den enskilda omsättningen. Avgörande är i stället om omsättningen görs i en verksamhet som utgör näringsverksamhet enligt 21 § KL. Detta är av väsentlig betydelse för beskattningens räckvidd såvitt avser exempelvis uttag enligt 2 kap. i förslaget. Vilka uttag som kan beskattas bestäms självständigt genom reglerna i 2 och 3 kap. För att uttaget skall anses som yrkesmässigt är det tillräckligt att uttaget görs i en verksamhet som utgör näringsverksamhet enligt 21 § KL.

Punkt 1 är utformad så att all omsättning som faller inom ramen för näringsverksamhet anses som yrkesmässig (jfr Lagrådet och föredragande statsrådet i prop. 1989/90:111 s. 295 och 298 resp. 206-208). Även om en verksamhets utåtriktade omsättning är undantagen från skatteplikt enligt bestämmelserna om mervärdesskatt, är såväl den utåtriktade verksamheten som egenregiarbeten i verksamheten att anse som yrkesmässig verksamhet. Som exempel kan nämnas ett bostadsföretag som hyr ut lägenheter åt enskilda för boende och som med egen personal utför reparationer på lägenhetshusen eller på sina förvaltningsbyggander. Såväl uthyrningen som reparationerna är yrkesmässig verksamhet.

En annan fråga som berör verksamhetsbedömningen är frågan om de aktiviteter som den skattskyldige utövar utgör en eller flera verksamheter. Som framgår av 1 kap. 7 § NML förstås med verksamhet även del av verksamhet. För att bedöma vad som skall utgöra verksamhet i punkt 1 bör som tidigare nämnts ledning kunna sökas i verksamhetsbegreppets användning i 18 § KL i paragrafens lydelse före den 1 januari 1994 (jfr prop. 1993/94:50 och prop. 1989/90:111 s. 214 angående ändring av anvisningarna till 5 § ML). Vad som där avses är inte en förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet utan en sådan verksamhet som enligt 18 § KL ingår i eller utgör en förvärvskälla. Utgångspunkten är att varje slag av näringsverksamhet som drivs av den skattskyldige utgör en förvärvskälla (18 § tredje stycket KL). Från denna regel görs dock det undantaget att flera verksamheter som har en naturlig anknytning till varandra betraktas som en enda verksamhet (18 § fjärde stycket KL). Skilda verksamheter bildar således en gemensam förvärvskälla om de har naturlig anknytning till varandra (prop. 1989/90:110 s. 587). Enligt förarbetena till 18 § KL förstås med verksamhet summan av aktiviteter av enhetlig beskaffenhet, t.ex. detaljhandel i en viss bransch, industriell tillverkning av visst slag, jordbruk, fiske, fastighetsförvaltning (prop. 1989/90:110 s. 646). Såsom *Lagrådet* har påpekat är det dock inte givet att den avgränsning av verksamhetsbegreppet som ansetts lämplig för inkomstbeskattningen alltid ger önskat resultat vid mervärdesbeskattningen. Exempelvis bör hänsyn tas till de överväganden som legat bakom gränsdragningen mellan det skattepliktiga och det inte skattepliktiga området (jfr uttalandena beträffande uttrycket verksamhetsgren i specialmotiveringen till 1 kap. 7 § NML). Någon ändring av begreppets nuvarande användning är inte avsedd i NML.

Punkt 2 i förslaget motsvarar bestämmelsen i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 2 § ML där som yrkesmässig verksamhet räknas omsättning av varor eller tjänster i former jämförliga med näringsverksamhet. Punkt 2 har dock delvis en annan utformning än sin motsvarighet.

Avgörande för yrkesmässigheten enligt punkt 2 är i princip detsamma som i punkt 1 och motsvarigheten i ML. Avgörande är således inte den enskilda omsättningen utan istället att omsättningen görs i en verksamhet som bedrivs i former jämförliga med näringsverksamhet (jfr vad som anförts i prop. 1989/90:111, s. 187 och 213, om full uttagsbeskattning av de statliga affärsverken).

ML fick sin nuvarande utformning genom en lagändring den 1 januari 1991 (prop. 1989/90:111 s. 207). I den tidigare lydelsen angavs att som yrkesmässig verksamhet räknades verksamhet i vilken varor eller tjänster omsattes under rörelseliknande former (prop. 1973:163 s. 30 f. och 61 f.). Av motiven till 1991 års lagstiftning framgår, att den då gjorda ändringen var en följdändring till de samtidigt genomförda ändringarna av inkomstslagen i inkomstbeskattningen. Genom ändringen i ML kom bestämmelsen att sammanfalla med det nya inkomstslaget näringsverksamhet. Detta inkomstslag ersatte de tidigare inkomstslagen rörelse, annan fastighet och jordbruksfastighet. Tillämpningsområdet för bestämmelsen i ML vidgades i motsvarande mån. Någon ändring utöver detta var inte avsedd. Den nu föreslagna utformningen knyter därför i förtydligande syfte åter an till verksamheten, inte till den enskilda omsättningen.

Lagrådet har föreslagit att punkten 2 begränsas till de fall där verksamheten bedrivs i former jämförbara med en till näringsverksamhet hänförlig rörelse. Förslaget innebär en återgång till den innebörd bestämmelsen hade före skattereformen. Då det saknas praktiska skäl att upprätthålla den utvidgning av tillämpningsområdet som genomfördes i samband med reformen har Lagrådets förslag följts.

Även i punkt 2 bör avgränsningen av begreppet verksamhet kunna göras genom en analog tillämpning av 18 § KL om inte omständigheterna i det enskilda fallet talar emot detta (jfr punkt 1).

Beloppsgränsen i punkt 2 är densamma som i ML (jfr prop. 1989/90:111 s. 133 och 207 samt SOU 1989:35, del I, s. 280 f.). Beloppsgränsen anger om bestämmelsen är tillämplig. Enligt utredningens förslag skulle vid beräkning av gränsvärdet beaktas enbart *vederlagen* för omsättningarna. Detta skulle således gälla även för det fall att en omsättning sker till sådant underpris att en uttagsbeskattning sker ovanpå den ordinarie beskattningen av denna omsättning (jfr specialmotiveringen till 2 kap. 1 § andra stycket). Har beloppsgränsen passerats skulle dock i vanlig ordning all skattepliktig omsättning beskattas, således även uttag. I ML skall vid beräkningen av gränsvärdet beaktas om *omsättningen* för beskattningsåret överstiger 30 000 kr. Vid remissbehandlingen av utredningsförslaget har påpekats att uttrycket "omsättning" inkluderar såväl ersättningen för sålda varor och tjänster som värdet av egna uttag.

Den nuvarande beloppsgränsen i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 2 § ML infördes den 1 januari 1991 i samband med att begreppet redovisningsskyldig som självständigt begrepp slopades (prop. 1989/90:111 s.132 f.). Tidigare gällde att den som var skattskyldig till mervärdesskatt men som inte hade en omsättning som översteg 30 000 kr per år normalt inte var redovisningsskyldig. Av förarbetena framgår att detta värde skulle omfatta summan av ersättningen och uttagsvärdena inkl. mervärdeskatt (prop 1985/86:47 s. 41 f.). Efter lagändringen år 1991 blev i princip samtliga skattskyldiga också redovisningsskyldiga. Av praktiska skäl skulle dock sådan verksamhet som bedrevs i former jämförliga med näringsverksamhet anses som yrkesmässig först när omsättningen för beskattningsåret överstiger 30 000 kr. Något särskilt uttalande om vad som skulle inräknas i gränsvärdet gjordes inte vid detta tillfälle. Emellertid utgör beloppsgränsen idag inte längre en gräns för redovisningsskyldighet. I stället kan omsättningens storlek i vissa fall anses utgöra ett moment i bedömningen av om en verksamhet kan anses "jämförlig" med en till näringsverksamhet hänförlig rörelse. Därvid speglar erhållna ersättningar på ett tydligare sätt formen för verksamheten än vad värdet av eventuella uttag gör. Detta och även praktiska skäl talar för att, såsom utredningen föreslagit, vid beräkning av gränsvärdet enbart beakta ersättningen för omsättningen. Av lagens ordalydelse följer emellertid att en verksamhet jämförlig med en till näringsverksamhet hänförlig rörelse kan anses föreligga även vid en lägre omsättning, dock skall i ett sådant fall verksamheten inte anses yrkesmässig.

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

2 §

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

I förtydligande syfte har uttryckligen angetts att beloppsgränsen gäller serveringstjänsternas, och således inte kostens, marknadsvärde. Bestämmelsen har även ändrats så att det tydligare framgår av ordalydelsen, att bestämmelsen endast gäller sådana arbetsgivare som inte i övrigt, dvs. förutom serveringstjänsterna, bedriver någon verksamhet som medför skattskyldighet. Jämfört med *Lagrådets* förslag har bestämmelsen gjorts

tillämplig även på de fall att arbetsgivarens verksamhet är sådan att den inte medför rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§ NML.

3 §

I paragrafen behandlas vissa omsättningar som inte skall anses som yrkesmässiga redan enligt 1 § samt ges vissa förtydliganden beträffande omsättningar som i och för sig kan anses omfattas av 1 §. Motsvarande bestämmelser finns i punkt 1 första och andra styckena av anvisningarna till 2 § ML (jfr prop. 1989/90:111 s. 207).

Till skillnad från de fall som avses i 1 och 2 §§ avser utvidgningar i denna paragraf sådana fall där den enskilda omsättningen i sig utgör den verksamhet som är yrkesmässig (jfr den inledande specialmotiveringen).

Paragrafen kan vara tillämplig på en utländsk företagare (jfr specialmotiveringen till 5 §).

Hänvisningarna till KL och SIL i punkt 2 gäller försäljning m.m. från privatbostadsfastigheter resp. försäljning från bostadsförening och bostadsaktiebolag.

I förhållande till ML har utredningen i punkt 2 gjort den ändringen att hänvisningen till KL omfattar bestämmelsen i 5 § KL i dess helhet. På detta sätt kommer även försäljning från en obebyggd privatbostadstomt att anses som yrkesmässig. Försäljningen kan t.ex. avse skog från en sådan tomt i samband med att tomten skall bebyggas. Det får anses rimligt att sådana försäljningar omfattas av yrkesmässighetsbegreppet på samma sätt som försäljning av skogsprodukter från bebyggda tomter.

Genom att tillämpningsområdet i ML inskränkts till att enbart avse omsättning av "vara" från de nämnda fastigheterna kommer dock sådana tjänster som består i upplåtelse av avverkningsrätt och rätt att ta jord, sten eller annan naturprodukt från fastigheter att hamna utanför beskattningen. Sådana rättigheter likställdes med vara före reformen år 1991 och omfattades därför tidigare av bestämmelsen. En anpassning bör därför ske till det nya varubegreppet genom att punkt 2 kompletteras med de nämnda rättigheterna.

Bestämmelsen i punkt 3 förutsätter för att bli tillämplig att fastighetsägaren är frivilligt skattskyldig för fastighetsupplåtelsen. En hänvisning har därför gjorts till 9 kap. 1 § NML.

I andra stycket finns en likadan beloppsgräns som i 1 § 2. Beloppsgränsen anger endast om första stycket alls är tillämpligt. Om det är tillämpligt, beskattas all skattepliktig omsättning, således även uttag. Vad som sagts i specialmotiveringen till 1 § har motsvarande tillämpning här.

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

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

Förutsättningarna för att en yrkesmässig verksamhet skall anses bedriven i Sverige

5 §

I paragrafen preciseras förutsättningarna för att en yrkesmässig verksamhet skall anses bedriven här i landet.

Som framgått av specialmotiveringen till 1 § anknyter yrkesmässighetsbegreppet i punkt 1 första stycket av anvisningarna till 2 § ML till inkomstskatterättens skattepliktsregler. Det till *Lagrådet* remitterade förslaget var uppbyggt på motsvarande sätt. I lagrådsremissen har hänvisningen till skattepliktsreglerna i KL och SIL ansetts ange inte bara vad som skall anses utgöra yrkesmässig verksamhet utan också när denna skall anses vara bedriven här i landet. Genom denna anknytning ansågs bestämmelsen omfatta endast sådana näringsidkare som har sådan anknytning till Sverige att de enligt 53 § 1 mom. KL och punkt 1 av anvisningarna därtill samt 6 § 1 mom. SIL kan vara skattskyldiga till inkomstskatt. Den som är skattskyldig i Sverige skulle således också anses bedriva sin yrkesmässiga verksamhet här. På motsvarande sätt skulle en utländsk företagare anses bedriva verksamhet här om han har en fastighet eller ett fast driftställe här (i inkomstskattesammanhang betecknad som en s.k. inskränkt skattskyldig). I *Lagrådets* författningsförslag har de båda begreppen "yrkesmässig" och "här i landet" hållits i sär och definerats på ett annat sätt än i remissförslaget. För yrkesmässighetsbegreppet hänvisas till specialmotiveringen till 1 §. Förutsättningarna för att en yrkesmässig verksamhet skall anses bedriven här i landet bör enligt Lagrådet först klargöras beträffande den som inte är utländsk företagare. Därefter bör förutsättningarna för att en utländsk företagares yrkesmässiga verksamhet skall anses bedriven i Sverige anges genom en hänvisning direkt till inkomstskattelagarna regler om subjektiv skattskyldighet.

Paragrafen är utformad i enlighet med Lagrådets förslag. Hänvisningen i andra stycket till 6 § 1 mom. SIL kommer att avse de fall där den yrkesmässiga verksamheten hänför sig till en fastighet eller ett fast driftställe i Sverige. Har den utländske företagaren inte någon sådan fastighet eller något sådant fast driftställe skall hans verksamhet anses bedriven här endast till den del den omfattar en omsättning av det slag som anges i någon av punkterna 1-3 i förevarande paragraf.

Bestämmelsen i andra stycket motsvarar punkt 1 nionde stycket av anvisningarna till 2 § ML (prop. 1973:163 s. 35 f. och 63 f.). I ML är bestämmelsen formulerad så att utländsk företagare "anses bedriva yrkesmässig verksamhet här i landet även när han omsätter" tjänster och

vissa varor inom landet. I förslaget anges att han anses bedriva yrkesmässig verksamhet här i landet "även till den del" verksamheten innefattar viss omsättning inom landet. Genom ändringen klargörs att verksamheten liksom i 3 § är yrkesmässig endast i den del som utgörs av den aktuella omsättningen. Det innebär att uttagsbestämmelserna i 2 kap. blir tillämpliga just i de delar som anges i den här behandlade paragrafen. Någon ändring i sak i förhållande till ML är inte avsedd.

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

Begreppet utländsk företagare är definierat i 1 kap. 15 § NML.

I 22 kap. 6 § NML finns bestämmelser om representant för en utländsk företagare som är skattskyldig enligt denna lag.

Särskilt om viss offentlig verksamhet

6 och 7 §§

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

Enligt 6 § utgör statens, ett affärsverks eller en kommuns omsättning mot ersättning yrkesmässig verksamhet. Detta gäller oavsett om verksamheten bedrivs med vinstsyfte eller inte. Dock framgår av 7 § att detta inte gäller om omsättningen sker som ett led i myndighetsutövning.

Kyrkliga kommuner omfattas inte av definitionen i 1 kap. 16 § NML för kommun. Bestämmelsen i 6 § är därför inte tillämplig på den verksamhet som bedrivs av kyrkliga kommuner. Som framgår av de nämnda förarbetena till ML är en kyrklig kommuns verksamhet yrkesmässig endast om den bedrivs med vinstsyfte. Därmed är en kyrklig kommuns myndighetsutövning inte att anse som yrkesmässig. Innebörden av de föreslagna bestämmelserna är densamma.

7 § gäller frågan om när en omsättning skall anses som icke yrkesmässig på grund av dess samband med myndighetsutövning. I punkt 1 i förslaget uttrycks på samma sätt som i ML sambandet så att omsättningen skall ingå "som ett led" i en myndighetsutövning (jfr prop. 1989/90:111 s. 118 f. och 209 f.). Innebörden och räckvidden av denna ordalydelse har varit något oklar.

Föredragande statsrådet uttalade i de nämnda förarbetena till ML följande (s. 209):

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

Huvudfallet då yrkesmässighet inte skall föreligga utgör omsättning som sker på grundval av myndighetsutövning i stället för avtal med den som förvärvar varan eller tjänsten. Detta framgår direkt av det återgivna propositionsuttalandet. Som exempel på gränsdragningen mot det yrkesmässiga området kan nämnas att en kommuns upplåtelse av allmän plats för parkeringsändamål inte utgör myndighetsutövning.

Yrkesmässighet föreligger inte heller i de fall då en omsättning sker som myndighetsutövning mot någon annan än den som förvärvar varan eller tjänsten. Här kan omsättningen visserligen vara grundad på ett avtal mellan myndigheten och förvärvaren. Vad som utesluter yrkesmässighet är emellertid att omsättningen i sig innebär en myndighetsutövning mot någon vars civilrättsligt grundade rätt till omsättningsobjektet inskränks genom ifrågavarande omsättning. Som exempel kan nämnas kronofogdemyndighetens försäljning av utmätt egendom. Sådan försäljning anses som myndighetsutövning oavsett om den utmätta egendomen säljs på offentlig auktion eller under hand.

Utredningen har i lagtext reglerat de nu nämnda situationerna. Lagregleringen framstår emellertid som onödigt abstrakt och bör kunna ersättas med de motivuttalanden som gjorts här.

Av förarbetena (prop. 1989/90:111 s. 210) framgår vidare att det inte är själva tillhandahållandet som måste utgöra en myndighetsutövning. Det är tillräckligt att tillhandahållandet utgör ett led i en sådan utövning. Som exempel nämns den situationen att myndigheten tillhandahåller bevis och andra handlingar eller kopior av dessa "i samband med att myndigheten meddelat ett beslut" som innebär myndighetsutövning. Ett sådant tillhandahållande är inte mervärdesskattepliktigt även om en särskild avgift tas ut för handlingarna eller kopiorna.

Första stycket punkt 2 omfattar de fall då en myndighet tillhandahåller bevis och andra handlingar eller kopior av dessa avseende myndighetsutövning. Jämfört med det nyss återgivna motivuttalandet gäller att skattefriheten i de här avsedda fallen omfattar även tillhandahållanden av bevis, protokoll m.m. som sker utan samband med ett av myndigheten meddelat beslut som innebär myndighetsutövning. Detta innebär visser-

ligen en utvidgning i förhållande till ML men torde vara den enda praktiskt möjliga hanteringsordningen.

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

Ideella föreningars verksamhet

8 §

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

5 kap. Omsättningsland

ML:s tekniska lösningar avviker i flera fall från den ordning som gäller inom EG. Som exempel kan nämnas ML:s bestämmelser om vad som skall anses som export resp. omsättning inom landet. I detta kapitel behandlas dessa frågor.

Utredningen har i en bilaga till betänkandet, lämnat en redogörelse för de delar av EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEC) som är av intresse för samordningen av bl.a. bestämmelserna om export och beskattningsland. Redogörelsen är delvis baserad på utredningens direkta kontakter med företrädare för EG-kommissionen och bör fogas till protokollet i detta ärende som *bilaga 6*.

Regleringen i NML är i systematiskt hänseende utformad efter förebild av EG:s sjätte direktiv. Som angetts i allmänmotiveringen (avsnitt 2.5) avser anpassningen EG:s grundläggande regler på detta område, inte den särskilda s.k. övergångsordningen. Vid ett svenskt medlemskap i EG aktualiseras således ytterligare ändringar i den svenska regleringen. Förslag i dessa delar kommer som nämnts att lämnas av en särskild utredning (Fi 1991:09).

Innan de enskilda paragraferna i 5 kap. kommenteras, lämnas här en sammanfattning av hur EG-reglerna föreslås inverka på utformningen av NML. Beträffande en närmare redogörelse för principerna inom EG, regleringen i ML och de ändringar i systematiskt avseende som föreslås med anledning av EG-reglerna hänvisas till den allmänna motiveringen (avsnitt 2.5).

EG:s bestämmelser reglerar beskattningen av de internationella transaktionerna i huvudsak inte genom export- och importbegreppen utan genom att det i bestämmelserna anges i vilket land en transaktion skall anses ha ägt rum och som därmed är beskattningsland. Termerna export och import saknas således i motsvarande utsträckning. Beskattning kan

endast ske av transaktioner, som enligt dessa bestämmelser har definierats som transaktioner som ägt rum *inom* landet. Regleringen i 5 kap. NML är i systematiskt hänseende utformad efter förebild av EG:s direktiv.

Beträffande export/införsel av *varor* innebär anpassningen till EG-reglerna följande.

I 2 a § ML gäller som huvudregel att varan skall levereras utomlands för att transaktionen skall anses vara en exportomsättning. I vissa fall anses dock även en leverans inom landet som export. Så är fallet om direktutförsel sker genom speditör eller fraktförare eller om den utländske företagaren själv hämtar varan om den är avsedd för hans verksamhet i utlandet. Vissa andra leveransformer anses också som export.

Dessa bestämmelser har ersatts med bestämmelser i 5 kap. 2 och 3 §§ NML om i vilka fall en omsättning av varor är gjord inom landet. En omsättning som inte omfattas av 2 eller 3 §§ anses som gjord utomlands. Även om en omsättning är gjord inom landet enligt dessa bestämmelser, kan den emellertid enligt 9 eller 10 § ändå anses som en omsättning utomlands och därmed inte beskattas. Sistnämnda bestämmelser motsvarar exportbestämmelserna i 2 a § ML (direktutförsel via speditör, den utländske företagaren hämtar varan själv etc).

Beträffande export/import av *tjänster* innebär anpassningen till EG-reglerna följande.

Enligt huvudregeln räknas i 2 a § ML en tjänst som exporterad när den tillhandahålls utomlands. Ett antal uppräknade tjänster betraktas dock som exporttjänster fastän de utförs inom landet.

I 60 § ML finns bestämmelser om att mervärdesskatt i vissa fall skall betalas av den som importerar vissa uppräknade tjänster.

Även beträffande tjänstetransaktionerna regleras beskattningen i EG-direktivet i huvudsak inte genom export- och importbegreppen utan genom att det i bestämmelserna anges i vilket land som en transaktion skall anses ha ägt rum och som därmed är beskattningsland. Det är endast i enstaka fall som beskattningens räckvidd därutöver inskränks genom bestämmelser motsvarande en exportreglering.

EG-direktiven innehåller en uppräkning av ett flertal tjänster med angivande av var tjänsten skall anses omsatt. För sådana tjänster som inte finns med i uppräkningen anses omsättningslandet vara där säljaren har sitt driftställe eller motsvarande varifrån tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad härav, där säljaren har fast adress eller normalt uppehåller sig. Detta kan således sägas vara huvudreglen.

NML reglerar på motsvarande sätt i 5 kap. 4-7 §§ i vilka fall omsättning av tjänster är gjorda inom landet. I 8 § finns en bestämmelse för vad som gäller de tjänster som inte räknats upp motsvarande den som finns i EG. 8 § är således huvudregeln. I 7 § räknas upp ett antal tjänster som skall anses omsatta i Sverige bl.a. om tjänsten uteslutande tillgodogörs här. Bestämmelsen motsvarar i denna del 60 § ML om tjänsteimport.

Om en omsättning inte är gjord inom landet enligt 5 kap. 4-8 §§, är den således gjord utomlands. Även om en omsättning är gjord inom lan-

det enligt nämnda bestämmelser, kan den emellertid enligt 11 § ändå anses som en omsättning utomlands.

Omfattningen av 5 kap. 11 § NML är begränsad jämfört med tjänsteexportbestämmelserna i 2 a § ML. I åtskilliga fall tillgodoses exportaspekten nämligen redan genom bestämmelserna i 5 kap. 4-8 §§ NML om i vilka fall en tjänst är omsatt inom landet. Det gäller i synnerhet bestämmelsen i 7 §. Vidare har inte tagits med sådana bestämmelser som saknar motsvarighet i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv. Dessutom har åtskilliga av bestämmelserna i ML blivit onödiga med hänsyn till lagstiftningen om återbetalning av mervärdeskatt till utländska företagare (SFS 1991:119); jfr 10 kap. 1-4 §§ NML.

Kapitlet är uppdelat i två delar. I den ena delen, 2-8 §§, anges i vilka fall en omsättning är gjord inom landet. Bestämmelserna är uttömmande. Det innebär att en omsättning som inte omfattas av 2-8 §§ är att anse som gjord utomlands. Bestämmelserna motsvarar artikel 8 och 9 i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (jfr bilaga 6, avsnitt 2.3). I den andra delen av kapitlet, 9-11 §§, anges i vilka fall en omsättning som enligt 2-8 §§ är gjord inom landet i vissa fall ändå skall anses som omsättning utomlands och därför inte beskattas. Dessa bestämmelser motsvarar i stora delar direktivets bestämmelser om export och internationell godsbefordran m.m., art 15 och 16 (jfr bilaga 6, avsnitt 2.3).

Endast en transaktion, som enligt bestämmelser i 5 kap. NML skall anses ha ägt rum i Sverige, kan beskattas här. Därför behövs bestämmelser om undantag från beskattning endast i sådana fall som definierats som transaktioner som ägt rum *inom* landet. Skattefriheten uppnås dels genom bestämmelserna i 9-11 §§ och dels genom att vissa av de i 5 kap. angivna transaktionerna undantas från beskattning i 3 kap. NML på motsvarande sätt som undantag från skatteplikt reglerats i övrigt i NML. Denna systematik överensstämmer med EG-direktivets.

Med hänsyn till att EG:s bestämmelser om persontransporttjänster är under omarbetning har de nuvarande reglerna om sådana tjänster och förmedling av dem behållits tills vidare i 5 kap. 5 § NML.

Som framgått av den allmänna motiveringen (avsnitt 2.5) innehåller förslaget, med hänsyn till önskemålet om EG-anpassning, ingen motsvarighet till första stycket av anvisningarna till 2 a § ML. Denna bestämmelse innebär i fråga om vissa tjänster att dessa anses exporterade endast om de avser en verksamhet som förvärvaren bedriver i utlandet och som skulle ha medfört skattskyldighet om den utövats här i landet i stället för utomlands.

1 §

En av förutsättningarna för skatteplikt enligt 1 kap. 1 § NML är att omsättningen skall ha skett inom landet.

I förevarande paragraf lämnas en upplysning om vilka bestämmelser som behandlar de fall då en omsättning är gjord inom landet resp. i vilka fall en sådan omsättning skall anses som om den gjorts utomlands. I 2-8

§§ regleras i vilka fall omsättning av varor och tjänster är gjord inom landet. Om en omsättning inte är gjord inom landet enligt dessa paragrafer, är den således gjord utomlands. Även om en omsättning är gjord inom landet enligt nämnda bestämmelser, kan den emellertid enligt 9-11 §§ ändå anses som en omsättning utomlands. Rättsverkan av att en vara eller tjänst är eller skall anses omsatt utomlands är att omsättningen inte medför någon skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § och att därmed någon rätt till avdrag för ingående skatt inte finns enligt bestämmelserna i 8 kap. NML. Om en sådan omsättning gjorts i en yrkesmässig verksamhet som enligt 4 kap. 5 § NML är att anse som bedriven här i landet, kan på sätt närmare anges i 10 kap. 12 § NML rätt till återbetalning av ingående skatt finnas (jfr 1 kap. 10 § NML). I enlighet med vad *Lagrådet* förordat har bestämmelserna i 5 kap. gjorts oberoende av exportbegreppet.

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

Vad som utgör omsättning bestäms enligt 2 kap. NML.

2 §

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

I *punkt 1* anges huvudregeln. Enligt denna är en vara omsatt inom landet om varan finns i landet då säljaren, köparen eller någon annan påbörjar transporten till köparen. Med "någon annan" avses exempelvis en av säljaren eller köparen anlitad speditör eller annan självständig fraktförare. Bestämmelsen tar alltså sikte dels på de fall då säljaren eller en av honom anlitad person skall transportera varan till köparen, dels de fall då köparen visserligen skall hämta varan men skall föra ut den i anslutning till förvärvet. En motsvarande huvudregel finns i artikel 8 punkt 1 a/ i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv.

Den föreslagna huvudregeln i punkt 1 innebär att ett svenskt företags försäljning av en vara ur ett lager i Sverige är att anse som omsättning inom landet. På motsvarande sätt som i EG-direktivet kompletteras huvudregeln med en särskild bestämmelse, 9 § 1, om att en sådan omsättning ändå kan anses som omsättning utomlands om säljaren levererar varan utomlands.

I *punkt 2* finns en kompletterande regel. Genom regeln utsträcks beskattningen till att gälla även vissa fall då varan är i utlandet då transporten till köparen påbörjas. Regeln gäller i de fall säljaren i sin yrkesmässiga verksamhet här för in varan till landet för att levereras här. Denna införselbestämmelse medför att omsättningen skall anses ha skett inom landet, trots att varan har funnits utomlands då transporten till köparen påbörjats. Bestämmelsen motsvarar artikel 8 punkt 2 i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv och den särskilda regeln i artikel 8 punkt

1 a/ i direktivet angående varuförsäljning i förening med monterings- och installationstjänster (jfr bilaga 6, avsnitt 2.3.2). I EG-reglerna saknas dock krav på säljarens anknytning i form av yrkesmässig verksamhet och de omfattar således även de fall då säljarens omsättning i ett land inte har någon annan anknytning till landet än just själva omsättningen. Kravet i NML på anknytning hit i form av yrkesmässig verksamhet överensstämmer med reglerna i ML (punkt 1 i första resp. nionde och tionde styckena av anvisningarna till 2 §). Vad som är yrkesmässig verksamhet och förutsättningarna för att en yrkesmässig verksamhet skall anses bedriven i Sverige bestäms av reglerna i 4 kap. NML. Om säljaren är en utländsk företagare krävs enligt 4 kap. 5 § för att en yrkesmässig verksamhet skall anses bedriven här i landet att säljaren har en sådan anknytning till Sverige att han kan vara skattskyldig till inkomstskatt här, dvs. har fast driftställe eller fastighet här. Även i de fall då säljaren saknar sådan anknytning som nyss sagts kan han anses bedriva yrkesmässig verksamhet här om han omsätter varor som han fört in i landet för leverans efter montering, installation eller någon annan tjänst.

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

Om exemplet ändras så att maskinen skall levereras i Köpenhamn i stället för i Malmö, bedöms omsättningen på följande sätt. Om maskinen tas ur lagret i Uppsala, är omsättningen enligt den här behandlade paragrafen gjord inom landet. Eftersom maskinen levereras utomlands, skall emellertid enligt bestämmelsen i 9 § 1 omsättningen anses som en omsättning utomlands. Säljaren blir därmed inte skattskyldig i Sverige för omsättningen. Han får därför inte någon avdragsrätt enligt 8 kap. NML. Eftersom omsättningen utgör export enligt definitionen i 1 kap. 10 § NML kan han däremot få återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt vad som föreskrivs i 10 kap. 12 § NML. Om maskinen tas ur lagret i Tyskland, följer redan av den här behandlade bestämmelsen, 2 §, att omsättningen är gjord utomlands. Säljaren blir därmed inte skattskyldig i Sverige för omsättningen och får inte heller någon avdragsrätt enligt 8 kap. NML för ingående skatt. Möjligheterna att få återbetalning av ingående mervärdesskatt regleras även i detta fall genom 10 kap. 12 § NML jämförd med 1 kap. 10 § NML.

Av 1 kap. 3 § NML framgår att en säljares skattskyldighet uppstår redan då han får förskottsbetalning för en vara. Med ledning av främst köpeavtalet får avgöras om det är fråga om en omsättning, som medför skattskyldighet.

3 §

Paragrafen omfattar omsättning av varor i andra fall än som angetts i 2 §. Paragrafen avser exempelvis hämtningsköp och köp av fastighet. Vid hämtningsköp blir varan levererad i det land där den skall avhämtas av köparen. Skall varan avhämtas av köparen utan att det är fråga om en transport enligt 2 § skall varan alltså anses omsatt i Sverige om den finns här då den skall tas om hand av köparen.

Vid omsättning av fastigheter innebär bestämmelsen att en fastighet är omsatt i det land där den är belägen. Detta anges inte uttryckligen i lagförslaget eftersom omsättning av fastigheter undantas helt från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § NML.

Paragrafen motsvarar artikel 8 punkt 1 b/ i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (jfr bilaga 6, avsnitt 2.3.2).

4 §

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

Paragrafen motsvarar artikel 9 p. 2 a/ i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (jfr bilaga 6, avsnitt 2.3.3). Formuleringen av paragrafen avviker från direktivtexten men paragrafens innebörd är densamma som direktivets bestämmelse. Närmaste motsvarighet i ML är 2 a § tredje stycket 10.

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

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

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

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

EG-regeln tolkas så att den omfattar alla tjänster som har anknytning till fastigheter, således även en tjänst utförd av "a priest who has been engaged driving a ghost out of a building".

Beträffande förmedling av tjänster avseende en fastighet kan nämnas följande. En tillämpning av paragrafen medför att både själva förmedlingstjänsten och den tjänst som förmedlas alltid är att anse som omsatta i det land där fastigheten är belägen. Förmedlingstjänsten är således inte som i 6 § en sådan tjänst som avses i 8 §. Vidare blir den särskilda bestämmelsen avseende förmedlingstjänster i 11 § 6 inte tillämplig på förmedling av tjänster avseende en fastighet. Till skillnad från vad som är fallet i utredningsförslaget bör det framgå direkt av lagtexten vad som gäller för förmedlingstjänster på samma sätt som i 5-7 §§. Ett förtydligande har därför skett i detta avseende.

Förvaring eller lagring av varor som är lös egendom bör inte anses som tjänster avseende fastighet även om det gäller förvaring eller lagring på en viss fastighet. Objektet för tjänsten är nämligen inte fastigheten utan lösöret. Dessa tjänster faller istället in under 8 § (jfr specialmotiveringen till 6 §).

Skulle den som omsätter en sådan tjänst som avses i paragrafen sakna egentlig anknytning till landet, är det i stället förvärvaren som blir skattskyldig för omsättningen. Det framgår av 1 kap. 2 § första stycket 2 NML (jfr 4 kap. 5 § andra stycket 3 NML angående yrkesmässig verksamhet här i landet och 3 kap. 26 § NML angående undantag från skatteplikt). Denna ordning avseende förvärvares skattskyldighet motsvarar vad som gäller enligt 60 § ML.

Det bör anmärkas att vid byggnadsentreprenader som utförs av utländska företag, anses i många fall företagen ha fast driftställe där entreprenaden utförs. Ett sådant entreprenadföretag blir skattskyldigt till inkomstskatt i Sverige. Enligt 4 kap. 5 § andra stycket NML är verksamheten då att anse som en yrkesmässig verksamhet här i landet. Därmed blir entreprenadföretaget, inte förvärvaren, skattskyldigt till mervärdesskatt (jfr 1 kap. 2 § första stycket 1 NML).

5 §

Paragrafens första stycke anger i vilket land en transporttjänst skall anses omsatt. ML:s reglering överförs i sak oförändrad till förslaget (2 a § första stycket och tredje stycket 4 ML; prop. 1989/90:111 s. 97 f. och 185). Detta görs med hänsyn till att reglerna inom EG avseende persontransporter är under omarbetning (se bilaga 6, avsnitt 2.3.3). En anpassning till EG-reglerna får därför behandlas senare och bör lämpligen prövas av den tidigare nämnda utredningen om teknisk anpassning av bl.a. mervärdesskatten till EG (Fi 1991:09).

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

transporttjänster otvetydigt skall anses omsatt inom landet endast i den mån respektive transporttjänst är det.

Bestämmelsens utformning medför således att förmedlingstjänsten alltid är omsatt i det land där den förmedlade transporten är omsatt. Det innebär i sin tur att den särskilda bestämmelsen avseende förmedlingstjänster i 11 § 6 inte blir tillämplig på förmedling av transporttjänster.

6 §

I paragrafen anges vissa tjänster som skall anses omsatta inom landet, om de utförs här. Vad som avses är var tjänsterna faktiskt (fysiskt) utförs. Bestämmelsen motsvarar artikel 9 p. 2 c/ i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (jfr bilaga 6, avsnitt 2.3.3).

I artikel 9 p. 2 c/ i EG-direktiven anges även "kulturella aktiviteter". I förhållande till utredningsförslaget bör förslaget kompletteras i detta avseende. Även för de nu nämnda tjänsterna gäller att de fysiskt måste utföras här för att anses omsatta här. Ett flertal kulturella aktiviteter är dock undantagna från beskattning enligt 3 kap. 11 § NML.

Bestämmelsen skall i princip tolkas bokstavligt då det gäller att avgöra om en tjänst faktiskt är utförd här i landet. Det överensstämmer med direktivbestämmelsens innebörd. I bilaga 6, avsnitt 2.3.3, har lämnats några exempel på vad det kan innebära i praktiken.

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

Bestämmelsen omfattar bl.a. arbete på varor som är lös egendom. Med sådana arbeten avses inte bara reparationer och bearbetningar utan även exempelvis kontroller och analyser av sådan egendom. Ett annat exempel är kopiering eller bearbetning av filmnegativ.
Jämfört med utredningsförslaget har orden "kontroll och analys" skrivits in i lagtexten (jfr 2 a § tredje stycket 7 och 60 § ML).

Varken i nämnda direktivbestämmelse eller i förslaget behandlas uttryckligen förvaring och lagring av varor som är lös egendom. Sådana tjänster kan knappast utföras utan att det sker från ett fast driftställe. Enligt 8 § första stycket innebär detta i praktiken att tjänsten är omsatt där den utförs, dvs. där egendomen förvaras eller lagras. Som framgår av specialmotiveringen till 4 § bör förvaring eller lagring på en fastighet inte anses som tjänster avseende denna.

Förmedlingstjänster avseende de i lagrummet uppräknade tjänsterna skall inte omfattas av detta lagrum utan av 8 §. Jämfört med utredningsförslaget har i ett nytt andra stycke gjorts ett tillägg med den innebörden.

Allmänt

I denna paragraf räknas upp ett stort antal tjänster som enligt första stycket skall anses omsatta i Sverige om förvärvaren (kunden) har anknytning hit. Som sådan anknytning räknas att kunden har fast driftställe eller motsvarande här eller att kunden har fast adress eller normalt uppehåller sig här. I andra stycket finns en särskild regel för det fall en tjänst utnyttjas eller på annat sätt tillgodogörs uteslutande antingen i Sverige eller utomlands.

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

Av 1 kap. 2 § första stycket 2 NML jämförd med 1 § första stycket 2 framgår att förvärvaren blir skattskyldig för omsättningen, om den som i Sverige omsätter en sådan tjänst som finns uppräknad i den är aktuella paragrafen skulle sakna anknytning till Sverige (jfr 4 kap. 5 § andra stycket 3 NML angående yrkesmässig verksamhet här i landet och 3 kap. 26 § NML angående undantag från skatteplikt). Motsvarande ordning gäller vid omsättning i Sverige av sådana tjänster som omfattas av 4 § i förevarande kapitel. Skattskyldigheten enligt 1 kap. 2 § första stycket 2 samt 3 kap. 26 § jämfört med 4 och 7 §§ i det nu behandlade kapitlet motsvaras i ML av skattskyldighet för import av tjänster (jfr 60 § ML).

Första och tredje styckena motsvarar artikel 9 p. 2 e/ i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (jfr bilaga 6, avsnitt 2.3.3). Andra stycket är utformat med beaktande av vad som föreskrivs i artikel 9 punkt 3 i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv angående möjlighet för en medlemsstat att införa särskilda bestämmelser för vissa slag av tjänster (jfr bilaga 6, avsnitt 2.3.3).

Första stycket (fast driftställe eller motsvarande/fast adress eller normalt uppehåller sig)

Enligt första stycket första meningen gäller att en tjänst skall anses omsatt inom landet, om förvärvaren har ett fast driftställe eller motsvarande i

Sverige och tjänsten tillhandahålls dit. Om förvärvaren har ett sådant driftställe i Sverige och ett annat sådant driftställe i något annat land och tjänsten tillhandahålls det sistnämnda driftstället, är tjänsten omsatt utomlands.

Endast om tjänsten inte tillhandahålls något sådant driftställe överhuvudtaget, skall det prövas om omsättningen är gjord inom landet enligt den kompletterande bestämmelsen i andra meningen. Enligt den bestämmelsen är i sådant fall en tjänst omsatt inom landet, om förvärvaren har fast adress eller normalt uppehåller sig här i landet. Avgörande är den tidpunkt då skattskyldighet uppstår enligt 1 kap. 3 § NML.

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

Vad som skall förstås med uttrycken "fast driftställe eller motsvarande" och "fast adress eller normalt uppehåller sig" kan till en början bestämmas med ledning av uttrycken "fast driftställe" och "bor eller stadigvarande vistas" i 53 § 1 mom. KL och punkt 1 första stycket samt punkt 3 av anvisningarna till denna paragraf. Det avgörande är dock vad som gäller för motsvarande begrepp enligt EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv.

I EG-direktivet artikel 9 punkt 2 e/ anges att en tjänst anses tillhandahållen på den plats där kunden bedriver sin verksamhet eller har ett fast driftställe till vilket tjänsten tillhandahålls ("the place where the customer has established his business or has a fixed establishment to which the service is supplied"). Om en sådan anknytning inte finns, anses tjänsten vara tillhandahållen där kunden har fast adress eller normalt uppehåller sig ("the place where he has his permanent address or usually resides"). Bestämmelsen tar fasta på motsvarande anknytningsmoment som de som anges i huvudregeln i artikel 9 punkt 1 (jfr 8 §). Skillnaden är att det här är kundens, inte tillhandahållarens anknytning det gäller. Med uttrycket "the place where the supplier has established his business or has a fixed establishment from" i artikel 9 punkt 1 avses i EG-praxis inte exempelvis bolagssäten eller andra slag av legala hemvistbegrepp i sig. Vad som avses är den plats varifrån den ekonomiska aktiviteten faktiskt utförs. Med den ekonomiska aktiviteten avses även en enstaka omsättning i ett visst land. I kommissionens förslag till ett nittonde mervärdesskattedirektiv (COM/87/315 final) föreslås bl.a. att artikel 9 i klargörande syfte skall kompletteras med en bestämmelse som anger att uttrycket "fixed establishment" skall betyda varje fast installation ("any fixed installation") som en näringsidkare har, även om inga beskattningsbara transaktioner kan utföras där. Vad som nu sagts om innebörden av anknytningsmomenten i artikel 9 punkt 1 har motsvarande tillämpning beträffande artikel 9 punkt 2 e/.

Huruvida någon har fast adress eller normalt uppehåller sig här i landet bör avgöras med stöd av de faktiska omständigheterna. Som bosatt här

i landet bör anses den som har sitt egentliga bo och hemvist här. Ledning kan som nämnts hämtas från tillämpningen av punkt 1 första stycket av anvisningarna till 53 § KL. Det bör dock anmärkas följande angående bosättningsbegreppet i KL. I KL är bosättningssbegreppet utsträckt till att gälla även sådana personer som varken har sitt egentliga bo och hemvist här i landet eller stadigvarande vistas här (andra stycket i nämnda anvisningspunkt). Det räcker att de tidigare haft sitt egentliga bo och hemvist här i landet och att de därefter har viss s.k. väsentlig anknytning till landet. Vidare finns särskilda presumtionsbestämmelser för sådana personer (tredje stycket i anvisningspunkten). Beskattning med stöd av den här behandlade paragrafen bör dock inte omfatta den som inte längre bor eller stadigvarande vistas här men som ändå inkomstbeskattas på grund av väsentlig anknytning hit.

Då det gäller att avgränsa tillämpningsområdet för de nu behandlade begreppen bör beaktas att de inte får en sådan tillämpning att dubbelbeskattning, utebliven beskattning eller konkurrenssnedvridning uppkommer gentemot utlandet.

Bestämmelsen i första stycket har i överensstämmelse med *Lagrådets* förslag getts en utformning som något avviker från lydelsen i det till Lagrådet remitterade förslaget.

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

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

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

Det avgörande för om en tjänst anses omsatt inom landet eller inte är följaktligen i dessa fall var den tillgodogörs. Begreppet "tillgodogörs" uttrycks i artikel 9 punkt 3 i EG-direktivet som "where the effective use and enjoyment of the services take place". Begreppet får anses spegla principen om att beskattning skall ske i det land där konsumtionen sker.

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

Bestämmelserna i paragrafens andra stycket och 8 § andra stycket motsvarar artikel 9 punkt 3 i EG-direktivet. Den artikeln fungerar som en kompletterande regel till artikel 9 punkt 2 e/, dvs. motsvarigheten till 7 § första stycket och 8 § första stycket i förevarande kapitel. Den kompletterande reglen får tillämpas av medlemsstaterna för att undvika dubbelbeskattning, utebliven beskattning eller konkurrenssnedvridningar. För det fall tillämpningen av 7 § första stycket och 8 § första stycket skulle leda till materiellt felaktiga resultat bör omsättningen kunna bedömas utifrån andra stycket i de nu angivna paragraferna.

De tjänster som omfattas av reglerna i första och andra styckena finns uppräknade i tio punkter i tredje stycket (jfr artikel 9 punkt 2 e/ i direktivet och bilaga 6 avsnitt 2.3.3).

I *punkt 1* anges först vissa immateriella rättigheter, nämligen upphovsrätter, patenträttigheter, licensrättigheter och varumärkesrättigheter. Bestämmelsen omfattar även "liknande rättigheter". Som exempel på sådan rättigheter kan nämnas mönsterrättigheter och sådan rätt till fotografier som omfattas av lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk.

Med uttrycket "reklam- och annonseringstjänster" i *punkt 2* avses även annonser för privata, icke kommersiella, ändamål, exempelvis familjeannonser.

I *punkt 3* har författningstexten preciserats jämfört med ordalydelsen i direktivet. Dessutom har i förtydligande syfte lagts till skrivtjänster och översättningstjänster. Det bör uppmärksammas att det i synnerhet när det gäller vissa tjänster som anges i punkt 3 kan bli aktuellt att i stället tillämpa 4 § angående tjänster avseende en viss fastighet (jfr specialmotiveringen till 4 §).

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

Till skillnad från förslaget nämns även försäkringstjänster i EG-direktivet. Sådana tjänster är dock i sin helhet undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 10 § NML. Av den anledningen omnämns de inte i förslaget.

I *punkt 9* regleras bl.a. åtaganden att avstå från att utöva en verksamhet. Motsvarande bestämmelse i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (artikel 9 punkt 2 e/) gäller åtaganden att avstå från att utöva sådan verksamhet som anges i uppräkningen (jfr bilaga 6, avsnitt 2.3.3). För att motverka tillämpningsproblem förordas att bestämmelsen tills vidare omfattar även avstående från att utöva annan verksamhet än sådan som anges i paragrafen.

Bestämmelserna i den föreslagna paragrafen har nära anpassats till lydelsen i EG-direktiven. Något utrymme för att ytterligare precisera lagtexten i förhållande till direktiven föreligger inte. De frågor som kan uppkomma beträffande tolkningen av paragrafen får överlämnas till rättstillämpningen (jfr *Lagrådets* yttrande).

Utredningen har lämnat följande exempel på hur andra stycket bör tolkas med avseende på de olika punkterna i tredje stycket:

- Punkt 1: Om en upplåtelse av en upphovsrätt, patenträtt, tillverkningsrätt etc. omfattar både Sverige och andra länder, är rättigheten att anse som tillgodogjord i alla länderna. Därmed skall första stycket tillämpas, dvs. tjänsten är omsatt där förvärvaren finns.
- Punkt 2: En reklamtjänst bör i allmänhet anses utnyttjad uteslutande där reklamåtgärderna (annonsering etc.) företas.
- Punkt 3: Om en advokattjänst tillhandahålls någon som hör hemma i Sverige på sätt som anges i första stycket, bör tjänsten i allmänhet anses vara tillgodogjord uteslutande i Sverige. Det gäller även om tjänsten avser en rättstvist i något annat land och även om tvisten medför att den svenska advokaten biträder vid en domstolsförhandling där. På motsvarande sätt bör en advokattjänst i allmänhet anses vara tillgodogjord uteslutande i utlandet, om den tillhandahålls någon som hör hemma i något annat land.
- Punkt 4: Om ett svenskt dataföretag för ett danskt företag gör en databearbetning avseende det danska företagets ekonomiska förhållanden i Sverige och andra länder, bör tjänsten i allmänhet anses vara tillgodogjord uteslutande i Danmark.
- Punkt 5: Se punkt 3 angående förvärv av advokattjänster.
- Punkt 6: Om en svensk bank förvaltar värdepapper åt ett danskt företag, bör tjänsten anses tillgodogjord endast i Danmark. Det gäller även om förvaltningen avser svenska värdepapper.
- Punkt 7: Punkten gäller uthyrning av arbetskraft. Tjänsten bör i allmänhet anses tillgodogjord där arbetet utförs.
- Punkt 8: Punkten gäller uthyrning av andra slag av lös egendom än transportmedel. Tjänsten bör i allmänhet anses utnyttjad där egendomen används. Vad som sägs i specialmotiveringen till 8 § andra stycket angående uthyrning av transportmedel gäller i tillämpliga delar även vid uthyrning av annan lös egendom än transportmedel.
- Punkt 9: Punkten gäller förpliktelser att inte utöva viss verksamhet eller använda vissa rättigheter. En sådan tjänst bör anses tillgodogjord i det land där verksamheten inte får utövas respektive där rättigheten inte får användas.
- Punkt 10: Punkten gäller förmedling av sådana tjänster som regleras genom paragrafen. En sådan tjänst bör i allmänhet anse tillgodogjord i det land där den förmedlade tjänsten är att anse som tillgodogjord.

Första stycket

Tillämpningsområdet

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

Första meningen (fast driftställe eller motsvarande)

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

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

Andra meningen (fast adress eller normalt uppehåller sig)

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

Enligt bestämmelsen är tjänsten i de nu angivna fallen omsatt inom landet, om den som tillhandahåller tjänsten har fast adress eller normalt uppehåller sig här i landet. Avgörande är den tidpunkt då skattskyldigheten uppstår. Den tidpunkten bestäms i 1 kap. 3 § NML. Innebörden av uttrycken "fast adress eller normalt uppehåller sig" är densamma som i 7 § (se specialmotiveringen till den paragrafen).

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

Den här behandlade bestämmelsen gäller det fall att uthyrningstjänsten tillgodogörs antingen uteslutande inom eller uteslutande utom landet.

Som exempel på tillämpningen av första och andra styckena kan sägas följande. Om någon hyr en personbil från ett fast driftställe eller motsvarande inom landet för att användas för färd uteslutande utomlands, är enligt andra stycket uthyrningstjänsten inte att anse som tillgodogjord inom landet. Om bilen däremot används delvis inom landet för exempelvis resan ut ur landet anses uthyrningstjänsten tillgodogjord inom landet enligt bestämmelserna i första stycket. Beskattning skall därvid ske i Sverige för hela tillhandahållandet. Någon uppdelning av tillhandahållandet görs alltså inte med avseende på att bilen används i flera länder.

Bestämmelsen är utformad med hänsyn till vad som föreskrivs i artikel 9 punkt 3 i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv angående möjlighet för medlemsländer att i förhållande till icke medlemsländer införa särskilda bestämmelser för vissa slag av tjänster (jfr bilaga 6, avsnitt 2.3.3).

Som framgår av EG-redogörelsen i bilaga 6, avsnitt 2.3.3, har uttrycket transportmedel en vidsträckt innebörd i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv. Av redogörelsen framgår att uttrycket omfattar även transporthjälpmedel som containrar och lastpallar. Med uttrycket transportmedel i andra stycket åsyftas samma vida tillämpningsområde. Detta bör dock framgå direkt av bestämmelsen. Jämfört med utredningsförslaget har därför lagtexten kompletterats med ordet "transporthjälpmedel".

9 §

Första stycket

I paragrafens första stycke anges i vilka fall en omsättning av varor som enligt 2 eller 3 § är gjord inom landet ändå skall anses som omsättning utomlands och därför inte beskattas. Punkt 1 motsvarar närmast artikel 15 punkt 1 i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (jfr bilaga 6, avsnitt 2.3.4). I ML följer samma reglering direkt av huvudregeln i 2 a § första stycket.

Punkterna 2-7 motsvarar 2 a § andra stycket ML. I det nämnda EG-direktivet finns delvis överensstämmande regleringar i artiklarna 15 och 16. (Jfr även specialmotiveringen till 10 §.)

Punkt 8 motsvarar 2 a § fjärde stycket andra meningen ML. Jfr även den föreslagna 11 § 4.

Andra stycket

Andra stycket motsvarar 2 a § sista stycket ML. Jfr 7 kap. 5 § tredje stycket och 8 kap. 9 § 3 i förslaget.

10 §

Paragrafen blir i huvudsak tillämplig på konsumentköp. Om en utländsk företagare skulle förvärva en vara för sin verksamhet i utlandet och varan hämtas av denne här i landet för direkt utförsel, blir nämligen i stället 9 § 3 tillämplig. En erinran om 9 § har tagits in i inledningen av förevarande paragraf.

Punkt 1 motsvarar andra stycket av anvisningarna till 2 a § ML. Punkt 2 motsvarar 2 a § sjätte stycket ML. Denna punkt saknar motsvarighet till ML:s föreskrifter om intyg m.m. Sådana föreskrifter bör istället meddelas i form av verkställighetsföreskrifter i en ny mervärdesskatteförordning.

11 §

I paragrafen anges i vilka fall en omsättning av tjänster som enligt någon av 4-8 §§ är gjord inom landet ändå skall anses som omsättning utomlands och därför inte beskattas. I artiklarna 15 och 16 i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv finns delvis överensstämmande bestämmelser (jfr bilaga 6, avsnitt 2.3.4 och 2.3.5).

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

Punkt 5 angående upplåtelse för trafik av bro eller tunnel motsvarar 2 a § 17) ML i lydelse enligt SFS 1993:642.

Punkt 6 gäller förmedlingstjänster som omsätts inom landet. I vilka fall förmedlingstjänster är omsatta inom landet bestäms enligt 4-8 §§. Sådana förmedlingstjänster är enligt den här behandlade bestämmelsen ändå att anse som omsatta utomlands om förmedlingstjänsten gäller varor eller tjänster som enligt 1 § första stycket är omsatta utomlands. Punkt 6 gäller även förmedlingstjänster som visserligen är omsatta inom landet men avser varor och tjänster som enligt någon av 9 och 10 §§ eller den här behandlade paragrafen är att anse som omsättning utomlands. Punkt 6 motsvaras av 2 a § tredje stycket 3 ML.

Omfattningen av den här behandlade paragrafen är begränsad jämfört med tjänsteexportbestämmelserna i 2 a § ML. I åtskilliga fall tillgodoses exportaspekten nämligen redan genom bestämmelserna i 5 kap. 4-8 §§ NML om i vilka fall en tjänst är omsatt inom landet. Det gäller i synnerhet bestämmelsen i 5 kap. 7 § NML. Vidare har inte tagits med sådana bestämmelser som saknar motsvarighet i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (jfr bilaga 6, avsnitt 2.3). Därtill kommer att åtskilliga av bestämmelserna i ML har blivit onödiga med hänsyn till lagstiftningen om återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare (lagen /1991:119/ om återbetalning av mervärdeskatt till utländska företagare; 10 kap. 1-4 §§ NML).

6 kap. Skattskyldighet i särskilda fall

I 1 kap. 2 § NML finns bestämmelser om skattskyldighet för den som omsatt eller förvärvat en vara eller tjänst. I detta kapitel finns bestämmelser om vem som i vissa fall skall anses vara den som omsatt eller förvärvat varan eller tjänsten. Huruvida skatt skall betalas avgörs enligt de föregående kapitlen. Av 10 kap. 13 § andra stycket NML framgår att vad som föreskrivs i 6 kap. om den som är skattskyldig också gäller för den som har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 9-12 §§.

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

I det till *Lagrådet* remitterade förslaget fanns en särskild bestämmelse om att den som övertagit en verksamhet är skattskyldig för omsättning i verksamheten efter övertagandet. Bestämmelsen har dock utgått i enlighet med vad Lagrådet förordat.

1 §

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

2 §

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

skattekommittés delbetänkande om den s.k. staketmetoden vid beskattning av handelsbolag, SOU 1986:44 s. 217).

3 §

Paragrafen gäller skattskyldighet för konkursbon. Den motsvarar 3 § andra stycket tredje meningen ML. Bestämmelsen har i förhållande till ML ändrats i förtydligande syfte genom att skattskyldigheten anges omfatta endast omsättning i verksamheten efter konkursbeslutet. I 13 kap. 10, 21 och 25 §§ finns bestämmelser om redovisningsskyldigheten för konkursboet resp. den som försätts i konkurs.

Genom den föreslagna paragrafen slås fast att det är konkursboet som är skattskyldigt till mervärdesskatt för omsättning i nämnda verksamhet. Det kan anmärkas att ML, och därmed även den föreslagna bestämmelsen, skiljer sig från vad som gäller inom inkomstskatterätten. Skattskyldighet till inkomstskatt synes inte åligga ett konkursbo för inkomst av något slag. Skattskyldigheten till inkomstskatt åligger således konkursgäldenären.

Det kan också anmärkas att i mervärdesskattehänseende kan konkursboets verksamhet, trots det som nu sagts, anses som yrkesmässig verksamhet direkt enligt huvudbestämmelsen därom (4 kap. 1 § 1 NML).

4 §

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

5 §

Paragrafen innehåller endast en hänvisning till bestämmelserna i 9 kap. 2 § NML om skattskyldigheten för fastighetsägare i vissa fall. I enlighet med vad *Lagrådet* förordat har paragrafen omformulerats något i förhållande till lagrådsremissen.

6 §

Bestämmelsen motsvarar 3 § tredje stycket första meningen ML (jfr prop. 1989/90:111 s. 122 f. och 187 f.). Som framgår av 1 kap. 16 § NML förstås med "staten" i beskattningshänseende de statliga myndigheter som inte är statliga affärsverk. Av den här behandlade paragrafen följer att varje affärsverk är ett självständigt skattesubjekt i mervärdesskattesammanhang. För staten i övrigt upprätthålls emellertid principen att staten utgör ett enda skattesubjekt.

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

Som regel är en förmedlare skyldig att betala mervärdesskatt på ersättningen för sin förmedlingstjänst. Detta följer av 1 kap. 1 och 2 §§ NML liksom av ML. I de här behandlade 7 och 8 §§ finns det emellertid, liksom i punkt 3 av anvisningarna till 2 § ML, regler som gör att förmedlarens huvudman i vissa fall anses omsätta varan eller tjänsten till förmedlaren och förmedlaren anses i sin tur omsätta varan eller tjänsten. Förmedlaren av en vara behandlas alltså på samma sätt som en återförsäljare av varan. Det som nu sagts framgår av förarbetena till ML (jfr prop. 1968:100 s. 121 f.).

Den här beskrivna ordningen innebär i praktiken följande. Förmedlaren blir skyldig att betala skatt på ersättningen för själva omsättningen. Vad förmedlaren erlägger av denna ersättning till sin huvudman (dvs. sedan han skilt av sin förmedlingsersättning) anses som huvudmannens ersättning för försäljningen till förmedlaren. Huvudmannen blir då skyldig att betala utgående mervärdesskatt på denna ersättning. Den skatten blir i sin tur avdragsgill ingående skatt hos förmedlaren. Om huvudmannen inte är en skattskyldig person, har förmedlaren rätt till avdrag för s.k. fiktiv ingående skatt enligt 17 § åttonde stycket andra meningen ML. Syftet med den här beskrivna ordningen synes vara att undvika s.k. kumulativa effekter.

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

Paragrafen innehåller också ett förtydligande i förhållande till ML angående huvudmannens skattskyldighet.

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

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

I anvisningspunktens tredje stycke anges att vid försäljning på exekutiv auktion föreligger inte skattskyldighet för den som ombesörjer försäljningen. Detta bör emellertid anses följa direkt av den föreslagna bestämmelsen om myndighetsutövning, 4 kap. 7 § första stycket 1 (jfr specialmotiveringen till detta lagrum). Någon motsvarighet till ML:s bestämmelse föreslås därför inte.

I detta kapitel bestäms dels skattesatsen, dels vad skatten skall beräknas på (beskattningsunderlaget). Kapitlet motsvarar 13 §, 14 § och anvisningarna till detta lagrum, delar av 15 § samt 59 § ML. Termen beskattningsunderlag ersätter den i ML använda termen beskattningsvärde. Någon ändring i sak är inte avsedd med detta.

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

Bestämmelsen är ett undantag från huvudregeln i ML om att byten skall föranleda beskattning. Enligt huvudregeln skall vid byte utgående mervärdesskatt beräknas på summan av den inbytta varans värde och eventuell kontant likvid. Syftet med undantaget synes ha varit att åstadkomma skattemässig neutralitet mellan å ena sidan de nämnda slagen av inbyten och å andra sidan renovering av inbytesobjektet. Allmänt gäller att det vid inbyte eller inköp av en vara från någon som inte är skattskyldig enligt ML föreligger rätt till avdrag för s.k. fiktiv skatt (17 § åttonde stycket ML; 8 kap. 2 § 2 NML). Med hänsyn till bl.a. att denna rätt införts efter ML:s tillkomst, finns det inte något behov av att i ett generellt skattesystem ha någon särbeskattning av bilmotorer och liknande.

1 §

I denna paragraf anges vilken skattesats som skall tillämpas. Paragrafens första mening motsvarar 13 § ML. Jämfört med lagrådsremissen har en anpassning skett till lagändringen den 1 juli 1993 om lägre mervärdesskatt för omsättning av vissa tjänster inom turistnäringen (prop. 1992/93:150 bil. 6, bet. 1992/93:FiU30, rskr. 1992/93:447, SFS 1993:772).

Skattesatsen uttrycks som en viss procent av beskattningsunderlaget. Skattesatsen anges som påslagsprocent, dvs. procentsatsen appliceras som ett pålägg på beskattningsunderlaget före mervärdesskatt. Detta är det samma som att mervärdesskatten utgör 20 % av priset inklusive mervärdesskatten i de fall skattesatsen är 25 %.

I 2-5 §§ anges vad skatten skall beräknas på (beskattningsunderlaget). Bestämmelserna motsvarar 14 § samt första, andra, femte, sjunde och åttonde styckena av anvisningarna till paragrafen (jfr angående 14 § prop. 1989/90:111 s. 201 och 311 f., angående sjunde stycket Mervärdeskatteutredningens delbetänkande III Översyn av mervärdeskatten Redovisningsskyldighet m.m., Ds B 1977:6, s. 78 f. och prop. 1978/79:141 s. 62 f. samt angående åttonde stycket prop. 1985/86:47 s. 38 f.).

Av 2 § framgår att beskattningsunderlaget vid omsättning — med undantag för vissa uttag — skall beräknas med utgångspunkt i ett värde som anges i 3 och 4 §§. I 5 § finns regler om beskattningsunderlaget för de nyss angivna undantagsfallen för vissa uttag. I 6 § har samlats regler om minskning av beskattningsunderlaget vid rabatter m.m., vid återtagande av varor som sålts med förbehåll om återtaganderätt och vid kundförluster. Bestämmelserna har i förhållande till lagrådsremissen omfördelats mellan paragraferna i enlighet med *Lagrådets* förslag.

2 §

Av paragrafen framgår att vid sådan omsättning som anges i 3 och 4 §§ skall beskattningsunderlaget beräknas med utgångspunkt i det värde som anges i dessa paragrafer och att detta värde minskat med ett procentavdrag som motsvarar mervärdesskattens andel härav utgör beskattningsunderlaget. Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag. Bestämmelsen överensstämmer i sak med vad som gäller enligt ML. Av första stycket av anvisningarna till 14 § ML framgår att i ersättningen, saluvärdet eller inköpsvärdet skall inräknas varje annan statlig skatt eller avgift än mervärdesskatten (jfr prop. 1989/90:111 s. 135 och 214 f.).

3 §

Paragrafen motsvarar i huvudsak 14 § samt första, andra och femte styckena av anvisningarna till 14 § ML (jfr prop. 1968:100 s. 124 f. och 132 f., Mervärdeskatteutredningens delbetänkande III Översyn av mervärdeskatten Redovisningsskyldighet m.m., Ds B 1977:6, s 125 f. och prop. 1978/79:141 s. 80).

Första stycket

Enligt paragrafens första stycke skall ersättningen ligga till grund för beräkningen av beskattningsunderlaget vid annan omsättning än uttag. Vid andra uttag än som avses i 4 § skall marknadsvärdet ligga till grund för beräkningen av beskattningsunderlaget. Vid beräkningen av beskattningsunderlaget skall enligt 2 § från ersättningen eller marknadsvär-

det göras ett procentavdrag som motsvarar mervärdeskattens andel av detta värde. Om en försäljning medför skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § NML, skall skatt således betalas oavsett om säljaren fakturerat någon skatt eller ej och oavsett säljarens intentioner (jfr prop. 1989/90:111 s. 135 och 201).

Andra stycket

I andra stycket regleras vad som skall anses utgöra ersättning resp. marknadsvärde.

Med *ersättning* förstås det pris som följer av avtalet om varan eller tjänsten. Bestämmelsen gäller ersättning såväl vid omsättning mot kontant betalning som omsättning på kredit. Begreppet ersättning används inte endast för att ange vad den skattskyldige erhållit från sin kund utan avser också vad den skattskyldige betalat vid inköp från en leverantör.

Med *marknadsvärde* förstås det pris som den skattskyldige skulle ha kunnat betinga sig vid en försäljning under jämförliga omständigheter (jfr 42 § KL och punkt 1 av anvisningarna till den paragrafen samt prop. 1989/90:111 s. 214 f och 312 f). Förslaget överensstämmer i sak med ML (femte stycket av anvisningarna till 14 §). Förutom att ligga till grund för beräkningen av beskattningsunderlaget ingår begreppet marknadsvärde i vissa bestämmelser i 2 kap. som förutsättning för att ett uttag överhuvudtaget skall anses ha skett. Vidare förekommer begreppet i en av bestämmelserna om yrkesmässig verksamhet (4 kap. 2 § NML).

I *priset* inbegrips värdet av bytesvara, kompensation för skatter och avgifter och alla andra tillägg till priset utom ränta.

Ersättningen vid omsättning mot kontant betalning

Liksom i ML beträffande vederlaget utgörs vid omsättning mot kontant betalning ersättningen av den erhållna likviden (det betalade beloppet), inklusive alla pristillägg. Vad som avses är kontantpriset med avdrag för eventuell kassarabatt. Med sådan kontant likvid jämställs värdet av bytesvara. Att värdet av bytesvara skall anses ingå i priset bör i klargörande syfte framgå direkt av lagtexten. Växel eller skuldebrev räknas inte som kontant betalning.

Ersättningen vid omsättning på kredit

Vid omsättning på kredit utgörs enligt ML vederlaget av det pris "som överenskommits vid avtalets ingående enligt utfärdad faktura eller annan handling". Genom den ändrade formuleringen klargörs att beskattningsunderlaget är det pris som parterna har avtalat. Enligt 11 kap. skall den skattskyldige i allmänhet utfärda faktura eller därmed jämförlig handling och på den ange bl.a. ersättningen. Den avtalade ersättningen framgår

således då av en sådan handling. Denna är därmed ett bevisfaktum för ersättningens och den utgående skattens storlek. Den är dessutom i allmänhet ett i princip nödvändigt bevismedel för köparen då han skall visa sin avdragsrätt (jfr 8 kap. 6 och 17 §§ NML).

Pristillägg

Av paragrafens andra stycke framgår att priset inkluderar alla pristillägg som inte utgör ränta. Att pristillägg skall inkluderas har samma innebörd som i ML. Där anges att i ersättningen skall inräknas avbetalningstillägg och varje annat pristillägg som skall erläggas av köparen enligt avtalet utom ränta.

Att alla pristillägg utom ränta inkluderas, innebär bl.a. följande. I priset ingår all ersättning som är hänförlig till den skattepliktiga prestationen, oavsett hur ersättningen rubriceras. Det innebär att i priset kan ingå kompensation för sådana utgifter som t.ex. fraktkostnader, portokostnader (jfr RÅ 1986 ref. 167 och RÅ 1987 ref. 157), postförskottsavgifter (jfr RSV Im 1975:37), försäkringspremier, efterkravsavgifter, fakturerings- och expeditionsavgifter, hanteringsavgifter, resekostnader, restidsersättningar och traktamentsersättningar för den skattskyldige själv eller anlitad arbetskraft liksom kundavgifter m.m. Enda undantaget är som tidigare nämnts ränta. Det undantaget omfattar all ränta under förutsättning att det är fråga om en verklig ränta för en beviljad kundkredit. Den nu redovisade innebörden av förslaget avses överensstämma med innebörden av ML.

Av förarbetena till den nu behandlade bestämmelsen (prop. 1968:100 s. 130) framgår att även inkassoavgift skall ingå i ersättningen. Med inkassoavgift avses i dessa förarbeten en avgift för inkassering av efterkravsbelopp vid järnvägstransporter, dvs. en del av den reguljära kostnaden för leverans mot efterkrav. På senare tid har begreppet inkassoavgift emellertid kommit att uppfattas som en sådan ersättning som utgår enligt lagen (1981:739) om ersättning för inkassokostnader och som en gäldenär vid betalningsförsummelse är skyldig att betala borgenären. En sådan inkassoavgift ingår inte i ersättningen för den ursprungligen tillhandahållna varan eller tjänsten och utgör inte heller någon särskild skattepliktig omsättning. Den utgör därför inte underlag för beräkning av mervärdesskatten.

Diskontering av växel

I ML (tredje stycket andra meningen av anvisningarna till 14 §) finns en uttrycklig bestämmelse om att vid beräkningen av beskattningsunderlaget (beskattningsvärdet) får avdrag inte göras för diskonto vid diskontering av en kundväxel. Diskonteringen av en växel är emellertid en omsättning av växeln. Det är således inte fråga om den varu- eller tjänsteomsättning för vilken växeln har accepterats av den som förvärvat varan eller

tjänsten. Av detta följer att ersättningen för den omsättningen inte påverkas av säljarens växelomsättning. Någon motsvarighet till bestämmelsen i ML behövs därför inte.

4 §

Utredningen har föreslagit att beskattningsunderlaget enligt denna bestämmelse, dvs. vid uttag i form av användande av personbil för privat bruk, skall utgöra 80 % av det schablonvärde som anges i sista stycket av anvisningarna till 14 § ML. Enligt utredningen uppnås därigenom en oförändrad uttagsbeskattning jämfört med då mervärdesskatten inte beräknades som en påläggsprocent om 25 % utan som en andelsprocent om 20 %. Samma förhållande föreslås dock istället uttryckt genom hänvisningen till 2 §. Detta innebär att beskattningsunderlaget utgör schablonvärdet minskat med en procentuell andel motsvararande skattens andel av värdet.

Jämfört med utredningsförslaget har vidare en komplettering skett avseende de jämkningsmöjligheter av förmånsvärdet vid beräkning av arbetsgivaravgifter som infördes den 1 juli 1992 (prop. 1991/92:129, 1991/92:SkU32, rskr. 1991/92:291, SFS 1992:190).

5 §

Första och andra styckena

Beskattningsunderlaget enligt första stycket, dvs. vid uttag av sådana tjänster avseende fastighet som avses i 2 kap. 7 eller 8 § NML innefattar varken den mervärdesskatt som belöper på uttaget eller den ingående mervärdesskatt som belöper på de nedlagda kostnaderna. Det senare följer av att uttagsbeskattningen medför avdragsrätt för ingående mervärdesskatt, vilket innebär att den skatten inte utgör någon kostnad. Vid uttag enligt 2 kap. 8 § av tjänster i fastighetsförvaltande verksamhet utgörs beskattningsunderlaget bl.a. av summan av nedlagda kostnader och den beräknade räntan på icke lånat kapital som är nedlagt i sådant varulager eller sådana andra tillgångar än omsättningstillgångar som används för tjänsterna. Avdragsrätt för ingående skatt som belöper på anskaffningar för de uttagsbeskattade tjänsterna föreligger enligt de allmänna reglerna i 8 kap. Uttagsbeskattningen av vissa fastighetsarbeten som en fastighetsägare låter utföra i egen regi på en egen fastighet har således konstruerats så att såväl lönekostnaderna som värdet av material och inventarier beskattas samtidigt som avdrag medges för skatten på gjorda anskaffningar. En sådan konstruktion av uttagsbeskattningen går dock längre än som är syftet med uttagsbestämmelserna i 2 kap. 8 §. Dessa syftar endast till att uppnå konkurrensneutralitet i förhållande till entreprenadverksamheter av motsvarande slag genom att beskatta lönekostnader inklusive sociala avgifter som uttag i egenregiverksamheten.

I tillämpningen har det visat sig att många fastighetsförvaltande företag endast redovisar utgående skatt på lönekostnaderna eftersom man ansett att den föreskrivna redovisningsmetoden för beräkning av beskattningsunderlaget är praktiskt svårhanterlig. Den utgående skatten på material och kapitalkostnader kvittas tyst mot avdragen för ingående skatt på materiel, dvs. utgående skatt redovisas inte och samtidigt görs inga avdrag för den ingående skatten på kostnaderna. Avdrag för ingående skatt yrkas inte heller på förvärv av maskiner och andra inventarier. Vissa skattemyndigheter har accepterat detta tillvägagångssätt eftersom det skattskyldiga företaget sannolikt förlorar något i ingående skatt på en dylik "nettobeskattning". Företagets vinst utgörs av inbesparade administrationskostnader. Riksskatteverket och samtliga hörda skattemyndigheter har vid remissbehandlingen av NML ifrågasatt om inte nettometoden bör lagfästas.

Sammantaget kan konstateras att de nuvarande reglerna i vissa fall leder till komplicerade beräkningar. Dessa är möjliga att ersätta med en förenklad beräkningsmodell som inte motverkar syftet med den aktuella uttagsbeskattningen och som sannolikt inte ger statsverket lägre intäkter än den modell som idag föreskrivs i ML. Den förenklade modellen bör därför kunna gälla som ett alternativ till den nuvarande. Det innebär att beskattningsunderlaget vid uttag enligt 2 kap. 8 § får, om den skattskyldige begär det, begränsas till att omfatta endast lönekostnaderna för tjänsterna, inräknat skatter och de sociala avgifter som grundas på lönekostnaderna. Vad som nu sagts har reglerats i andra stycket till den här behandlade 5 §. För dem som utnyttjar denna metod bör samtidigt avdragsrätten slopas för ingående skatt hänförlig till kostnader vid uttaget. Detta framgår av en ny punkt i 8 kap. 9 § NML.

I första stycket har vidare gjorts två förtydliganden i förhållande till motsvarigheten i ML (sjunde stycket av anvisningarna till 14 §). Enligt ML utgörs beskattningsunderlaget av "summan av nedlagda kostnader jämte ränta på eget kapital och värdet av den skattskyldiges eget arbete". I förslaget utgörs beskattningsunderlaget av

"1. de nedlagda kostnaderna,

2. beräknad ränta på kapital, annat än lånat, som är nedlagt i sådant varulager eller sådana andra tillgångar än omsättningstillgångar som används för tjänsterna, samt

3. värdet av arbete som den skattskyldige personligen utfört".

Förtydligandena bör ses mot bakgrund av hur beskattningsunderlaget i sin helhet är avsett att bestämmas enligt sjunde stycket av anvisningarna till ML. Jfr även Riksskatteverkets anvisningar (RSV Im 1981:3).

Det ena av de båda förslagen om ändrad lydelse i författningstexten utgörs av att ordet "ränta" byts ut mot "beräknad ränta" på det angivna egna kapitalet. Genom den föreslagna lydelsen markeras att det är fråga om den bokföringsmässiga kostnad som utgörs av uteblivna ränteintäkter för det egna kapitalet. Av Riksskatteverkets nämnda anvisningar framgår att om räntan på eget kapital inte kan beräknas utan större svårighet bör — med hänsyn till att en sådan ränta brukar vara relativt liten — räntan

kunna bestämmas på ett schablonmässigt sätt. I normalfallet bör räntan kunna bestämmas till 0,5 % på de direkta och indirekta kostnaderna.

Det andra förslaget om ändrad lydelse utgörs av att uttrycket "eget kapital" preciseras till sådant "kapital, annat än lånat, som är nedlagt i sådant varulager eller sådana andra tillgångar än omsättningstillgångar som används för tjänsterna". Detta har i Riksskatteverkets anvisningar uttryckts som att det endast är sådant eget (ej lånat) kapital som är bundet i själva produktionsapparaten som skall ingå i marknadsvärdet. Med anläggningstillgångar (i förslaget uttryckt som "andra tillgångar än omsättningstillgångar") förstås detsamma som i bokföringslagen (1976:125). Vad som främst kommer ifråga här är maskiner och förvaltningsbyggnader. Med varulager avses sådana omsättningstillgångar som används i produktionen. Som varulager räknas således främst lager av byggmateriel o.d. Vid beräkningen av räntan skall anläggningstillgångar och varulager beaktas endast till den del de används för tjänsterna. Av det nu sagda framgår att exempelvis lagerfastigheter inte kan omfattas av uttrycket varulager i den här behandlade bestämmelsen och att maskiner som inte används för den aktuella byggtjänsten i motsvarande mån inte skall beaktas.

Förslaget torde på detta sätt komma att överensstämma med den egentliga innebörden av bestämmelsen i ML. Det kan anmärkas att Lagrådet i samband med 1991 års reformering av mervärdesskatten har framhållit, att det är olämpligt att använda uttrycket "eget kapital", om det inte svarar mot innehållet i det vedertagna bokföringsbegreppet, och att någon sådan identitet inte synes föreligga (prop. 1989/90:111 s. 313). Av motiven till sjunde stycket av anvisningarna till 14 § ML framgår att ett syfte med den nuvarande bestämmelsen är att öka neutraliteten mellan egenregi- och entreprenadverksamhet. En betydande kostnadspost vid större byggnadsarbeten, ofta med lång upparbetningstid, är räntor som utgår på upptagna byggnadskreditiv och räntor på i fastigheten bundet kapital. Vid entreprenadverksamhet är det vanligen beställaren som svarar för sådana räntekostnader och entreprenörens arbeten finansieras med förskotts- och a conto-betalningar. Räntekostnaden undantas därigenom från beskattning i entreprenadverksamhet.

Sådana räntor beskattas emellertid inte heller vid byggnation i egen regi. Detta följer av bestämmelserna om skattskyldighetens inträde i 4 § ML. Skattskyldigheten inträder i takt med att arbetena utförs, dvs. i takt med att kostnaderna läggs ned. Räntor som avser finansieringen av sådana delar av ett pågående arbete för vilka skattskyldighet har inträtt skall då inte ingå i beskattningsunderlaget för därefter uttagna tjänster (jfr prop. 1978/79:141 s. 66). Det innebär att räntor på byggnadskreditiv och andra räntor som är hänförliga till de direkta produktionskostnaderna inte skall inräknas i den beräknade räntan på eget kapital. Däremot skall enligt sjunde stycket av anvisningarna till 14 § ML skälig ränta på det egna (ej lånade) kapitalet som är bundet i anläggningstillgångar och varulager räknas in i beskattningsunderlaget. I ML har detta uttryckts som ränta på eget kapital.

Av tredje stycket framgår att beskattningsunderlaget vid uttag för viss försäljning på fartyg skall utgöras av inköpsvärdet. Motsvarande bestämmelse finns i 14 § ML (jfr prop. 1989/90:111 s. 201 och och 311 f.)

6 §

Första stycket

Bestämmelsen behandlar det fallet att den skattskyldige i efterhand lämnar rabatt, bonus eller annan nedsättning av priset. Om prisnedsättningen inte är beroende av att kunden betalar inom viss tid, får den skattskyldige minska beskattningsunderlaget med beloppet av den lämnade prisnedsättningen. Liksom enligt ML får beskattningsunderlaget inte minskas med sådana rabatter som lämnas på villkor att betalning görs inom viss tid (s.k. villkorliga rabatter).

Bestämmelsen motsvarar tredje stycket första meningen av anvisningarna till 14 § ML (jfr prop. 1968:100 s. 124 f. och 132 f.) och 15 § tredje stycket första meningen ML (jfr prop. 1968:100 s. 124 f. och 132 f. samt prop. 1970:70 s. 103 f. och bet. 1970:BeU40 s. 111). Bestämmelsen avses i sak överensstämma med vad som gäller enligt ML. Bestämmelsen i tredje stycket andra meningen av anvisningarna till 14 § ML har behandlats i specialmotiveringen till 3 §.

Genom den föreslagna bestämmelsen kan den skattskyldige minska det beskattningsunderlag som legat till grund för den utgående skatten. Som framgår av paragrafens fjärde stycke finns i 13 kap. bestämmelser om hur den minskning av den utgående skatten som följer av detta skall redovisas. Minskningen motsvaras av en lika stor minskning av den ingående skatten hos en skattskyldig förvärvare (jfr 1 kap. 8 § andra stycket och 8 kap. 3 § NML). Av bestämmelserna i 11 kap. NML framgår att den skattskyldige blir skyldig att utfärda en kreditnota med uppgift om bl.a. minskningen av ersättningen och av skatten. En skattskyldig förvärvare skall då återföra den ingående skatt som han gjort avdrag för (jfr 13 kap. 26 §). Det som nu sagts överensstämmer i sak med ML.

Med prisnedsättning avses även exempelvis att återbäring lämnas eller att köpeskillingen sätts ned på grund av fel i varan.

Att bonus, rabatter eller annan prisnedsättning lämnas "i efterhand" innebär, att nedsättningen görs efter det att likviden uppburits vid kontantköp eller priset avtalats vid kreditköp. Rabatten kan minska beskattningsunderlaget först då den har betalats till kunden eller tillgodoförts denne i en faktura eller en jämförlig handling. Om den lämnas efter den period då omsättningen skall redovisas, skall, som nämnts, rättelse av den utgående skatten göras därefter enligt bestämmelserna i kapitlet om redovisning (13 kap. NML). Om det belopp som omfattas av en sådan rättelse överstiger den utgående skatt som skall redovisas får den utgående skatten i deklarationen redovisas med ett negativt belopp.

Bestämmelsen i 15 § tredje stycket ML är utformad så att avdraget från den utgående skatten inte får göras med större belopp än som svarar mot den skatt som redovisats tidigare. Avdraget sker således på grundval av den skattesats som gällde vid tiden för skattskyldighetens inträde, även om skattesatsen därefter ändrats. Detta är innebörden även av den bestämmelse som föreslås här och anges uttryckligen i bestämmelserna i 13 kap. om redovisning av skatten.

Andra stycket

Bestämmelsen innebär en närmare reglering av beskattningsunderlaget då en säljare återtar en vara med stöd av återtagandeförbehåll enligt konsumentkreditlagen (1992:830) eller lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl. Det bör anmärkas att ett sådant återtagande inte betraktas som en omsättning i mervärdesskattesammanhang. Återtagandet ses i stället som det sista ledet i den ursprungliga försäljningen. Säljaren får i sådana fall minska den utgående skatten.

Den föreslagna regleringen innebär ingen materiell förändring i förhållande till ML. Regleringen motsvaras i ML av en bestämmelse i 15 § andra stycket tredje meningen (jfr prop. 1983/84:75 s. 14). I förhållande till utredningsförslaget har beaktas den följdändring som gjorts den 1 oktober 1992 (prop. 1991/92:83, 1991/92:LU28, rskr. 1991/92:319, SFS 1992:832) med anledning av införandet av en ny konsumentkreditlag.

Regleringen skall ses mot bakgrund av följande. Vid ett återtagande skall enligt konsumentkreditlagen och lagen om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl. (27 § resp. 9 §) avräkning göras mellan säljaren och köparen. Köparen skall då tillgodoräknas det värde varan har vid återtagandet. Värdet beräknas efter vad säljaren kan antas få ut genom att på lämpligt sätt försälja varan.

Bestämmelsen innebär, att säljaren får minska beskattningsunderlaget med det värde som köparen tillgodoräknas vid avräkningen.

I bestämmelsens andra mening begränsas säljarens rätt till att gälla endast de fall då han kan visa att köparen helt saknat rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till köparens förvärv av varan. Jämfört med *Lagrådets* förslag bör krävas att säljaren även skall kunna visa att köparen helt saknat rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§ NML av ingående skatt hänförlig till köparens förvärv.

Ett återtagande av en vara från en köpare som har haft sådan rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt vid inköpet berör inte skatteredovisningen hos vare sig säljaren eller köparen. Vid den avräkning som sker mellan säljaren och en köpare som har haft sådan rätt till avdrag eller återbetalning värderas varan exkl. mervärdesskatt. Sker återtagandet från någon som inte har haft sådan rätt värderas den återtagna varan inkl. mervärdesskatt (jfr RSV Im 1984:2).

Justeringen skall göras i deklarationen för den redovisningsperiod då återtagandet skett. Om säljaren efter återtagandet fortfarande har en

fordran på köparen och det kan konstateras att denna fordran är förlorad har säljaren rätt till avdrag för skatten på det förlorade beloppet enligt de föreslagna bestämmelserna om redovisning av skatten i 13 kap. NML.

Då ett finansieringsföretag, efter att ha övertagit ett köpekontrakt, återtar en vara, bör återtagandet i princip ses som en omsättning av varan. Finansieringsföretaget gör alltså här ett förvärv av varan. Ersättningen som finansieringsföretaget lämnar utgörs av vad motparten, dvs. den i köpekontraktet angivne köparen, tillgodoräknas på sådant sätt som angetts i det föregående. Den föreslagna bestämmelsen om s.k. fiktiv ingående skatt (8 kap. 2 § 2) omfattar även förvärv av detta slag. Finansieringsföretagets avdragsrätt för sådan ingående skatt gäller enligt 8 kap. 11 § NML dock endast om finansieringsföretaget kan visa att motparten helt saknat rätt till avdrag för eller återbetalning av den ingående skatt som hänför sig till dennes förvärv av varan. Denna avdragsbegränsning överenstämmer med gällande rätt (jfr femte stycket av anvisningarna till 17 §; prop. 1983/84:75 s. 15).

Tredje stycket

Bestämmelsen reglerar det fallet att en förlust uppkommer på en kundfordran. I sådant fall får den skattskyldige minska beskattningsunderlaget med beloppet av förlusten. Som framgår av paragrafens fjärde stycke finns i 13 kap. bestämmelser om hur minskningen skall redovisas.

Bestämmelsen kan sägas vara en materiell motsvarighet till 15 § andra stycket första meningen ML. Enligt ML får nämligen, om förlust uppkommer på fordran för vilken utgående skatt har redovisats, motsvarande belopp dras av genom att den utgående skatten minskas (jfr prop. 1968:100 s. 124 f. och 132 f., prop. 1970:70 s. 103 f. och bet. 1970:BeU40 s. 111 samt prop. 1978/79:141 s. 57). Den föreslagna bestämmelsen avses i sak överensstämma med vad som gäller enligt ML.

Av vikt är att en kundförlust enligt förslaget påverkar beskattningsunderlaget först när den är uppkommen. Detta överensstämmer med innebörden av bestämmelsen i ML. När en kundförlust uppkommer först efter den redovisningsperiod då omsättningen skall redovisas, får rättelse av den utgående skatten göras därefter enligt de i tredje stycket angivna redovisningsbestämmelserna (13 kap. 24 och 25 §§).

Enligt RSV:s handledning 1993 för mervärdeskatten får den utgående skatten minskas först när det föreligger en konstaterad kundförlust. Med en konstaterad kundförlust bör jämställas en osäker fordran om fordringen är äldre än vad som motsvarar normal kredittid och om indrivningsåtgärder har varit resultatlösa eller om det på annat sätt har gjorts sannolikt att gäldenären saknar tillgångar. Schablonmässiga avdrag för osäkra fordringar får inte göras.

Bestämmelsen i 15 § andra stycket första meningen ML är utformad så att avdraget från den utgående skatten inte får göras med större belopp än som svarar mot den skatt som redovisats tidigare. Detta överensstämmer med såväl ML:s korrigeringsregel beträffande rabatter som lämnas

i efterhand (jfr andra stycket andra meningen i nämnda lagrum) som den här föreslagna bestämmelsen om lämnade rabatter m.m. Vad som sagts i specialmotiveringen till den sistnämnda bestämmelsen angående ändring av skattesatser gäller därför även beträffande uppkomna kundförluster.

Om den skattskyldige har minskat beskattningsunderlaget på grund av kundförlust och betalning därefter inflyter, ligger det i sakens natur att beskattningsunderlaget skall anses ha ökat i motsvarande mån. I 13 kap. 24 § första stycket föreskrivs att den skattskyldige då på nytt skall redovisa eventuellt avdragen utgående skatt i samma mån.

Fjärde stycket

Stycket har behandlats i specialmotiveringen till de föregående styckena.

7 §

Första stycket

Paragrafens första stycke motsvarar sjätte stycket av anvisningarna till 14 § ML (prop. 1968:100 s. 124 f. och 132 f., prop. 1978/79:141 s. 66 och prop. 1989/90:111 s. 214 f.). Ordalydelsen har i förhållande till ML ändrats så att den knyter an till skattskyldigheten för omsättning och inte till skatteplikten för varor och tjänster. Det beror som framhållits tidigare på att skatteplikten och undantagen från denna enligt förslaget gäller omsättningen som sådan och således inte den omsatta varan eller tjänsten. I övrigt överensstämmer förslaget i sak med innebörden av bestämmelsen i ML.

Bestämmelsen innebär att när en omsättning endast delvis medför skattskyldighet och beskattningsunderlaget inte kan fastställas för den delen av omsättningen skall beskattningsunderlaget delas upp efter skälig grund.

Den föreslagna bestämmelsen är dels en handlingsregel för den skattskyldige, dels en handlingsregel för beskattningsmyndigheten.

För den skattskyldige gäller att han i sin deklaration skall ta upp skatten för den omsättning som är skattepliktig. Det skall han göra genom att ta upp den del av beskattningsunderlaget som belöper på den skattepliktiga omsättningen. Kan beskattningsunderlaget inte på detta sätt direkt hänföras till de olika delarna av omsättningen, skall den skattskyldige dela upp beskattningsunderlaget efter skälig grund med stöd av denna bestämmelse.

För beskattningsmyndigheten innebär bestämmelsen en möjlighet att själv bestämma ett beskattningsunderlag då den skattskyldiges uppdelning av detta inte godtas och den skattskyldige inte lämnat uppgifter och material som ger stöd för i vilken mån beskattningsunderlaget belöper på den skattepliktiga omsättningen.

Stycket saknar direkt motsvarighet i ML. Det är betingat av den i 13 § ML (7 kap. 1 § NML) införda ordningen med lägre skattesats för vissa varor och tjänster.

8 och 9 §§

I paragraferna bestäms beskattningsunderlaget vid införsel. Paragraferna motsvarar 59 § ML (jfr prop. 1989/90:111 s. 204 angående 59 § i dess lydelse den 1 januari 1991 och i dess lydelse dessförinnan prop. 1987/88:42 och bet. 1987/88:SkU16 s. 4 f. samt prop. 1973:187 s. 99 f. och 123).

I 59 § första stycket ML anges att vid import av vara är beskattningsvärdet lika med tullvärdet med tillägg av tull samt annan statlig avgift eller skatt än mervärdeskatt.

I den föreslagna *8* § anges huvudregeln för beskattningsunderlaget vid införsel. Enligt paragrafen utgörs beskattningsunderlaget av dels varans värde, dels i anledning av införseln påförd tull och annan statlig skatt eller avgift än mervärdesskatt. Liksom i ML utgörs beskattningsunderlaget alltså av den införda varans värde. Detta värde är detsamma som då tull skall beräknas efter varans värde. Denna ordning är betingad av praktiska och ändamålsenliga skäl. Genom den i 8 § föreslagna ändringen av ordalydelsen från "tullvärdet" till "varans värde, bestämt enligt andra stycket", markeras att det endast är frågan om sättet att beräkna varans värde. Den ändrade formuleringen är även betingad av att en vara åsätts ett tullvärde endast då tull skall tas ut. Mervärdesskatt kan emellertid komma att tas ut även på tullfria varor. Sådana varor skall då ges ett värde som motsvarar tullvärdet.

Av utredningsförslaget framgår att varans värde skall bestämmas enligt föreskrifter meddelade med stöd av 4 § andra stycket tulltaxelagen (1987:1068). Av den lagen framgår att varans värde skall bestämmas enligt de föreskrifter som regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, Generaltullstyrelsen meddelar på grundval av överenskommelsen om tillämpningen av artikel VII i det allmänna tull- och handelsavtalet (GATT). Regeringen har med stöd av detta bemyndigande meddelat föreskrifter i förordningen (1980:749) om tullvärde. Generaltullstyrelsen har med stöd av ett bemyndigande i 9 kap. 3 § tullvärdesförordningen meddelat tillämpningsföreskrifter (TFS 1980:65).

I detta sammanhang uppkommer frågan om riksdagens befogenhet att på detta sätt delegera föreskrifter som rör beskattningsunderlaget för mervärdesskatten.

Föreskrifter om andra skatter vid införsel av varor än tullar hör till det obligatoriska lagområdet. Det innebär att riksdagen inte kan delegera till regeringen att meddela föreskrifter för sådana skatter. Detta följer av bestämmelserna i 8 kap. 3 och 9 §§ regeringsformen (RF). Hur långt riksdagen måste gå i preciseringarna då det gäller föreskrifterna om skatt

kan diskuteras. Av motiven till RF anges bl.a. att till de föreskrifter om skatt som skall bestämmas genom lag enligt 8 kap 3 § RF bör hänföras bestämmelser om vem som är skattskyldig, på vad skatten skall utgå, skattesats o. d. som direkt reglerar skatten tyngd och fördelning, samt de regler som gäller för taxerings- och uppbördsförfarandet (prop. 1973:90 s. 302). Av dessa uttalanden följer att beskattningsunderlaget för mervärdesskatt vid införsel av varor är sådana föreskrifter som måste meddelas genom lag.

Genom bestämmelserna i 8 kap. 13 § RF har regeringen emellertid befogenhet att genom förordning besluta om föreskrifter om verkställighet av samt överlåta åt underordnad myndighet att meddela bestämmelser i ämnet. Dessa befogenheter gäller också på skatteområdet. En tämligen vidsträckt användning av institutet verkställighetsföreskrifter har godtagits av riksdagen inom detta område (jfr prop. 1986/87:166 angående införandet av bl.a lagen 1987:1066 om frihet från skatt eller avgift vid införsel och vad Lagrådet i samband därmed yttrat, s 239 f.).

Mot denna bakgrund har gjorts följande överväganden vad gäller utformningen av 8 § i förhållande till utredningsförslaget. De grundläggande föreskrifterna om beskattningsunderlaget bör framgå direkt av lagen i ett nytt andra stycke. Dessa föreskrifter anger hur underlaget skall bestämmas då vissa faktiska förhållanden är för handen. Förordningen (1980:749) om tullvärde bör därvid tjäna som ledning vid fastställandet av vilka faktiska förhållanden som avses. Den utfyllnad av lagens bestämmelser som krävs för tillämpningen kan således lämpligen ske genom de föreskrifter som meddelats med stöd av 4 § andra stycket tulltaxelagen. Dessa bestämmelser får anses falla inom ramen för verkställighetsföreskrifter. Jämfört med *lagrådsremissen* har 8 § andra stycket justerats något för att bättre svara mot bestämmelserna i 1980 års förordning.

Av 8 § framgår vidare att beskattningsunderlaget utgörs, förutom av varans värde, av tull och andra statliga skatter eller avgifter utom mervärdesskatt. Detta motsvarar bestämmelserna om beskattningsunderlaget vid omsättning. Bestämmelsen i 8 § gäller, liksom ML, endast sådana skatter och avgifter som påförs med anledning av införseln. Det innebär att i beskattningsunderlaget inte ingår sådana punktskatter som registrerade importörer eller motsvarande kan komma att erlägga på grund av transaktioner efter varans införsel och utan samband med denna. Bestämmelsen i ML är inte tillämplig på andra skatter eller avgifter än dem som uppbärs av tullverket. I förhållande till utredningsförslaget har ett förtydligande skett i detta avseende.

9 § motsvarar 59 § andra stycket ML. Bestämmelserna utgör ett undantag från huvudregeln i 8 § (resp. 59 § första stycket ML). 9 § gäller i stället för 8 § vid "införsel och återinförsel i sådana fall som avses i föreskrifter om tullfrihet eller tullnedsättning som är meddelade med stöd av 15 § lagen (1987:1069) om tullfrihet m.m.". De föreskrifter som det gäller är 22 § fjärde och femte styckena och 23 § tullfrihetsförordningen (1987:1289). Dessa bestämmelser gäller sådana slag av införsel och återinförsel som anges i den här föreslagna paragrafen (resp.

59 § andra stycket ML). Det avgörande är inte att varuinförseln i det enskilda fallet omfattas av dessa föreskrifter. Den föreslagna paragrafen omfattar nämligen även införsel av sådana slag av varor som är tullfria men som inte undgår mervärdesskatt vid införsel. Det nu sagda framgår av att bestämmelsen anges gälla om införseln är införsel eller återinförsel "i sådana fall som avses i" nämnda föreskrifter.

Föreskrifterna i tullfrihetsförordningen innehåller vissa villkor i form av tidsfrister för återinförseln. Utredningen uppger att dessa tidsfrister har beaktats även vid tillämpningen av ML.

Avsikten är inte att göra någon ändring i sak i förhållande till ML. I anslutning till resp. punkt i 9 § kan följande anmärkas.

Med "ersättningen" i punkt 1 förstås givetvis den avtalade ersättningen. Det saknar således betydelse om den som fått varan reparerad ännu inte har betalat ersättningen vid tiden för införseln.

I punkterna 2 och 3 medges den skattskyldige avdrag då mervärdesskatt har tagits ut i Sverige vid den skattskyldiges förvärv av varan resp. materialet. Det innebär att avdrag inte medges för s.k. fiktiv skatt. I stället innebär punkternas formulering ett krav på att den som är skattskyldig för införseln måste ha gjort förvärvet genom en omsättning som medfört skattskyldighet i Sverige för den som överlåtit varan resp. materialet till honom. I punkterna anges motsvarande förutsättning beträffande tidigare införsel. Det innebär alltså ett krav på att den som är skattskyldig för införseln måste ha fört in varan resp. materialet vid ett tidigare tillfälle och i anledning därav blivit skyldig att betala mervärdesskatt för den införseln.

Formuleringen av punkterna 2 och 3 innebär vidare att avdrag inte medges för sådan skatt som hänför sig till tidigare inhemska reparationer eller andra inhemska tjänster som avser varan eller materialet (jfr motiven till 6 § i den numera upphävda tulltaxeförordningen /1960:391/, prop. 1960:98 s. 50 f.).

Punkterna 2 och 3 innebär inte att den mervärdesskatt som "tagits ut" skall vara betald av någon. Importören skall dock visa att han har förvärvat eller fört in varan enligt vad som angetts i det föregående.

I punkt 4 har gjorts det förtydligandet att avdrag medges endast med sådant konstruktions- eller prestationsvärde som ingår i beskattningsunderlaget enligt 8 §. Som huvudregel gäller nämligen att om värdet av konstruktionsarbeten o.d. inte ingår i det pris som skall betalas så skall tullvärdet omfatta värdet av sådana arbeten endast om de utförts i utlandet (jfr 8 kap. 1 § 2 d tullvärdesförordningen). Bestämmelsen har utformats i enlighet med vad *Lagrådet* förordat.

8 kap. Avdrag för ingående skatt

I kapitlet anges vad som utgör ingående skatt, i vilka fall ingående skatt får dras av, begränsningar av denna avdragsrätt samt den ingående skattens storlek.

Kapitlet motsvarar i huvudsak bestämmelserna i 5 § tredje stycket andra meningen, 17 §, 18 § och 18 a § första stycket ML samt anvisningarna till 5 och 17 §§. Bestämmelser av huvudsakligen redovisningskaraktär har dock inte tagits in här utan i kapitlet om redovisning av skatten (13 kap.). Det gäller 17 § tredje och fjärde styckena samt femte stycket första och andra meningarna ML.

Åttonde och nionde styckena av nämnda anvisningar (angående fastighetsupplåtelser enligt 2 § tredje stycket ML) föreslås införda i det särskilda kapitlet om sådana fastighetsupplåtelser, 9 kap. En erinran om den regleringen finns i den föreslagna 1 §. 17 § nionde och tionde styckena ML (angående överskjutande ingående skatt) återfinns i 16 kap. 4 § NML.

Av 18 a § andra stycket ML framgår att kommuner har avdragsrätt även för sådan ingående skatt som inte hänför sig till en verksamhet som medför skattskyldighet. Denna bestämmelse föreslås ersatt med en bestämmelse i 10 kap. om rätt till återbetalning för icke skattskyldiga personer (10 kap. 10 § NML).

1 §

Beträffande första stycket hänvisas till vad som sagts i den inledande specialmotiveringen till kapitlet. Andra stycket innehåller endast en hänvisning till 9 kap. 3 § NML.

2 §

Av 1 kap. 8 § andra stycket NML framgår att med ingående skatt förstås sådan skatt vid förvärv eller införsel som anges i 8 kap. 2 §. I förevarande paragraf anges vilka slag av förvärv som ger upphov till ingående skatt. För tydlighetens skull tas här även upp ingående skatt vid införsel.

I *första stycket 1* anges det viktigaste slaget av ingående skatt, nämligen sådan skatt som hänför sig till ersättningen för förvärv av vara eller tjänst från någon som är skattskyldig för omsättningen. En omsättning medför skattskyldighet för den från vilken varorna eller tjänsterna förvärvats då omsättningen är skattepliktig och sker i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs här (jfr 1 kap. 1 § första stycket 1 och 2 § första stycket 1 NML).

Punkt 1 motsvarar 5 § tredje stycket andra meningen i ML. I den bestämmelsen anges att "med ingående skatt förstås sådan skatt som belöper på förvärv eller import för skattskyldigs verksamhet".

I motsats till vad som är fallet i ML anges i punkt 1 inte att det skall vara fråga om sådana förvärv som sker i en skattskyldigs verksamhet. Den begränsningen har i förslaget förts över som avdragsförutsättning i 3 och 4 §§.

I förslaget har den ingående skatten uttryckligen knutits till förvärvet. Ingående skatt är skatten på den ersättning som förvärvaren har blivit

debiterad av säljaren. Den ingående skatten omfattar således inte sådan utgående skatt som exempelvis en försäljare kan ha att betala vid försäljning till underpris enligt uttagsbestämmelserna i 2 kap. Begreppet ersättning definieras i 7 kap. angående beskattningsunderlag.

Kopplingen till ersättningen har uttryckligen angetts gälla för alla punkter i paragrafen utom för *punkterna 1 och 2 i andra stycket*. Beträffande införsel av varor (andra stycket punkt 2) är den ingående skatten den skatt som erlagts vid införseln. Även i de fall som avses i andra stycket punkt 1 är kopplingen till ersättningen inte alldeles direkt.

Bestämmelsen i ML omfattar inte bara förvärv utan även import för skattskyldigs verksamhet. I ML avses med import såväl införsel av varor enligt 58 § som import av tjänster enligt 60 §. Införsel av varor har som tidigare nämnts tagits upp i den föreslagna paragrafens andra stycke punkt 2. I NML finns det inga bestämmelser om import av tjänster. I stället föreslås att tjänster med anknytning till utlandet i ökad utsträckning skall anses tillhandahållna inom landet (jfr 1 kap. 1 § första stycket 2 samt 5 kap. 4 och 7 §§ NML) och att den som förvärvar en sådan tjänst skall anses skattskyldig (1 kap. 2 § första stycket 2 NML). Skatt som hänför sig till sådana förvärv utgör ingående skatt enligt *första stycket 4* i förslaget.

Första stycket 2 motsvarar till viss del 17 § åttonde stycket första meningen ML angående s.k. fiktiv skatt. Av den bestämmelsen framgår dels att den fiktiva skatten är en ingående skatt, dels att denna skatt beräknas på ett förenklat sätt. Genom den föreslagna punkten 2 definieras den fiktiva skatten uttryckligen som ingående skatt. Beräkningen av den fiktiva skatten regleras genom bestämmelsen i 7 § om den ingående skattens storlek.

Bestämmelsen i ML om fiktiv skatt gäller endast den som förvärvar en skattepliktig vara från någon som inte är skattskyldig för omsättningen av varan. I 3 kap. föreslås emellertid att bestämmelserna om skatteplikt skall gälla omsättningen av vara eller tjänst, inte varan eller tjänsten som sådan. Den här föreslagna punkten 2 har anpassats till denna ändring av bestämmelserna om skatteplikt.

Av den föreslagna bestämmelsen framgår liksom i ML att förvärvet skall ha skett mot ersättning. Det innebär att avdrag för fiktiv skatt inte medges exempelvis en innehavare av en enskild firma för överföring av hans privata tillgångar till rörelsen.

Bestämmelsen har formulerats så att det är en nödvändig förutsättning att omsättningen i det enskilda fallet är skattepliktig och att omsättningen trots det inte medför skattskyldighet för den som omsatt varan. Med den uppbyggnad av lagen som föreslås utgör även en privatpersons försäljning av någon tillhörighet en omsättning som är skattepliktig (se 2 kap. 1 § och 3 kap. 1 § NML). På samma sätt utgör en försäljning i en verksamhet som inte medför skattskyldighet en skattepliktig omsättning under förutsättning att omsättningen inte omfattas av någon av undantagsreglerna i 3 kap. Någon skyldighet att betala skatt för omsättningen uppkommer dock inte eftersom omsättningen i det förstnämnda fallet inte ingår i en yrkesmässig verksamhet (se 1 kap. 2 § första stycket 1 jämförd

med 1 kap. 1 § första stycket 1 och 4 kap. NML) och i det andra fallet inte ingår i en verksamhet som medför skattskyldighet (se 1 kap. 7 § andra stycket NML). Under dessa förutsättningar skall köparen ändå anses ha en ingående skatt (fiktiv skatt) som han kan ha rätt att göra avdrag för enligt bestämmelserna i detta kapitel.

Någon fiktiv ingående skatt skall däremot inte anses föreligga exempelvis då en skattskyldig förvärvar ett alster av bildkonst från upphovsmannen. Orsaken är att omsättningen av konstverket inte är skattepliktig (se 3 kap. 11 § 2 NML). Med denna precisering av vad som skall anses utgöra ingående skatt uppstår inte den effekten att köparen får avdrag för fiktiv skatt trots att varan vid överlåtelsen är skattefri för säljaren (jfr RÅ 1988 ref. 42).

En fastighet utgör visserligen en vara enligt den föreslagna 1 kap. 6 § NML men överlåtelse av fastighet föreslås undantagen från skatteplikt (3 kap. 2 § NML). Punkt 2 blir således inte tillämplig på överlåtelse av fastighet. Därmed kan en köpare av en fastighet inte få rätt till avdrag för fiktiv skatt (jfr den allmänna motiveringen, avsnitt 2.3).

Vissa överlåtelser av tillgångar är undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § NML. För att förvärvaren av en sådan tillgång vid förvärv från någon som bedriver verksamhet som inte medför skattskyldighet ändå skall få avdragsrätt för fiktiv ingående skatt trots att omsättningen inte är skattepliktig, har en särskild bestämmelse om detta införts i *första stycket 3*. Innebörden av bestämmelsen har behandlats mer ingående i specialmotiveringen till 3 kap. 24 §.

En förutsättning för att bestämmelsen i punkt 3 skall bli tillämplig är att det rör sig om en överlåtelse som skulle ha varit skattepliktig om den inte hade undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 24 §. På detta sätt utesluts möjligheten till avdrag för fiktiv skatt vid köp av fastigheter eller andra varor där omständigheterna är sådana att omsättningen visserligen faller under 3 kap. 24 § men samtidigt är undantagen från skatteplikt enligt andra bestämmelser i 3 kap.

I *andra stycket 1* finns en hänvisning till den föreslagna 4 § första stycket 4. I denna del motsvarar punkten anvisningarna till 5 § ML. I de anvisningarna anges nämligen bl.a. att med ingående skatt avses även skatt som enligt 16 § fjärde stycket ML har upptagits i faktura. Bestämmelserna i ML har tillkommit för att möjliggöra avdragsrätt för ingående skatt för en köpare av en fastighet som har uppförts av säljaren i egen regi i yrkesmässig byggnadsverksamhet.

Säljaren kan nämligen ha uttagsbeskattats enligt bestämmelserna i punkt 2 första stycket e av anvisningarna till 2 § ML. Skatten skall då redovisas av säljaren som utgående skatt. Försäljningen av fastigheten medför emellertid ingen skattskyldighet för säljaren, eftersom fastighet inte utgör en vara enligt ML.

I förslaget finns motsvarande uttagsbestämmelse i 2 kap. 7 §. Enligt 1 kap. 6 § NML utgör en fastighet visserligen en vara. Försäljning av fastighet är emellertid undantagen från skatteplikt (3 kap. 2 § NML). Försäljningen medför således inte heller enligt förslaget någon skattskyldighet för säljaren. Någon skatt som hänför sig till ersättningen för

fastighetsförsäljningen finns därmed inte (jfr punkt 1). Genom punkt 5 och 4 § första stycket 4 uppnås motsvarande avdragsrätt som enligt ML.

Punkt 5 motsvarar dessutom anvisningarna till 5 § ML till den del där anges att med ingående skatt avses även skatt som enligt 16 § femte stycket ML tagits upp i intyg. Detta behandlas närmare i specialmotiveringen till 9 kap. 3 § NML.

Första stycket 4 och *andra stycket 2* har behandlats i anslutning till punkt 1 (jfr även specialmotiveringen till den föreslagna 3 § angående avdragsrätten).

3 och 4 §§

Avdragsrätt endast för den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet — 3 och 4 §§

I 3 § anges huvudfallet då avdragsrätt kan föreligga. Avdragsrätten gäller emellertid i ytterligare fem fall. Dessa anges i 4 §. Av paragraferna framgår att den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket 1 NML får göra avdrag i dessa fall (jfr 1 kap. 7 § andra stycket NML). Avdragsrätten följer således inte omedelbart av att skattskyldighet föreligger enligt 1 kap. 2 § första stycket 2 eller 3 NML (för förvärv av vissa tjänster resp. för införsel av varor). Skattskyldighet för sådana förvärv eller för införsel medför därför inte i sig avdragsrätt för den skatten eller för någon annan ingående skatt. Avdragsrätt för ingående skatt förutsätter nämligen att omsättningen dessutom sker i en verksamhet av sådant slag att den medför skattskyldighet dvs. det räcker inte att verksamheten består enbart i den skattepliktiga omsättningen den måste även anses yrkesmässig och bedrivas här i landet (jfr 1 kap. 1 § första stycket 1 och 4 kap. NML). Beträffande förvärvare som bedriver yrkesmässig verksamhet här finns dock i 3 kap. 26 § NML regler om undantag från skatteplikt. Av 1 kap. 7 andra stycket framgår vad som avses med verksamhet som medför skattskyldighet.

Avdragsrätt tillkommer även den som är skattskyldig på grund av uttag. Det följer av att begreppet omsättning innefattar även uttag (jfr 2 kap. 1 § NML). Denna ordning överensstämmer med ML.

Avdragsrätten är begränsad till förvärv och införsel som skett först sedan en sådan verksamhet som medför skattskyldighet har uppkommit. Enligt 2 § femte stycket ML kan skattemyndigheten dock i vissa fall besluta att den som påbörjat en verksamhet skall anses som skattskyldig redan innan sådan skyldighet uppstår enligt de allmänna bestämmelserna i 2 § första eller andra stycket ML. Genom ett sådant beslut ges möjlighet för den som omfattas av beslutet att i förtid få kompensation för ingående mervärdesskatt. Denna möjlighet föreslås överförd till kapitlet om återbetalning av skatt till icke skattskyldiga personer (10 kap. 9 § NML). Som framgått av specialmotiveringen till inledningen av förevarande kapitel och till 1 kap. 2 § föreslås motsvarande ordning för

den som nu har avdragsrätt på grund av s.k. teknisk skattskyldighet och export.

Enligt allmänna principer skall yrkade avdrag styrkas. I 5 § anges denna princip uttryckligen.

Utöver de nu nämnda gemensamma förutsättningarna för avdragsrätt enligt 3 och 4 §§ tillkommer vissa särskilda förutsättningar i respektive paragraf.

Förvärv eller införsel i verksamheten — 3 §

Den föreslagna 3 § ger avdragsrätt endast för sådan ingående skatt som hänför sig till förvärv eller införsel av varor eller tjänster i den *verksamhet* som medför skattskyldighet. En vara eller tjänst är att anse som förvärvad eller införd i en sådan verksamhet endast i den mån varan eller tjänsten skall användas eller förbrukas i verksamheten. Förvärvet eller införseln av varan eller tjänsten är därmed en omkostnad i verksamheten som skall föranleda avdragsrätt för ingående skatt. Begreppet "verksamhet" behandlas i specialmotiveringen till 1 kap. 7 § första stycket och 4 kap. NML.

Särskilt om skadevållande — 3 §

Förslaget innehåller ingen uttrycklig motsvarighet till sjätte stycket av anvisningarna till 17 § ML om att en skattskyldigs avdragsrätt även omfattar ingående skatt som hänför sig till avhjälpande av skada som han vållat i sin verksamhet (Mervärdeskatteutredningens delbetänkande I Översyn av mervärdeskatten Materiella regler, Ds Fi 1973:3, s. 184 f., prop. 1973:163 s. 154 f. och 159 och bet. 1973:SkU62 s. 33 och 35). Avdragsrätten i dessa fall bör i enlighet med vad *Lagrådet* påpekat följa direkt av den föreslagna huvudbestämmelsen i 3 §. Den ingående skatten är i dessa fall att anse som hänförlig till förvärv av en vara eller tjänst i den skattskyldiges verksamhet på så sätt att förvärvet ingår som ett led i fullgörandet av en skyldighet (skadeståndsskyldigheten) som uppstått genom verksamheten. Fullgörandet av denna skadeståndsskyldighet innebär att varan eller tjänsten är att anse som använd eller förbrukad i verksamheten. Vad som nu sagts gäller trots att den skattskyldige inte uttagsbeskattas för avhjälpandet (3 kap. 28 § NML).

I sjunde stycket av anvisningarna till 17 § ML anges att förvärv eller import för verksamhet föreligger även när en skattskyldigs kostnad härför bestrids av en skadevållande eller försäkringsgivare. Det saknar alltså betydelse om skadan täcks av den skadevållande eller av dennes eller den skadelidandes försäkringsbolag. Den föreslagna 3 § är så utformad att det inte går att direkt utläsa att avdragsrätten även omfattar ingående skatt som hänför sig till kostnader för avhjälpande av skador som uppstått i verksamheten i de fall då kostnaderna bestrids av skadevållanden eller ett försäkringsbolag. Bestämmelserna i sjunde stycket av anvisningarna till

17 § ML föreslås därför överförda till 3 § som ett nytt andra stycke.

Avdragsrätten utanför huvudregeln — 4 §

4 § första stycket punkterna 1-3 och 5 ger avdragsrätt för sådan ingående skatt som hänför sig till förvärv som görs av någon annan än den skattskyldige. *Första stycket 4* gäller sådan utgående skatt som är en följd av uttagsbeskattning och som därför inte ingår i den ersättning som en köpare betalar. Sådan utgående skatt utgör ingående skatt för en köpare endast i det här upptagna fallet (jfr 2 § andra stycket punkt 1 och specialmotiveringen till den bestämmelsen samt specialmotiveringen till uttagsregeln i 2 kap. 7 §). Punkt 4 motsvaras i sak av anvisningarna till 5 § ML samt 16 § fjärde stycket ML.

Första stycket 1 och 2 i den föreslagna paragrafen motsvarar 17 § femte stycket tredje meningen resp. sjätte stycket ML.

Första stycket 3 motsvarar tredje stycket av anvisningarna till 17 § ML. I punkt 3 ges den skattskyldige avdragsrätt för den skatt han har betalat för en utländsk leverantörs räkning vid införsel av en vara. Jämfört med utredningsförslaget har orden "det kan styrkas" utgått i punkt 3 med hänsyn till bestämmelsen i 5 § att rätt till avdrag alltid skall styrkas. Vid internationell handel förekommer det att en vara vid import levereras fritt köparens lager. Detta innebär att den utländske leverantören betalar mervärdesskatten i samband med införseln. Skatten blir då inte avdragsgill. För att uppnå likformighet bör bestämmelsen anpassas så att den svenske köparen får rätt att göra avdrag för den skatt som det utländska företaget betalat och som köparen i sin tur betalat honom för. Någon uttrycklig bestämmelse om detta saknas i utredningsförslaget och även i ML. I punkt 3 föreslås ett tillägg av den innebörden.

Punkt 5 och *andra stycket* motsvarar 17 § sjunde stycket ML.

5 §

Som framhållits i specialmotiveringen till 3 och 4 §§ skall enligt allmänna principer yrkade avdrag styrkas. I förevarande paragraf anges denna princip uttryckligen. Paragrafen motsvarar närmast inledningen av första stycket av anvisningarna till 17 § ML.

I paragrafen hänvisas till de särskilda bestämmelserna i 17-19 §§ om hur avdragsrätten skall styrkas. I de bestämmelserna anges sådana handlingar och uppgifter som är nödvändiga, men inte alltid tillräckliga, för att avdragsrätten skall anses styrkt vid olika slag av förvärv. Beviskravet i dessa paragrafer måste vara uppfyllt.

Varken den här paragrafen eller de särskilda bestämmelserna i 17-19 §§ blir tillämpliga vid skönsbeskattning då skatt att betala eller återfå fastställs efter en skälighetsuppskattning (jfr 30 § andra stycket ML och 15 kap. 20 § NML). Vid en skönsmässig fastställelse av skatt att betala görs en samlad bedömning av beloppets storlek varvid inte bortses

från förekomst av ingående skatt. *Lagrådet* har föreslagit en särskild erinran om detta i lagtexten genom tillägget "Att rätt till avdrag för ingående skatt kan beaktas även i andra fall följer av bestämmelsena i 15 kap. 20 § om skönsbeskattning." En sådan erinran kan dock skapa osäkerhet om tillämpningsområdet för bevisregeln genom att felaktigt framstå som ett undantag från beviskravet. Lagrådets förslag har därför inte följts.

6 och 7 §§

I dessa paragrafer anges den ingående skattens storlek.

6 § första stycket gäller sådan ingående skatt som anges i 2 § första stycket 1 och 4 samt andra stycket 2.

Om den ingående skatten för ett förvärv minskar till följd av rabatt eller någon annan prisnedsättning enligt 7 kap. 6 §, minskar rätten till avdrag i motsvarande mån. Någon uttrycklig lagreglering om detta får anses obehövlig. I *6 § andra stycket* finns en erinran om att den skattskyldige enligt bestämmelserna i 13 kap. 26 § skall korrigera redan gjorda avdrag för ingående skatt till följd av prisnedsättningar efter det han gjort avdrag för skatten.

7 § 1 och 2 gäller skatt som hänför sig till förvärv inom landet av varor, om överlåtelsen av varorna är skattepliktig men överlåtaren ändå inte är skattskyldig för överlåtelsen, dvs. s.k. fiktiv skatt enligt 2 § första stycket 2. Punkterna 1 och 2 gäller även skatt som hänför sig till förvärv inom landet av tillgångar från någon som bedriver verksamhet som inte medför skattskyldighet, om omsättningen undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 24 §, dvs. fiktiv skatt enligt 2 § första stycket 3. Vad som anges om den fiktiva skattens storlek motsvarar 17 § åttonde stycket ML. Den föreslagna bestämmelsen omfattar även ingående skatt som hänför sig till sådan förmedling som anges i 6 kap. 7 §. I motsats till ML innehåller bestämmelsen i NML ingen uttrycklig hänvisning till sådana fall.

7 § 3 gäller sådan ingående skatt som anges i 2 § andra stycket 1 och som en fastighetsköpare får dra av enligt 4 § första stycket 4. Avdragsrätten för fastighetsköparen uppgår alltså till det belopp som säljaren uttagsbeskattas för på det sätt som anges i sistnämnda bestämmelse.

8 §

I denna paragraf finns den enda generella subjektanknutna begränsningen av avdragsrätten. Enligt paragrafen saknar staten avdragsrätt för ingående skatt. Innebörden här av begreppet staten framgår av 1 kap. 16 § NML och specialmotiveringen till den bestämmelsen. Paragrafen överensstämmer med 18 a § första stycket ML (prop. 1989/90:111 s. 120-125 och 202 f.).

I denna paragraf finns allmänna avdragsförbud för ingående skatt som hänför sig till vissa slag av förvärv och införsel.

Punkt 1 motsvarar 18 § första stycket 1) ML och fjärde stycket av anvisningarna till 17 § ML. Punkterna 2 och 3 motsvarar 18 § första stycket 3) resp. femte stycket ML.

Enligt punkt 1 medges inte avdrag för ingående skatt avseende stadigvarande bostad. Orsaken till detta är att sådana kostnader ofta är av privat natur. Undantag från detta avdragsförbud finns i 10 §.

Av skäl som redovisats i specialmotiveringen till 7 kap. 5 § NML bör avdragsrätt inte föreligga för den som vid uttagsbeskattning enligt 2 kap. 8 § NML valt att redovisa beskattningsunderlaget utifrån nedlagda lönekostnader på det sätt som anges i 7 kap. 5 § andra stycket.

10 §

I 9 § 1 finns förbud mot avdrag för ingående skatt som hänför sig till stadigvarande bostad. En reservation bör införas i den här behandlade paragrafens första stycke för det fall den ingående skatten härrör från uttagsbeskattning av tjänster som avses i 2 kap. 7 och 8 §§ NML. Avdragsrätt bör då föreligga trots förbudet i 9 §. Bestämmelsen har utformats i enlighet med vad *Lagrådet* förordat. Första stycket innehåller även en motsvarighet till fjärde stycket av anvisningarna till 17 § ML om arrendators avdragsrätt. Paragrafen har i detta avseende omarbetats i förhållande till lagrådsremissen.

I andra stycket erinras om att det finns särskilda avdragsbegränsningar i de föreslagna 15 § och 16 § första stycket 2. De begränsningarna gäller rätten till avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv eller hyra av personbil eller motorcykel.

11 §

Paragrafen innehåller en inskränkning av finansieringsföretagens rätt till avdrag för förvärv i samband med återtagande av varor.

Paragrafen överensstämmer med femte stycket av anvisningarna till 17 § ML. Bestämmelsen i ML innehåller både en föreskrift om att finansieringsföretagen har avdragsrätt för här aktuella förvärv och en inskränkning av denna rätt. Avdragsrätten följer emellertid redan av den föreslagna 3 §.

Inskränkningen av avdragsrätten gäller den situationen då ett finansieringsföretag förvärvar en vara genom att återta den från den som är köpare enligt ett köpeavtal med återtagandeförbehåll. Bestämmelsen gäller endast det fallet att finansieringsföretaget har övertagit avtalet från säljaren eller någon som denna överlåtit avtalet på (jfr specialmotiveringen till 7 kap. 6 § andra stycket NML).

Om finansieringsföretaget är säljare av varan och således inte har övertagit köpeavtalet, betraktas återtagandet inte som ett förvärv för finansieringsföretaget utan som det sista ledet i företagets försäljning av varan. Även detta har behandlats i den nyss nämnda specialmotiveringen.

För att undvika att finansieringsföretaget får avdragsrätt trots att köparen haft rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9-13 §§ NML föreslås ett tillägg av den innebörden i förhållande till utredningsförslaget.

12 §

Paragrafen innehåller samma avdragsförbud som i 18 § fjärde stycket ML. Jämfört med utredningsförslaget föreslås en följdändring med hänsyn till den nya bestämmelsen i 2 § första stycket 3.

13 §

I specialmotiveringen till 1 kap. 7 § och 4 kap. NML har begreppet verksamhet behandlats.

Avdrag får göras för all ingående skatt hänförlig till förvärv eller införsel av en vara eller tjänst som helt och hållet skall användas eller förbrukas i en verksamhet som medför skattskyldighet. Detta följer av bestämmelsen i 3 §. Att den skattskyldige kan få avdragsrätt för all ingående skatt även om en del av skatten avser förvärv eller införsel hänförlig till verksamhet eller del av verksamhet som medför rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§ NML följer av 14 § andra stycket. I förevarande paragraf och i 14 § första stycket samt i 16 § finns särskilda bestämmelser om uppdelning av den ingående skatten i vissa fall.

Bestämmelserna i den här behandlade paragrafen motsvarar andra stycket tredje meningen av anvisningarna till 17 § ML. I ML beskrivs tre situationer där den ingående skatten inte är helt avdragsgill, nämligen då skatten

1. endast delvis hänför sig till förvärv som omfattas av avdragsrätten, dvs. när den ingående skatten avser ett förvärv som i sig delvis träffas av någon begränsning i avdragsrätten,
2. hänför sig till förvärv som endast delvis avser verksamhet som medför skattskyldighet, dvs. förvärvet görs i flera verksamheter varav någon inte medför skattskyldighet, eller
3. hänför sig till förvärv som avser verksamhet som endast delvis medför skattskyldighet, dvs. förvärvet görs i en blandad skattefri och skattepliktig verksamhet.

Genom den lydelse som paragrafen erhållit i utredningsförslaget regleras hur stor del av den ingående skatten som är avdragsgill då skatten endast delvis avser sådant förvärv eller sådan införsel som medför avdragsrätt. Paragrafen blir tillämplig då förvärvet i sig delvis träffas av

någon begränsning av avdragsrätten. Den blir enligt utredningen emellertid också tillämplig då förvärvet visserligen inte träffas av någon sådan begränsning men görs i en verksamhet som endast delvis medför skattskyldighet, eller i flera verksamheter varav någon inte medför skattskyldighet.

Såsom bestämmelsen utformats i utredningsförslaget täcks således bara situationen i fall 1 in direkt av ordalydelsen. De övriga fallen har inte uttryckligen reglerats. Utredningens avsikt har dock varit att paragrafen skall vara tillämplig även på fallen 2 och 3. Då detta inte kan anses klart framgå av den föreslagna lydelsen föreslås att bestämmelsen förtydligas i detta hänseende genom att närmare knyta an till lydelsen i ML.

14 §

Paragrafen motsvarar 18 § tredje stycket ML.

ML behandlar de fall där full avdragsrätt föreligger trots att en del av verksamheten inte medför skattskyldighet. Reglerna innebär en förenkling i förhållande till huvudregeln i andra stycket tredje meningen av anvisningarna till 17 § i de fall endast en mindre del av verksamheten är undantagen från skattskyldighet eller förvärvet i allt väsentligt avser den skattepliktiga verksamheten.

I utredningsförslaget till skillnad från 18 § tredje stycket ML regleras avdragsrätten tidsmässigt, dvs gäller i de fall omsättningen "under en redovisningsperiod" endast delvis medför skattskyldighet. Det kan ifrågasättas om inte relationen mellan skattepliktig och skattefri verksamhet bör bedömas utifrån en längre tidsperiod. I det fall någon med blandad verksamhet endast har *skattefri* verksamhet under den redovisningsperiod ett inköp görs — avsett till mer än 95% för den verksamhet som medför skattskyldighet — kan punkt 1 komma att tolkas så att inget avdrag alls skall medges. Orden "under en redovisningsperiod" i utredningsförslaget föreslås därför utgå i den föreslagna lagtexten.

I andra stycket finns en bestämmelse om att uppdelning av den ingående skatten inte behöver göras om den avser förvärv i en verksamhet som delvis medför återbetalningsrätt eller avser både en verksamhet som medför skattskyldighet och en annan verksamhet som medför återbetalningsrätt. Motivet till bestämmelsen framgår av specialmotiveringen till 19 kap. 12 § NML.

15 §

Paragrafen innehåller avdragsbegränsningarna för vissa slag av utgifter som avser personbilar eller motorcyklar. Av 18 § ML framgår att begränsningarna inte gäller fordon i verksamhet som avser yrkesmässig personbefordran, återförsäljning eller uthyrning (inbegripet återuthyrning).

Punkt 1 angående förvärv av fordon motsvarar avdragsförbudet i 18 § första stycket 2) ML.

Vid remissbehandlingen av utredningsförslaget har framkommit att det föreligger tveksamhet om vad som avses med att ett fordon anskaffas för annan verksamhet än som avser yrkesmässig personbefordran. Bestämmelsen anses kunna ge utrymme för avdrag för ingående skatt vid anskaffning av personbilar inom ett trafikföretag, även om bilarna helt, delvis eller inte alls används för själva persontransporterna. Exempelvis skulle flygföretag, bussföretag och andra företag som yrkesmässigt sysslar med persontransporter kunna få avdrag för ingående skatt på förvärv av personbilar som inte alls används för att transportera passagerare utan i stället används som tjänstebilar, direktionsvagnar o.d. Detta innebär en snedvridning gentemot andra företags anskaffningar av personbilar. Således kan det inte anses motiverat att ett företag som anskaffar en personbil för att köra reservdelar i en verksamhet som innefattar yrkesmässig personbefordran skulle få avdrag för ingående skatt vid anskaffning av personbilen, men inte ett företag som sysslar med yrkesmässig godsbefordran.

Med hänsyn till den osäkerhet som råder vid tillämpningen av den aktuella bestämmelsen bör den formuleras så att det klart framgår att avsikten är att avdrag endast skall medges för sådana anskaffningar som avser fordon som faktiskt skall användas för personbefordran. Bestämmelsen föreslås därför få en lydelse som innebär att när ett fordon anskaffas för annat ändamål än persontransporter i yrkesmässig trafik enligt yrkestrafiklagen (1988:263) så medges inte rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärvet av fordonet. Denna lag avser bl.a. sådan yrkesmässig trafik för persontransporter som innebär att personbilar m.fl. jämte förare mot betalning ställs till allmänhetens förfogande för transport av personer. Några större praktiska svårigheter att skilja ut de bilar som faktiskt används för persontransporter från övriga torde inte föreligga. I de fall en bil kombinerat används för godstransporter och persontransporter bör avdrag för ingående skatt för förvärvet endast ske med ett belopp som motsvarar användningen för persontransporter. Skall bilen till mer än 95 % användas för persontransporter gäller dock ingen avdragsbegränsning, jfr 14 §.

Förslaget innefattar även en följdändring i 16 § andra stycket.

Punkt 2 angående hyra av fordon motsvarar avdragsförbudet i 18 § andra stycket ML. Bestämmelsen i ML avser fordon som hyrs "för annat ändamål än yrkesmässig personbefordran eller återuthyrning".

I förhållande till ML har gjorts den redaktionella ändringen, att ordet "uthyrning" används för att beteckna återuthyrningsfallet.

Bestämmelsen i andra stycket andra meningen av anvisningarna till 17 § ML begränsar avdragsrätten till 50 % av sådan ingående skatt som hänför sig till hyra av personbil eller motorcykel som förhyrs för annat ändamål än yrkesmässig personbefordran eller återuthyrning. Bestämmelsen innebär emellertid inte bara en avdragsbegränsning utan också en rätt att alltid dra av denna andel av den ingående skatten så snart fordonet används i mer än ringa omfattning i verksamheten. I likhet med vad som

är fallet i ML föreslås en gemensam bestämmelse om detta. Bestämmelsen har tagits in i 16 § första stycket 2. Sambandet mellan den bestämmelsen och punkt 2 i förevarande bestämmelse behandlas i specialmotiveringen till 16 §.

16 §

Paragrafen är en särskild bestämmelse om fördelning av ingående skatt som hänför sig till driftkostnader för personbilar eller motorcyklar eller till hyra av sådana fordon. Paragrafen innebär att de allmänna bestämmelserna i 13 och 14 §§ frångås i de fall som anges.

Paragrafen motsvarar andra stycket första och andra meningarna av anvisningarna till 17 § ML (prop. 1968:100 s. 140 f., prop. 1969:18 s. 7 f., bet. 1969:BeU25 s. 20 f., 27 och 30, prop 1978/79:141 s. 78 f. och 1978/79:SkU52 s. 46 och 52).

Av förarbetena till bestämmelserna framgår att syftet med dem endast har varit att undvika de svårigheter som ansetts kunna uppstå om en bedömning måste göras av i vilken utsträckning den ingående mervärdesskatten belöper på verksamheten när fordonet används även privat. Det förhållandet att den skattskyldige använder fordonet både för en verksamhet som medför skattskyldighet och för privat bruk skall således inte inkräkta på avdragsrätten. I ett avgörande från regeringsrätten har emellertid bestämmelsen om driftkostnader ansetts medföra full avdragsrätt även för det fall bilen används i s.k. blandad verksamhet, dvs. både för den verksamhetsgren som medför skattskyldighet och den som inte medför det (RÅ 1989 not. 159). Någon uppdelning efter skälig grund enligt andra stycket tredje meningen av anvisningarna till 17 § ML (8 kap. 13 § NML) görs då alltså inte.

Utredningen har med hänsyn till de syften som ligger bakom de nuvarande schablonbestämmelserna föreslagit att paragrafen utformas så att den blir tillämplig endast på den ingående skatt som hänför sig till privat utnyttjande av fordonet. Som framgår av den allmänna motiveringen (avsnitt 1) behandlas frågor rörande avdragsbestämmelsena inom personbilsområdet av Utredningen (Fi 1992:02) om vissa mervärdesskattefrågor. Med hänsyn till detta föreslås inte nu några ändringar i lagstiftningen på denna punkt.

Som framgår av andra stycket är bestämmelsen i första stycket punkt 2 tillämplig endast om den ingående skatten inte omfattas av avdragsförbudet i 15 § 2. Enligt den bestämmelsen saknas rätt till avdrag för ingående skatt på hyreskostnader om fordonet i endast ringa omfattning används i den verksamhet som medför skattskyldighet.

Av andra stycket jämfört med 15 § framgår vidare att varken avdragsförbudet i 15 § 2 eller bestämmelsen i första stycket punkt 2 i den paragraf som behandlas här gäller om ett förhyrt fordon används för persontransport i yrkesmässig trafik eller för uthyrning. Det innebär att huvudbestämmelsen, 13 §, skall tillämpas fullt ut. Den skattskyldige har alltså

rätt till avdrag till den del fordonet faktiskt används i den verksamhet som medför skattskyldighet.

Beträffande lydelsen "persontransport i yrkesmässig trafik" hänvisas till specialmotiveringen till 15 §.

17 §

Första stycket

Bestämmelsen motsvarar första stycket första meningen av anvisningarna till 17 § ML.

Bestämmelsen skall ses mot bakgrund av skyldigheten enligt 5 § att styrka yrkade avdrag. Den anger endast vissa nödvändiga bevisfakta i det sammanhanget.

Bestämmelserna i 11 kap. NML korresponderar med och kompletterar bestämmelserna om hur avdragrätten skall styrkas. I 11 kap. 5 § finns ytterligare bestämmelser om vilka uppgifter en faktura eller en jämförlig handling skall innehålla. Bl.a. finns en bestämmelse om att skattens belopp skall vara öppet angivet. 11 kap. 6 och 7 §§ innehåller bestämmelser om köparens uppgifter i avräkningsnotor resp. icke skattskyldigas uppgifter i köpehandlingar.

I 1 kap. 17 § NML framgår vad som avses med "jämförlig handling" i uttrycket faktura eller jämförlig handling.

Andra stycket

I detta stycke nämns ett fall då avdragsrätten inte behöver styrkas genom faktura eller jämförlig handling enligt 11 kap. NML. Det är då varor eller tjänster förvärvas i detaljhandel eller annan verksamhet inom vilken ersättningen kvitteras på jämförligt sätt. Vad som nu sagt gäller dock endast om ersättningen understiger 200 kr. Detsamma gäller i sak enligt första stycket andra meningen av anvisningarna till 17 § ML. I samma mening i ML nämns också att avdragsrätten inte behöver styrkas med skattedebitering på faktura eller motsvarande handling då skattens belopp enligt 16 § tredje stycket ML inte behöver anges på frankeringsmärke eller liknande kvitto. Någon beloppsbegränsning gäller inte i det fallet. Förslaget innehåller inte någon motsvarighet till de båda bestämmelserna i ML om omsättning mot frankeringsmärken o.d. Bakgrunden till detta är följande.

Den 1 januari 1991 utvidgades skatteplikten till att avse bl.a. personbefordran. Av förarbetena framgår att bestämmelserna i 16 § ML (11 kap. 3 § i förslaget) om undantag från faktureringsskyldighet för detaljhandel och därmed jämförlig verksamhet även skulle omfatta biljett eller annat resedokument som utfärdas i samband personbefordran (jfr prop. 1989/90:111 s. 98 f. och 201).

Av de anmärkta förarbetena får anses framgå att ML:s bestämmelser om omsättning som kvitteras mot frankeringsmärken o.d. inte avsågs omfatta personbefordran utan endast som förut varutransporter i form av sådan taxebunden varubefordran som Postverkets befordran av paket och gruppkorsband eller som godsbefordran på buss mot busskvitto. När det gäller kravet på bevis för avdragsrätt är den enda skillnaden att det inte finns någon beloppsgräns för nämnda varutransporter. Detta synes inte motivera en särskild bevisregel för sådana transporter. Någon motsvarighet till bevisregeln i ML föreslås därför inte. Den föreslagna bestämmelsen om detaljhandel o.d. bör således gälla även nyss nämnda varutransporter.

Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

18 §

I paragrafen anges en nödvändig förutsättning för att en skattskyldig skall ha styrkt sin rätt att göra avdrag för s.k. fiktiv skatt (dvs. ingående skatt enligt 2 § första stycket 2 eller 3). Handlingen måste innehålla uppgift om säljarens person- eller organisationsnummer eller, om sådant saknas, en likvärdig uppgift. En motsvarande bestämmelse finns i första stycket sista meningen av anvisningarna till 17 § ML. I 11 kap. 7 § NML föreskrivs att säljaren är skyldig att på köparens begäran i faktura eller jämförlig handling ange ett sådant nummer eller en sådan uppgift. Vad som sägs i specialmotiveringen till 5 § om bakgrund och tillämpningsområde för den bestämmelsen gäller på motsvarande sätt förevarande bestämmelse.

19 §

Beviskravet i denna paragraf motsvarar vad som anges i 16 § fjärde stycket andra meningen ML. I 11 kap. 2 § 3 och 5 § andra stycket NML finns bestämmelser om skyldighet för köparen att utfärda sådan faktura eller därmed jämförlig handling som avses i förevarande paragraf. Vad som sagts i specialmotiveringen till 5 § angående bakgrund och tillämpningsområde för den bestämmelsen gäller även denna bestämmelse.

9 kap. Särskilt om vissa fastighetsupplåtelser

En fastighetsägare kan enligt 1 § första stycket bli skattskyldig för sådan fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse som är skattepliktig enligt 3 kap. 3 § andra stycket, endast om skattemyndigheten på fastighetsägarens begäran har beslutat om detta. För en sådan skattskyldig gäller, förutom de allmänna bestämmelserna i lagförslaget, även de särskilda bestämmelser som finns i det kapitel som behandlas här. En av bestämmelserna gäller rätt till avdrag för den som förvärvar en fastighet

från en sådan skattskyldig, oavsett om förvärvaren är skattskyldig enligt 1 § första stycket eller på grund av annan verksamhet.

De föreslagna bestämmelserna motsvaras i sak av bestämmelser i ML. Dessa infördes den 1 juli 1979 (Mervärdeskatteutredningens delbetänkande III Översyn av mervärdeskatten Redovisningsskyldighet m.m., DS B 1977:6, s. 83 f. och prop. 1978/79:141 s. 67 f.). Den 1 juli 1986 infördes vissa tekniska ändringar i lagstiftningen (Riksskatteverkets rapport Förenklingar inom mervärdeskatten, RSV Rapport 1985:4, s. 14 f. och prop. 1985/86:47 s. 39 f.).

Fr.o.m. den 1 juli 1993 gäller att intyg om återförd mervärdesskatt vid försäljning av fastighet som används i en uthyrningsverksamhet för vilken frivillig skattskyldighet har medgivits, får utfärdas först när skatten har betalats till staten (prop. 1992/93:190, bet. 1992/93:SkU26, rskr. 1992/93:420, SFS 1993:642). Ändringarna berör 16 § femte stycket och sista stycket av anvisningarna till 17 § ML.

Frågan om återföringsbestämmelsernas tillämpning i samband med konkurser kommer att tas under övervägande (jfr *Lagrådets* yttrande).

1 §

I denna paragraf som motsvarar innebörden av 2 § tredje stycket ML utvidgas skattskyldigheten enligt 1 kap. 1 och 2 §§ NML till att gälla i de angivna fallen om skattemyndigheten på fastighetsägarens begäran har beslutat om skattskyldighet. I andra stycket erinras bl.a. om den avdragsrätt som enligt 3 § andra stycket tillkommer även den fastighetsköpare som är skattskyldig på grund av annan verksamhet än sådan som avses i första meningen.

2 §

Paragrafen motsvarar punkt 1 elfte stycket av anvisningarna till 2 § ML.

Vid överlåtelse av fastigheten skall fastighetsägarens skattskyldighet bestå till dess den nye ägaren tillträder fastigheten. Vid ägarbyte krävs en ny ansökan och ett nytt beslut av skattemyndigheten om frivillig skattskyldighet för den nye ägaren om denne vill fortsätta fastighetsuthyrningen eller bostadsrättsupplåtelsen.

3 §

I första stycket första meningen erinras om att den som är skattskyldig enligt 1 § har rätt till avdrag enligt de allmänna bestämmelserna i 8 kap. 3 och 4 §§ NML. Därutöver får han göra avdrag för sådan ingående skatt som anges i första stycket 1 och 2. Kännetecknande för båda dessa bestämmelser är att de ger avdragsrätt för sådan ingående skatt som hän-

för sig till förvärv som fastighetsägaren gjort innan han blivit skattskyldig enligt 1 § för sin upplåtelseverksamhet.

Första stycket 1 motsvarar åttonde stycket av anvisningarna till 17 § ML. Bestämmelsen ger avdragsrätt för vissa byggnadsarbeten som utförts innan skattskyldigheten enligt 1 § beslutats. Om de utförts efter ett sådant beslut, är den skattskyldige berättigad till avdrag redan enligt den allmänna avdragsregeln i 8 kap. 3 § NML.

Av punkt 1 framgår således att en fastighetsägare under vissa förutsättningar kan få retroaktivt avdrag för ingående skatt hänförlig till ny-, till- eller ombyggnadsarbeten som utförts på fastigheten under en viss tidsperiod. Jämfört med ML bör det klart framgå att det inte föreligger någon rätt för en fastighetsägare som blivit frivilligt registrerad att även dra av sådan ingående skatt som hänför sig till en tidigare ägares ny-, till-, eller ombyggnadsarbeten, vilka gjorts inom tidsperioden. Så kan bli fallet om t.ex. nybyggnadsarbeten påbörjats då en annan ägde fastigheten än den som senare blir skattskyldig. Exemplet förutsätter att den tidigare ägaren inte varit frivilligt skattskyldig.

Första stycket 2 motsvarar sista stycket första meningen av anvisningarna till 17 § ML. Denna punkt har förtydligats i förhållande till ML. Bestämmelsen ger avdragsrätt på grund av fastighetsköp som har gjorts från den som är skattskyldig enligt 1 § första stycket innan beslut om sådan skattskyldighet föreligger för förvärvaren själv. Kännetecknande för denna punkt är också att den avser sådan ingående skatt som fastighetssäljaren gjort avdrag för men nödgats återföra och betala in till staten på grund av försäljningen. Att skatten överhuvudtaget skall anses som ingående skatt för fastighetsköparen följer av 8 kap. 2 § andra stycket 1 NML.

Andra stycket utsträcker avdragsregeln i första stycket punkt 2 till att gälla även den som bedriver verksamhet som medför skattskyldighet på annan grund än beslut enligt 1 §. Köparen får alltså göra avdrag inom tre år från fastighetsköpet under förutsättning att han då har blivit skattskyldig. Bestämmelsen motsvarar sista stycket andra meningen av anvisningarna till 17 § ML.

4 §

Första meningen är en erinran om det beviskrav som enligt de allmänna bestämmelserna i 8 kap. NML gäller för avdragsrätt enligt 3 § första stycket 1. Andra meningen motsvarar det beviskrav som ställs i ML (sista stycket av anvisningarna till 17 § jämfört med 16 § femte stycket). Tredje meningen medför skyldighet för fastighetssäljaren att utfärda intyg om den ingående skatt som han återfört och betalat in till staten. Bestämmelsen, som är ett komplement till de allmänna bestämmelserna i 11 kap. NML, motsvaras i ML av 16 § femte stycket.

5 och 6 §§ motsvaras av 15 § femte och sjätte styckena ML. Bestämmelsen i 5 § har, jämfört med utredningsförslaget förtydligats så att med verksamhet som inte medför skattskyldighet avses även verksamhet som inte medför rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 § NML. *Lagrådet* har vid sin granskning av bestämmelsen föreslagit att inte endast en försäljning i strikt mening utan även ett byte eller någon annan onerös överlåtelse bör kunna medföra återföring. Ett förtydligande har skett i enlighet med Lagrådets påpekande.

I förhållande till utredningsförslaget har i 5 § också gjorts ett tillägg om att återföring inte skall behöva göras om verksamheten i de uthyrda lokalerna på grund av lagändring inte längre medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning.

7 § motsvarar 2 § fjärde stycket ML (jfr Riksskatteverkets rapport s. 21 och prop. 1985/86:47 s. 41).

I utredningsförslaget regleras endast vad som skall gälla beträffande tidsfristerna i de fall fastigheten övergår till någon annan på sätt som anges i paragrafen. Bestämmelsen får därmed en snävare tillämpning än motsvarande bestämmelse i 2 § 4 stycket ML. Enligt förarbetena till den bestämmelsen är det framför allt tidsfristerna som får betydelse vid tillämpningen av bestämmelsen. Dessa uttalanden i förarbetena hindrar dock inte att den nye ägaren bör iaktta även annat som gäller enligt lagen. En lydelse som närmare överensstämmer med den i ML föreslås därför.

Vid utformningen av 5 § första stycket och 7 § har, såsom *Lagrådet* förordat, beaktats att de båda lagrummen skall korrespondera med varandra på det sättet att varje slag av överlåtelse som inte medför återföring i stället skall leda till att den i 7 § föreskrivna kontinuitetsprincipen tillämpas.

8 §

I paragrafen görs en hänvisning till 13 kap. beträffande redovisningsperioden vid återföring enligt 5 eller 6 § (jfr 15 § sjunde stycket ML).

10 kap. Rätt för vissa icke skattskyldiga till återbetalning av ingående skatt

1-4 §§

Paragraferna motsvarar 3-5 och 10 §§ lagen (1991:119) om återbetalning av mervärdeskatt till utländska företagare (prop. 1990/91:72, bet. 1990/91:SkU13, rskr. 1990/91:122).

I paragraferna anges under vilka förutsättningar en utländsk företagare som inte är skattskyldig kan få rätt till återbetalning av mervärdesskatt.

Vad som avses med utländsk företagare framgår av 1 kap. 15 § NML. Jämfört med utredningsförslaget har 1 § 2 och 3 kompletterats med bestämmelser som gör dem tillämpliga även på fall av återbetalningsrätt enligt 11 eller 12 §§.

Bestämmelsen i 2 § andra stycket överensstämmer med 4 § andra stycket i 1991 års lag i dess lydelse genom lagändring den 1 juli 1992 (prop. 1991/92:166, bet. 1991/92:SkU33, rskr. 1991/92:325, SFS 1992:576).

Av 12 kap. 2 § NML framgår att Skattemyndigheten i Kopparbergs län prövar frågor om återbetalning till utländska företagare. I 20 kap. 1 § andra stycket NML regleras bevärsvägen.

Förfaranderegler för återbetalning till utländska företagare finns i 19 kap. 1-10 §§ NML.

5-8 §§

5 § motsvarar 76 b § första stycket ML. *6 och 7* §§ motsvarar 76 a § ML och 1-3 a §§ förordningen (1972:833) om återbetalning av mervärdeskatt i vissa fall samt 2 a § förordningen (1985:93) om återbetalning i vissa fall av skatt på bensin, m.m. *8* § *första stycket* är en ny bestämmelse. *8* § *andra stycket* motsvarar 4 § i 1972 års förordning.

I förhållande till 76 b § ML har den föreslagna *5* § inskränkts något. Bestämmelsen i ML gäller införsel eller förvärv som har gjorts av "ett FN-organ, ett statligt biståndsorgan eller en riksomfattande hjälporganisation". Den föreslagna bestämmelsen gäller endast beträffande införsel eller förvärv som har gjorts "för Förenta Nationernas eller något dess fackorgans räkning" eller "av en riksomfattande hjälporganisation".

Av förarbetena till bestämmelsen i ML framgår att med "ett FN-organ" avses bl.a. arméstabens FN-avdelning och att med "ett statligt biståndsorgan" avses SIDA (jfr prop. 1985/86:47 s. 36, 48 och 63 samt Mervärdeskatteutredningens delbetänkande IX, Ds Fi 1985:1, s. 151 f.). Dessa organ är statliga myndigheter. Statliga myndigheter som inte är affärsverk har inte längre någon avdragsrätt för ingående mervärdesskatt (18 a § första stycket ML; 8 kap. 8 § NML). Skälet till detta avdragsförbud är att deras ingående mervärdesskatt regleras genom ett internt statligt avräkningsförfarande (jfr förordningen /1991:806/ om avräkning av ingående mervärdeskatt på statsbudgeten). Av samma skäl är det inte längre aktuellt med något återbetalningsförfarande för de nämnda myndigheterna. På grund av detta bör författningstexten i den aktuella bestämmelsen inte omfatta "ett svenskt statligt biståndsorgan". Uttrycket FN-organ bör kvarstå med viss redaktionell ändring.

Lagrådet har i samband med reformeringen av mervärdesskatten anmärkt att bemyndigandet i 76 a § ML inte överensstämmer med regeringsformen (jfr prop. 1989/90:111 s. 296 och 323). För att uppfylla regeringsformens krav har nu i de föreslagna 6-8 §§ tagits in de materiella förutsättningarna för rätt till återbetalning.

I förhållande till 1972 års förordning har gjorts följande justeringar i den föreslagna *7* §. I första stycket punkt 4 har efter orden "skrivmaskiner och räknemaskiner" tillfogats orden "och utrustning med liknande användning". Bestämmelsen omfattar således också sådan mervärdesskatt som hänför sig till förvärv av exempelvis ordbehandlare. I andra stycket angående ombud och personal vid vissa internationella organisationer har författningstexten anpassats till utformningen av motsvarande bestämmelser i 27 § lagen (1957:262) om allmän energiskatt och 6 § lagen (1961:372) om bensinskatt. Vidare har gjorts en redaktionell ändring i utformningen av första stycket punkt 8. Även den nya utformningen omfattar emellertid skatt som hänför sig till tjänster som utförts på de angivna varorna, oavsett om dessa är lös egendom eller fast egendom på grund av inmontering i en fastighet.

I den föreslagna *8* § *första stycket* anges att sådan mervärdesskatt som avses i 8 kap. 2 § första stycket 2 och 3 NML (s.k. fiktiv skatt) inte ger rätt till återbetalning enligt de föreslagna 5-7 §§. Inte heller de nuvarande bestämmelserna om återbetalning omfattar fiktiv skatt. Det följer direkt av ML:s definition av sådan skatt (jfr 17 § åttonde stycket ML). Motsvarande resultat uppnås inte genom hänvisningen till förslagets definition i 8 kap. 2 § första stycket 2 och 3. En uttrycklig bestämmelse är därför nödvändig för att upprätthålla nuvarande omfattning av återbetalningsrätten i de här aktuella fallen.

I *8* § *andra stycket* har, jämfört med 1972 års förordning beloppsgränsen höjts till 1 000 kr inräknat mervärdesskatten. På detta sätt kommer gränsen för återbetalningsrätten i 4 resp. 8 § att ligga på samma nivå.

I den föreslagna 12 kap. 2 § NML anges beslutsmyndigheten, Skattemyndigheten i Kopparbergs län. I 20 kap. 1 § andra stycket NML finns en bestämmelse om besvärsvägen. Förfaranderegler för återbetalning enligt såväl 5 § som 6-8 §§ bör regleras särskilt genom verkställighetsföreskrifter i förordningsform (jfr 19 kap. 14 § NML).

9-12 §§

I allmänmotiveringen (avsnitt 2.3) föreslås att med begreppet skattskyldig skall förstås endast skyldigheten att betala skatt till staten. För de fall då skattskyldighetsbegreppet i ML använts endast för att möjliggöra kompensation för mervärdesskatteutgifter, föreslås att i 9-13 §§ införs bestämmelser om återbetalning av ingående skatt till icke skattskyldiga. Återbetalningsrätt i stället för avdragsrätt föreslås därför gälla för nystartade verksamheter (2 § sista stycket ML), för kommuner (18 a § andra stycket ML), beträffande för de s.k. tekniskt skattskyldiga (2 § första stycket 2 ML) och vid export (2 § andra stycket ML).

I 12 kap. 2 § NML anges vilken myndighet som prövar frågor om återbetalning enligt 9-13 §§. I 20 kap. 1 § första stycket 1 NML finns en bestämmelse om överklagande av beslut enligt 9-13 §§. I 19 kap. 11-13 §§

finns bestämmelser om förfarandet i samband med ansökan om återbetalning enligt 9-13 §§.

9 §

Paragrafen motsvarar närmast 2 § sista stycket ML. Enligt den bestämmelsen kan skattemyndigheten, när särskilda skäl föreligger, besluta att den som har påbörjat en verksamhet skall vara skattskyldig redan innan skattskyldighet föreligger enligt de allmänna bestämmelserna. Syftet med den bestämmelsen är att "skapa möjlighet till avlyftning av ingående skatt redan under ett uppbyggnadsskede" (prop. 1968:100 s. 114; jfr s. 136). Av skäl som angetts i allmänmotiveringen och i specialmotiveringen till 1 kap. 2 § NML föreslås att denna rätt till kompensation för mervärdesskatteutgifter görs om till en bestämmelse om återbetalning av mervärdesskatt till icke skattskyldiga.

Om förhållandena vid tiden för beslutet om rätt till återbetalning därefter ändras, kan det tänkas att det inte längre finns särskilda skäl för återbetalning. Det kan vara fallet då återbetalningsrätt har medgetts för att undanröja mervärdesskatten som en kostnad under uppbyggnadsskedet av en verksamhet utan att någon verksamhet sedan påbörjas inom rimlig tid.

Skattemyndigheten kan då inte avslå en ansökan om återbetalning på den grunden att förutsättningarna för ett redan meddelat beslut inte längre finns. En omprövning av dessa förutsättningar kan i princip endast göras genom ett särskilt beslut varigenom skattemyndigheten förklarar att det tidigare meddelade beslutet skall upphöra att gälla. Det som nu sagts överensstämmer med innebörden av bestämmelsen i ML (jfr prop. 1989/90:111 s. 184). Det är av betydelse med hänsyn till att bestämmelsen i 15 kap. 2 § NML om fastställelse i enlighet med deklaration skall tillämpas på en ansökan om återbetalning (jfr 19 kap. 12 § NML). Om en ansökan kommit in före ett upphörandebeslut, skall således ett återbetalningsbeslut anses fattat i enlighet med ansökan. En ändring därav kan då endast göras med stöd av bestämmelserna i 15 kap. om omprövning.

Den enskildes rätt till återbetalning grundar sig således på skattemyndighetens beslut om att han skall ha en sådan rätt. På grundval av ett sådant beslut kan den enskilde sedan ansöka om återbetalning av sin ingående skatt. Vad som är ingående mervärdesskatt anges i 8 kap. 2 § NML. Rätten till återbetalning omfattar således även exempelvis s.k. fiktiv skatt (första stycket punkt 2 och 3 i den bestämmelsen).

Genom 13 § i förevarande kapitel begränsas rätten till återbetalning till att omfatta endast sådan ingående skatt som skulle ha varit avdragsgill för det fall sådan omsättning förekommit som avses i 1 kap. 1 § eller som varit återbetalningsgrundande enligt 11 eller 12 §. Det innebär att den som omfattas av ett beslut enligt den här behandlade paragrafen har rätt till återbetalning av ingående skatt härrörande från exempelvis investeringar i en verksamhet under uppbyggnad i samma omfattning som

avdragsrätt skulle ha förelegat om hans verksamhet hade medfört skattskyldighet och detta trots att någon omsättning ännu inte föreligger i verksamheten (jfr exemplet i specialmotiveringen till 10 § angående kommuners återbetalningsrätt).

10 §

Denna paragraf motsvarar 18 a § andra stycket ML (prop. 1989/90:111 s. 120-122, 125-128 och 202 f. samt 313 jämförd med 247). Enligt den bestämmelsen har en kommun rätt att göra avdrag även för ingående skatt som hänför sig till en verksamhet som inte medför skattskyldighet enligt ML. De allmänna avdragsbestämmelserna gäller i övrigt för denna avdragsrätt.

Bestämmelsen i ML är alltså en uttrycklig bestämmelse om "avdragsrätt" för annan än skattskyldig. En motsvarighet till den bestämmelsen har därmed sin naturliga placering i det här föreslagna kapitlet om återbetalning av mervärdesskatt till icke skattskyldiga.

För att det klart skall framgå att även verksamhet med blandat skattefria och skattepliktiga omsättningar avses föreslås jämfört med ML att bestämmelsen får lydelsen "en verksamhet som inte alls eller endast delvis medför skattskyldighet".

Vad som skall förstås med kommun framgår av 1 kap. 16 § NML.

Till skillnad från återbetalningsrätten med stöd av 9 § innebär den här paragrafen att återbetalningsrätten grundas direkt på innehållet i paragrafen och således inte på något särskilt beslut av skattemyndigheten.

Genom 13 § begränsas rätten till återbetalning till att omfatta endast sådan skatt som skulle ha varit avdragsgill för det fall verksamheten hade medfört skattskyldighet. Det innebär att en kommun har rätt till återbetalning i samma omfattning som avdragsrätt skulle ha medgetts för det fall verksamheten hade medfört skattskyldighet. Bestämmelsen är således avsedd att fylla ut avdragsrätten bortsett från avdragsbegränsningarna i 8 kap.

Som exempel kan nämnas att en kommun hyr personbilar för användning inom den sociala omsorgsverksamheten. Omsättningen i sådan verksamhet är undantagen från skatteplikt enligt vad som närmare framgår av 3 kap. 4 och 7 §§ NML. Verksamheten medför i motsvarande mån inte skattskyldighet och därmed inte heller avdragsrätt enligt 8 kap. NML för den ingående skatten på hyreskostnaderna. I stället får kommunen, enligt den nu behandlade paragrafen rätt till återbetalning av den ingående skatten. Visserligen skall skatten på hyreskostnaden inte delas upp enligt 8 kap. 13 § NML på användning i verksamhet som medför resp. inte medför skattskyldighet. Det följer av att rätten till återbetalning gäller just den ingående skatten i den verksamhet som inte medför skattskyldighet. Återbetalningen är dock begränsad på motsvarande sätt som gäller för avdragsrätt. Det innebär att bilarna måste användas i mer än ringa omfattning i någon verksamhet (den sociala omsorgsverksamheten och/eller verksamhet som medför skattskyldighet). Annars

medges ingen återbetalning (jfr 8 kap. 15 § 2 NML). Om bilarna används i sådan omfattning gäller återbetalningsrätten däremot utan någon begränsning av att bilarna endast delvis används i verksamheten (jfr 8 kap. 16 § första stycket 2 NML). Av sistnämnda bestämmelse följer dessutom att rätten till återbetalning gäller endast hälften av den ingående skatten på hyreskostnaden.

Första stycket ger rätt till återbetalning av ingående skatt. Vad som är ingående skatt anges i 8 kap. 2 § NML. I andra stycket föreskrivs emellertid att mervärdesskatt som avses i första stycket 2 och 3 i den bestämmelsen (s.k. fiktiv skatt) inte ger rätt till återbetalning enligt den här paragrafen. Även 18 a § andra stycket ML får anses så utformad att sådan skatt inte omfattas. Frågan om återbetalningsrättens omfattning i detta hänseende torde dock ha begränsad praktisk betydelse.

11 §

Denna paragraf motsvarar 2 § första stycket 2 ML. Enligt den bestämmelsen räknas som skattskyldig den som inom landet i yrkesmässig verksamhet omsätter vara eller tjänst som är undantagen från skatteplikt enligt 8 § 9, 12, 14, 16, 20 eller 21 ML. Detta brukar betecknas som teknisk skattskyldighet.

Genom att varorna eller tjänsterna är undantagna från skatteplikt uppkommer ingen utgående skatt (jfr 5 § tredje stycket ML). Samtidigt har den skattskyldige avdragsrätt för ingående skatt. Varorna och tjänsterna brukar därför benämnas som kvalificerat skattefria. Av skäl som redovisas i allmänmotiveringen (avsnitt 2.3) och i specialmotiveringen till 1 kap. 2 § NML föreslås att denna rätt till kompensation för mervärdesskatteutgifter tas in i förevarande kapitel om återbetalning av mervärdesskatt till icke skattskyldiga. Återbetalningsrätten gäller ingående skatt. Vad som utgör ingående skatt anges i 8 kap. 2 § NML. Återbetalningsrätten omfattar således även exempelvis s.k. fiktiv skatt (jfr första stycket 2 och 3 i den bestämmelsen).

Liksom när det gäller återbetalningsrätten enligt 9, 10 och 12 §§ föreligger rätt till återbetalning i samma omfattning som om avdragsrätt skulle ha medgetts för det fall verksamheten hade medfört skattskyldighet. Det följer av den här paragrafen och 13 §. Angående den närmare innebörden av det som nu sagts hänvisas till specialmotiveringen till 10 §.

I förhållande till utredningsförslaget har beaktats att vissa skepp och luftfartyg blivit kvalificerat undantagna från skatteplikt den 1 juli 1993 (prop. 1992/93:190, bet. 1992/93:SkU26, rskr. 1992/93:420, SFS 1993:642).

12 §

Första stycket motsvarar 2 § andra stycket första meningen ML. Enligt den bestämmelsen skall som skattskyldig räknas den som i yrkesmässig

verksamhet genom export omsätter en skattepliktig vara eller tjänst. Detsamma gäller vid export av en vara eller tjänst, som är undantagen från skatteplikt enligt 8 § 9, 12, 14, 16, 20 eller 21 ML (jfr specialmotiveringen till 11 §). Med export förstås enligt 2 a § ML att en vara levereras eller en tjänst tillhandahålls utom landet. Mervärdesskatt utgår inte vid export (jfr anvisningarna till 1 § ML). Genom att likväl betecknas som skattskyldig får näringsidkaren ändå avdragsrätt för sin ingående skatt (jfr prop. 1968:100 s. 114 och 136). Även i exportfallen föreligger således en s.k. teknisk skattskyldighet (jfr specialmotiveringen till 11 §). Av skäl som tidigare angetts bör denna rätt till kompensation för mervärdesskatteutgifter tas in i förevarande kapitel om återbetalning av mervärdesskatt till icke skattskyldiga.

Vad som avses med export framgår av 1 kap. 10 § NML. Återbetalningsrätten gäller ingående skatt. Vad som är ingående skatt framgår av 8 kap. 2 § NML.

Liksom när det gäller återbetalningsrätten enligt 9-11 §§ omfattar rätten till återbetalning detsamma som avdragsrätten för det fall verksamheten hade medfört skattskyldighet. Detta är en följd av återbetalningsrätten enligt den här paragrafen och begränsningen av denna rätt enligt 13 §. Vad som sägs i specialmotiveringen till 10 § angående den närmare innebörden av en sådan ordning har motsvarande tillämpning här.

Bestämmelsen om export i ML kan språkligt uppfattas så att den t.ex. omfattar endast varor som har funnits i Sverige men förts ut härifrån. Den föreslagna bestämmelsen är utformad så att det klart framgår att detta inte är ett krav. Ett svenskt företag som köper varor utomlands och levererar dem till en köpare i samma land eller tredje land omfattas av bestämmelsen om återbetalning av svensk mervärdesskatt.

Återbetalningsrätten gäller endast den som bedriver yrkesmässig verksamhet här i landet och som i den verksamheten omsätter varor eller tjänster utomlands. I vilka fall en verksamhet skall anses bedriven här i landet bestäms enligt 4 kap. 5 § NML. Huruvida omsättningen skall anses ske inom landet eller utomlands avgörs enligt 5 kap. NML.

Paragrafen innehåller i *andra stycket* undantag i vissa fall från återbetalningsrätten om den ingående skatten hänför sig till förvärv av sådana varor som anges i *tredje stycket* och som förvärvaren exporterar. Bestämmelsen har i enlighet med vad *Lagrådet* förordat hänförts till det här kapitlet eftersom den reglerar ett återbetalningsfall. Bestämmelsen motsvarar närmast 15 § åttonde och nionde stycket ML angående återföring av sådan ingående skatt.

Den föreslagna bestämmelsen i andra stycket är till skillnad från bestämmelsen i ML utformad som en materiell inskränkning. Denna inskränkning gäller oberoende av om exporten sker efter utgången av den redovisningsperiod som förvärvet hänför sig till. Om exporten skett efter den redovisningsperiod då avdrag gjorts, skall fiktiv ingående skatt och annan ingående mervärdesskatt som dragits av återföras enligt de föreslagna bestämmelserna om redovisning (13 kap. 27 §). En erinran om detta har gjorts i den föreslagna andra meningen i andra stycket.

Syftet med återbetalningsbestämmelserna i 9-12 §§ är att den som avses i dem skall ha rätt till återbetalning av ingående skatt i samma omfattning som en skattskyldig skulle haft avdragsrätt om verksamheten medfört skattskyldighet. För att uppnå detta innehåller första stycket en begränsning av den rätt till återbetalning som anges i 9-12 §§. Det innebär bl.a. att de avdragsbegränsningar som finns i 8 kap. 8-12 §§, 15 § och 16 § första stycket 2 NML skall tillämpas. De närmare konsekvenserna av det som nu sagts har behandlats i ett exempel i specialmotiveringen till 10 §.

Genom bestämmelsen i *andra stycket* blir reglerna i 2 och 6 kapitlen tillämpliga även på dem som har rätt till återbetalning av skatt enligt 9-12 §§. Bestämmelsen är ny i förhållande till *Lagrådets* förslag.

14 §

I enlighet med vad *Lagrådet* förordat har i paragrafen tagits in en hänvisning till de bestämmelser i 8 kap. 17-19 §§ NML som anger hur rätten till avdrag för ingående skatt skall styrkas.

ANDRA AVDELNINGEN

Fakturering och redovisning samt förfarandebestämmelser

11 kap. Faktureringsskyldighet

I kapitlet slås faktureringsskyldigheten fast. Kapitlet motsvarar i huvudsak 16 § ML och anvisningarna till den paragrafen.

1 §

I paragrafens första stycke anges kapitlets huvudsakliga område. I andra stycket erinras om skyldigheten enligt 9 kap. 4 § NML för den som säljer en fastighet att i vissa fall utfärda intyg till köparen om sin egen återförda och inbetalda ingående skatt. Skyldigheten gäller för sådan säljare som är skattskyldig för skattepliktig fastighetsupplåtelse enligt 3 kap. 3 § andra stycket NML. Motsvarande bestämmelse i ML finns i 16 § femte stycket.

I 1 kap. 17 § NML anges vad som avses med "jämförlig handling" i uttrycket faktura eller jämförlig handling.

Bestämmelsen motsvarar den nuvarande faktureringsskyldigheten enligt 16 § första stycket första meningen och fjärde stycket ML. I förhållande till ML har gjorts vissa förtydliganden. I 3 och 4 §§ anges undantagen från denna faktureringsskyldighet. I 5 § anges vad fakturorna skall innehålla.

Faktureringsskyldigheten fyller en dubbel funktion genom att dels ge underlag för kontroll av skattskyldighetens fullgörande dels tillhandahålla förvärvaren den dokumentation som krävs för att styrka rätten till avdrag för ingående skatt eller återbetalning av sådan skatt (jfr 8 kap. 17-19 §§ och 10 kap. 14 § NML).

En skattskyldig enligt förslaget är den som är skyldig att betala mervärdesskatt. I motsats till ML innefattas således även den som är skyldig att betala skatt för införsel. Bestämmelsen är därför utformad så att den inte omfattar sådana skattskyldiga utan endast den som är skattskyldig för omsättning. Då avsikten är att bestämmelsen inte heller skall omfatta skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket 2 NML för *förvärv* av vissa tjänster med utländsk anknytning föreslås att ett tillägg görs i förhållande till utredningsförslaget så att det klart framgår att faktureringsskyldigheten inte avser förvärvaren i dessa fall.

Bestämmelsen är också tillämplig vid uttag. Som framgår av 7 kap. 3 § NML utgör marknadsvärdet beskattningsunderlag vid uttag. Beskattningsunderlaget beräknas vid försäljning till underpris som ersättningen med tillägg för skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen (jfr specialmotiveringen till 2 kap. 2-6 §§ NML). I den del uttagsbeskattningen avser ersättning gäller faktureringsskyldigheten som vanligt. Detta är uppenbarligen innebörden även av bestämmelsen i ML och har förtydligats i förslagets punkt 1.

I en särskild bestämmelse i punkt 2 har jämfört med ML föreskrivits faktureringsskyldighet även för förskotts- och a conto-betalningar med hänvisning till att skattskyldighet och avdragsrätt uppstår redan vid sådana transaktioner (jfr 1 kap. 3 § NML).

3 §

Faktureringsskyldigheten enligt 2 § gäller även om köparen inte begär någon faktura eller därmed jämförlig handling. Det överensstämmer med nuvarande ordning.

Den här föreslagna paragrafen innebär emellertid, liksom enligt ML, att köparens begäran i två fall är en förutsättning för faktureringsskyldigheten. Det ena fallet gäller omsättning av varor eller tjänster i detaljhandel m.m. enligt 8 kap. 17 § andra stycket NML (jfr 16 § andra stycket ML och prop. 1989/90:111 s. 99, 103 f. och 201). Det andra fallet är sådan försäljning av fastighet som anges i 2 § 3 (jfr 16 § fjärde stycket ML).

Den föreslagna bestämmelsen innebär således att den skattskyldige aldrig är faktureringsskyldig vid försäljning i detaljhandel, verksamhet som avser person- eller godsbefordran eller annan verksamhet inom vilken ersättningen kvitteras på jämförligt sätt då ersättningen för omsättningen understiger 200 kr. I sådana fall behöver nämligen förvärvaren inte någon faktura för styrkande av sin avdragsrätt (jfr första stycket av anvisningarna till 17 § ML och 8 kap. 17 § andra stycket NML). Bestämmelsen är tillämplig även på sådan varubefordran som sker mot frankeringsmärke eller liknande kvitto (jfr specialmotiveringen till 8 kap. 17 § andra stycket NML).

4 §

I denna paragraf görs två undantag från den faktureringsskyldighet som föreskrivs i 2 §. Båda undantagen gäller oavsett om köparen begär faktura eller inte.

Punkt 1 gäller omsättning för vilken avräkning mellan köpare och säljare görs enligt avräkningsnota som upprättas av köparen. Detta undantag överensstämmer med 16 § andra stycket ML. I den föreslagna 6 § finns föreskrifter om att köparen i sådana fall skall lämna vissa uppgifter i avräkningsnotan.

Avräkningsnotor förekommer bl.a. i de branscher där köparen själv väger in, mäter eller klassificerar den inköpta varan, t.ex. när jordbrukets producentkooperativa företag gör inköp från medlemmar av spannmål, mjölk, slaktdjur, skogsprodukter m.m. Avräkningsnotor förekommer även när skrothandlare gör uppköp från privatpersoner eller företag (RSV:s Handledning 1993 s. 187).

Punkt 2 gäller förskotts- och a conto-betalningar för byggnads- eller anläggningsentreprenader och vissa därmed jämställda varuleveranser. Undantaget motsvarar i viss mån 16 § sista stycket ML.

Enligt 16 § sista stycket ML får den som uppbär betalning i förskott eller a conto för byggnads- eller anläggningsentreprenad utfärda faktura eller därmed jämförlig handling utvisande skattens belopp först när redovisningsskyldighet inträder enligt 5 b § tredje stycket ML dvs. senast två månader efter slutbesiktning eller därmed jämförlig åtgärd. Bestämmelsen synes dock inte ha tillämpats enligt sin ordalydelse. I RSV Im 1984:2 (avsnitt 7.6) sägs följande:

"Om ett byggföretag ändå utfärdar en mervärdeskattebärande a conto faktura bör byggföretaget bli redovisningsskyldigt för skatten på fakturan i samma period som betalningen uppbärs. För den som mottagit en a conto faktura inträder avdragsrätten för ingående skatt endast om mervärdeskatt påförs i a conto fakturan. Avdrag medges den period då betalning erläggs."

Den tillämpning som Riksskatteverket förordat kan i princip anses vara ändamålsenlig. De föreslagna redovisningsbestämmelserna, 13 kap. 14 och 20 §§ NML, har utformats med beaktande av detta. Bestämmelsen i punkt 2 i den nu behandlade paragrafen innebär följande i förening med

redovisningsbestämmelserna. Om entreprenören begär förskott men inte utfärdar en sådan faktura som avses i detta kapitel, behöver han redovisa den utgående skatten först den redovisningsperiod som anges i 13 kap. 14 § första stycket första meningen NML, dvs. den redovisningsperiod som infaller två månader efter slutbesiktning eller därmed jämförlig åtgärd. Han blir då skyldig enligt 2 § att utfärda en momsbärande faktura. Byggherren får göra avdrag den redovisningsperiod som gäller för annan ingående skatt än sådan som är hänförlig till förskotts- eller a conto-betalningar. Om entreprenören begär förskott och utfärdar en sådan faktura som avses i kapitlet, skall han redovisa sin utgående skatt den redovisningsperiod som gäller för annan utgående skatt än sådan som hänför sig till förskottsbetalningar. Byggherren får göra avdrag för förskottsbetalningen den redovisningsperiod som infaller då betalningen görs (13 kap. 20 § NML). Om fakturan erhålls efter betalningen, får avdrag dock göras först den redovisningsperiod som infaller då fakturan erhålls.

5 §

Första stycket motsvarar 16 § första stycket andra meningen ML samt första-tredje meningarna av anvisningarna till 16 § ML såvitt avser fakturor och därmed jämförliga handlingar. Andra stycket motsvarar 16 § fjärde stycket ML och nämnda anvisningar. Som exempel på "övrigt som kan ha betydelse" enligt första stycket punkt 7 kan nämnas tidpunkten för omsättning.

6 §

Paragrafen gäller de fall då en säljare enligt 4 § 1 är undantagen från faktureringsskyldighet, dvs. då avräkning mellan köparen och säljaren görs enligt avräkningsnota som upprättas av köparen. Genom den paragraf som är aktuell här slås fast att det i stället ankommer på köparen att i avräkningsnotan lämna de uppgifter som säljaren annars skulle ha varit skyldig att lämna i en faktura eller därmed jämförlig handling. Regleringen motsvarar innebörden av 16 § andra stycket ML samt anvisningarna till denna paragraf.

7 §

Bestämmelsen motsvarar sista meningen i anvisningarna till 16 § ML (jfr motsvarande krav i 8 kap. 18 § och 10 kap. 14 § NML för avdragsrätt resp. återbetalningsrätt).

Lagrådets synpunkter på utformningen av paragrafen har beaktats.

Paragrafen motsvaras av 15 § tredje stycket andra och tredje meningarna samt fjärde stycket ML.

Jämfört med ML har regleringen avseende motpartens ställning av skattskyldig utgått. Även en köpare som är återbetalningsberättigad bör i och för sig omfattas av bestämmelsen. Därtill kommer att den grundläggande faktureringsskyldigheten inte är beroende av motpartens ställning. Skyldigheten i den nu aktuella bestämmelsen att utfärda kreditnota eller jämförlig handling bör inte heller vara det.

I förhållande till ML har utredningen föreslagit utförligare föreskrifter om kreditnotans innehåll.

Vid remissbehandlingen av utredningsförslaget har framkommit synpunkter om att föreskrifterna var alltför detaljerade och skulle komma att innebära svårigheter vid den praktiska hanteringen. Bestämmelsen har därför modifierats i förhållande till utredningens förslag.

Kreditnotor förekommer även i andra sammanhang än vid minskad ersättning på grund av att priset i efterhand sätts ned. Så är fallet t.ex. vid återgång av ett köp, när varan returneras eller om köparen i efterhand tillgodoförs återbäring eller bonus. För att all hantering av kreditnotor skall omfattas föreslås i förhållande till utredningsförslaget ett nytt tredje stycke som motsvarar bestämmelsen i 15 § 4 st ML.

12 kap. Beslutande myndighet m.m.

Kapitlet är nytt i förhållande till utredningsförslaget. Till 1 och 2 §§ har förts de bestämmelser i utredningsförslaget som rör vilken myndighet som i olika frågor är behörig myndighet. Bestämmelser om överklagande finns i 20 kap. NML. Den föreslagna 3 § utgör en gemensam bestämmelse om ränta, dröjsmålsavgift och skattetillägg.

1 § första-tredje stycket motsvarar 41 § ML. *1 § fjärde stycket* motsvarar 28 § andra stycket och 29 § ML.

2 § första stycket motsvarar 76 b § andra stycket första meningen ML, 6 § första stycket förordningen (1972:833) om återbetalning av mervärdeskatt i vissa fall och 15 § andra stycket första meningen i lagen (1991:119) om återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare.

I *2 § andra stycket* finns en erinran om de särskilda bestämmelser om beslutande myndighet som gäller för de fall den skattskyldige skall redovisa mervärdesskatt i en allmän självdeklaration. Vid utformningen av 2 § har beaktats de ändringar i 76 b § ML, 6 § 1972 års förordning och 15 § 1991 års lag som genomfördes den 1 juli 1993 med anledning av att Riksskatteverkets beskattningsavdelning i Ludvika överfördes till Skattemyndigheten i Kopparbergs län, m.m. (prop. 1992/93:196, bet. 1992/93:SkU28, rskr. 1992/93:336, SFS 1993:465, 479 och 507).

Lagrådets synpunkter på utformningen av 1 § första stycket och 2 § första stycket har beaktats.

I *3* § slås fast att bestämmelserna om skatt också är tillämpliga på respiträntа (16 kap. 12 § NML), anståndsränta (16 kap. 13 § NML), restitutionsränta (16 kap. 15 § NML), dröjsmålsavgift (16 kap. 7 § NML) och skattetillägg. Beträffande skattetillägg finns också särskilda bestämmelser i 18 kap. NML. Paragrafen motsvarar 44 a § tredje stycket, 46 § fjärde stycket, 47 § femte stycket, 50 § fjärde stycket och 64 k § ML.

13 kap. Redovisning av skatt

Den som är skyldig att betala mervärdesskatt skall redovisa sin utgående och ingående skatt i en deklaration. I detta kapitel behandlas vilken skatt som skall redovisas och frågor om när, dvs. för vilken redovisningsperiod, den utgående resp. ingående mervärdesskatten skall redovisas. I 14 kap. finns bestämmelser om vilka tidsperioder som utgör redovisningsperioder, om registreringsskyldighet och om skyldighet att lämna deklaration.

Fr.o.m. den 1 januari 1991 gäller att alla som är skattskyldiga till mervärdesskatt skall oberoende av årsredovisningens storlek alltid redovisa mervärdesskatt (prop. 1989/90:111 s. 132). Tidigare gällde att den som var skattskyldig till mervärdesskatt men som inte hade en omsättning som översteg 30 000 kr per år normalt inte var redovisningsskyldig. Genom att nu samtliga skattskyldiga i princip också är redovisningsskyldiga har begreppet redovisningsskyldighet som självständigt begrepp i förhållande till en viss beloppsgräns försvunnit. Begreppet anger numer endast att skyldighet föreligger att redovisa den utgående och ingående skatten.

De flesta bestämmelserna har ändrats redaktionellt i förhållande till motsvarande bestämmelser i ML. Detta anmärks inte särskilt i specialmotiveringen till resp. paragraf.

1 §

I paragrafen slås skyldigheten att redovisa skatten fast. Till skillnad från ML avses med skattskyldig även den som är skyldig att betala skatt på grund av införsel av varor. På grund av detta föreskrivs särskilt att — liksom enligt nuvarande ordning — en sådan skattskyldig skall redovisa den utgående skatten för införseln i den ordning som gäller för tull. Den som enligt 8 kap. NML har avdragsrätt för sådan ingående skatt som hänför sig till införsel skall dock redovisa avdraget enligt bestämmelserna i NML.

Redovisningsskyldigheten kommer i ML närmast till uttryck i 21 § första meningen och 22 § första stycket första meningen.

I andra stycket ges en hänvisning till 14 kap. NML där det bl.a. finns bestämmelser om skyldigheten att lämna särskild deklaration eller allmän självdeklaration och om deklarationsförfarandet.

2 §

Paragrafen motsvarar 5 § andra stycket ML.

Redovisningen skall göras för varje verksamhet för sig. Begreppet verksamhet behandlas i 1 kap. 7 § och 4 kap. NML.

3 och 4 §§

Paragraferna motsvarar 5 § första stycket och 15 § första stycket ML.

5 §

Paragrafen motsvarar 6 § ML. Bestämmelsen har anpassats till att det enligt förslaget inte finns skattskyldiga som inte är skyldiga att redovisa skatten.

6 §

Paragrafen innehåller huvudregeln för när den utgående skatten skall redovisas. Paragrafen motsvarar 5 a § första stycket första meningen ML (prop. 1978/79:141 s. 42 f. och bet. 1978/79:SkU52 s. 40 f.). Huvudregeln för redovisningen av den ingående skatten återfinns i 16 §.

Nuvarande ordning

Enligt bestämmelsen i ML inträder redovisningsskyldighet när affärshändelse, genom vilken skattskyldighet har inträtt, enligt god redovisningssed bokförts eller borde ha bokförts, om inte annat följer av vissa angivna bestämmelser. Denna huvudregel i ML innebär följande.

Den utgående skatten skall redovisas enligt bokföringsmässiga grunder. Bestämmelser om detta finns i 8 § bokföringslagen (1976:125) och 6 § jordbruksbokföringslagen (1979:141). Bokföringsnämnden har utfärdat rekommendationer om vad som enligt bokföringslagen bör anses vara god redovisningssed när det gäller bokföring av fakturor (BFN R 6; jfr även nämndens uttalande BFN U 1990:2). Riksskatteverket har utfärdat rekommendationer om bl.a. redovisningen av mervärdesskatt med hänsyn till de bokföringsmässiga principerna (RSV Im 1984:2).

Gemensamt för bokföringslagen och jordbruksbokföringslagen är att kontanta in- och utbetalningar skall bokföras senast nästa arbetsdag (kassabokföring). Tidpunkten för bokföringsskyldighetens inträde är då alltså knuten till själva betalningen. För andra affärshändelser än kontanta in- och utbetalningar gäller att de skall bokföras så snart det kan ske. Bokföringen av fordringar och skulder skall göras antingen enligt den

s.k. faktureringsmetoden eller enligt den s.k. bokslutsmetoden (kontantmetoden). I det följande behandlas regelsystemet närmare först med utgånspunkt från bokföringslagens bestämmelser.

Av bokföringsnämndens rekommendationer framgår att bokföring enligt faktureringsmetoden kan ske på två sätt. Det ena är att utgående och inkommande fakturor bokförs löpande i grundbokföringen och på huvudbokföringens konton för kundfordringar resp. leverantörsskulder samt dessutom i eventuell reskontra. Det andra sättet är att utgående och inkommande fakturor bokförs löpande i separata förteckningar. Dessa utgör då grundbokföring och skall innehålla de uppgifter som krävs av en grundbokföring.

Av bokföringsnämndens rekommendationer framgår vidare att vid bokföring enligt bokslutsmetoden grundbokförs obetalda fakturor inte löpande under året. Först när en faktura betalas bokförs den i grundbokföringen och huvudbokföringen. Vid räkenskapsårets utgång skall samtliga då obetalda fakturor förtecknas och bokföras. En sådan förteckning skall utformas så att den motsvarar kraven på grundbokföringens innehåll.

Tillämpat på redovisningen av utgående mervärdesskatt innebär det som nu sagts följande.

Faktureringsmetoden medför att den skattskyldige skall i sin deklaration för en viss redovisningsperiod ta upp inte bara den utgående skatten på kontanta betalningar som han tagit emot. Han skall ta upp även den utgående skatt som hänför sig till fakturor som löpande enligt god redovisningssed bokförts eller noterats i grundbokföringen eller i förteckningar under redovisningsperioden. Har denna bokföring inte gjorts enligt god redovisningssed, skall skatten i stället tas upp i deklarationen för den redovisningsperiod som fakturorna enligt god redovisningssed borde ha hänförts till.

Bokslutsmetoden medför att den skattskyldige skall i sin deklaration för en viss redovisningsperiod ta upp den utgående skatten på de betalningar som kommer honom till godo denna period. Mervärdesskatt på obetalda fakturor skall alltså redovisas först när de har betalats. Om de alltjämt är obetalda vid beskattningsårets utgång, skall den skattskyldige dock ta upp den mervärdesskatt som belöper på dem i deklarationen för den redovisningsperioden.

Av 8 § bokföringslagen framgår att bokföringen som huvudregel skall göras enligt faktureringsmetoden. Den andra metoden, bokslutsmetoden, får enligt nämnda paragraf tillämpas om endast ett mindre antal fakturor eller andra fordringshandlingar förekommer i rörelsen och fordringarna eller skulderna enligt dessa verifikationer inte uppgår till avsevärda belopp, allt under förutsättning att bokföring enligt bokslutsmetoden är förenlig med god redovisningssed. Bokföringsnämnden har i nämnda rekommendationer angett att bokslutsmetoden enligt nämndens mening får tillämpas av näringsidkare vars årliga bruttoomsättningssumma exkl. mervärdesskatt normalt understiger ett gränsbelopp som motsvarar 20 gånger basbeloppet för den sista månaden av föregående räkenskapsår. Enligt rekommendationerna får även andra näringsidkare dock använda

bokslutsmetoden om det i rörelsen endast förekommer ett fåtal fakturor som sammanlagt inte uppgår till större belopp.

Enligt 6 § jordbruksbokföringslagen skall fordringar och skulder bokföras så snart det kan ske sedan faktura eller annan fordringshandling utfärdats eller mottagits eller sådan handling bort föreligga enligt god affärssed. Bokföring av fordringar och skulder får dock dröja tills betalning sker, under förutsättning att verifikationerna för obetalda fordringar och skulder ordnas och förvaras för sig så att betryggande överblick fortlöpande finns över dem. Vid räkenskapsårets utgång skall dock samtliga då obetalda fordringar och skulder bokföras. Bestämmelserna motsvarar således faktureringsmetoden resp. bokslutsmetoden enligt bokföringslagen. Vad som sagts om tilllämpningen av ML:s redovisningsbestämmelser vid sådan bokföring har därför motsvarande tillämpning vid bokföring enligt jordbruksbokföringslagen.

Det som nu sagts innebär att redan enligt huvudregeln om redovisning enligt god redovisningssed får många skattskyldiga redovisa skatten enligt bokslutsmetoden. Vid avbetalningsköp med återtagandeförbehåll mellan näringsidkare gäller dock, enligt vad som är närmare föreskrivet i 5 a § tredje stycket ML (9 § i förevarande kapitel), att skatten alltid skall redovisas den redovisningsperiod då faktura eller motsvarande handling enligt god redovisningssed har utfärdats eller borde ha utfärdats. Det gäller såväl dem som redovisar enligt bokslutsmetoden som dem som redovisar enligt faktureringsmetoden.

I specialmotiveringen till 8 § behandlas möjligheten för den som bokför affärshändelserna enligt faktureringsmetoden att få redovisa mervärdesskatten enligt bokslutsmetoden.

Huvudregeln i ML angående redovisningen av utgående skatt, 5 a § första stycket första meningen, motsvaras av 17 § tredje stycket första meningen angående redovisningen av ingående skatt.

Förslaget

Den föreslagna bestämmelsen i 6 § avses i sak överensstämma med 5 a § första stycket första meningen ML. Paragrafen har anpassats till utformningen av bestämmelserna om skattskyldigheten och dess inträde, 1 kap. 1, 2 och 3 §§ NML. Som tidigare nämnts finns huvudregeln när det gäller redovisningen av ingående skatt i den föreslagna 16 §.

Bestämmelsen i 6 § är utformad så att den endast gäller sådan utgående skatt som skall betalas till staten av dem som omsätter varor eller tjänster, dvs. skattskyldiga enligt 1 kap. 2 § första stycket 1 NML, och av dem som förvärvar vissa slag av tjänster, dvs. skattskyldiga enligt 1 kap. 2 § första stycket 2 NML.

Av kapitlets 1 § framgår att den som är skattskyldig för införsel av varor (dvs. enligt 1 kap. 2 § första stycket 3) skall redovisa sin utgående skatt i den ordning som gäller för tull.

Såväl punkt 1 som punkt 2 är utformad så att det avgörande är under vilken redovisningsperiod omsättningen resp. förvärvet enligt god

redovisningssed skall bokföras. Av god redovisningssed torde regelmässigt följa att förskotts- och a conto-betalningar skall bokföras då de uppbärs av den som omsätter resp. betalas av den som förvärvar något. Denna princip bör liksom enligt nuvarande ordning alltid tillämpas när det gäller mervärdesskatt. För att undvika varje oklarhet om detta i mervärdesskattesammanhang föreslås en uttrycklig bestämmelse av denna innebörd i punkt 3.

7 §

Paragrafen föreskriver att den som inte är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125) eller jordbruksbokföringslagen (1979:141) skall redovisa sin utgående skatt den redovisningsperiod då skattskyldigheten har inträtt. Paragrafen motsvarar 5 a § första stycket andra meningen ML (prop. 1978/79:141 s. 42 f., bet. 1978/79:SkU52 s. 40 f. och prop. 1980/81:70 s. 27). När skattskyldigheten har inträtt bestäms i 1 kap. 3 § NML.

8 §

Paragrafen innebär att en skattskyldig, som bokför sina affärshändelser med tillämpning av faktureringsmetoden, kan få tillstånd av skattemyndigheten att trots det redovisa mervärdesskatten enligt bokslutsmetoden. Innebörden av dessa bokförings- och redovisningsmetoder har behandlats i specialmotiveringen till 6 §.

Den här föreslagna paragrafen motsvarar 5 a § andra stycket ML (prop. 1978/79:141 s. 42 f., bet. 1978/79:SkU52 s. 40 f., prop. 1983/84:75 och bet. 1983/84:SkU19 s.10 och 12 f.; anm: genom ändringar i SFS 1986:1289 och 1990:330 har ordet "länsstyrelsen" bytts ut mot "länsskattemyndigheten" som i sin tur bytts ut mot "skattemyndigheten").

Nuvarande ordning

I 5 a § ML anges följande. "Vid tillhandahållande mot kredit kan skattemyndigheten, när principerna för den skattskyldiges bokföring föranleder det, medge att redovisningsskyldigheten för annan fordran än sådan som avses i tredje stycket (anm: vissa avbetalningsköp mellan näringsidkare) inträder först vid beskattningsårets utgång, dock senast när betalning inflyter eller fordringen diskonteras eller överlåts."

Enligt denna bestämmelse kan alltså skattemyndigheten lämna ett medgivande endast om "principerna för den skattskyldiges bokföring föranleder det". Riksskatteverket har utfärdat rekommendationer som berör bestämmelsen i denna del (RSV Im 1984:2, särskilt avsnitt 4.3.1 och 5). Enligt dessa rekommendationer kan skattemyndigheten lämna sitt

medgivande om den skattskyldige i sin bokföring löpande noterar in- och utgående fakturor i förteckningar men inte avslutar förteckningarna på ett sådant sätt att de utgör ett tillförlitligt underlag för redovisningen av mervärdesskatt enligt faktureringsmetoden. Det rör sig alltså om sådana skattskyldiga som bokför sina fordringar och skulder enligt faktureringsmetoden och som därför enligt huvudregeln (5 a § första stycket första meningen ML resp. 6 § i förslaget) skulle ha redovisat även mervärdesskatten på motsvarande sätt.

I 17 § tredje stycket andra meningen ML finns en särskild bestämmelse om senarelagd redovisning av ingående skatt för den som enligt 5 a § andra stycket har medgetts senareläggning av den utgående skatten.

Förslaget

Förslaget har utformats i nära överensstämmelse med bestämmelsen i ML. Bestämmelsen har dock utformats så att det framgår att tillstånd till att använda bokslutsmetoden behövs endast för den som skall bokföra sina fordringar och skulder enligt faktureringsmetoden. I enlighet med hur bestämmelsen i ML har tillämpats innebär det att inget tillstånd behövs för den som i enlighet med bokföringsbestämmelserna bokför sina fordringar och skulder enligt bokslutsmetoden. Att han både får och skall tillämpa denna metod även då han redovisar mervärdesskatten följer direkt av den föreslagna 6 §.

Förslaget innehåller också en bestämmelse som preciserar när tillstånd får lämnas. Bestämmelsen överensstämmer med hur bestämmelsen i ML har tillämpats.

I den föreslagna 18 § finns en bestämmelse om senarelagd redovisning av den ingående skatten för den som enligt den här behandlade paragrafen har medgetts senareläggning av redovisningen av den utgående skatten.

9 §

Enligt denna paragraf skall den utgående skatten på vissa fordringar alltid redovisas i deklarationen för den redovisningsperiod då fakturan eller motsvarande handling enligt god redovisningssed har utfärdats eller borde ha utfärdats. Paragrafen gäller sådana fordringar på betalning för varor som den skattskyldige har sålt med förbehåll om återtaganderätt enligt lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl.

Paragrafen motsvarar 5 a § tredje stycket ML (prop. 1983/84:75 s. 15 och bet. 1983/84:SkU19 s. 10 och 12 f.). Syftet med den bestämmelsen är att redovisningsskyldighet vid avbetalningsaffärer mellan näringsidkare alltid skall göras i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken varan har levererats. Detta gäller alltså oavsett om den skattskyldige tillämpar bokslutsmetoden eller faktureringsmetoden. Köparens redovis-

ning av den ingående skatten i de här aktuella fallen regleras genom 17 § fjärde stycket ML.

Bestämmelsen har utformats i nära överensstämmelse med bestämmelsen i ML. För att markera att regeln är tillämplig oavsett vilken bokförings-och redovisningsmetod som den skattskyldige tillämpar, har angetts att skatten alltid skall redovisas på det sätt som anges. Köparens redovisning av sin ingående skatt regleras i den föreslagna 19 §.

10 §

Paragrafen motsvarar 5 a § sista stycket första meningen ML (prop. 1978/79:141 s. 57). Genom paragrafen regleras redovisningsskyldigheten såvitt avser en konkursgäldenär och dennes konkursbo. Av 6 kap. 3 § NML framgår att konkursboet är skattskyldigt för tiden efter det att gäldenären försatts i konkurs. Det är således konkursgäldenären som skall redovisa den utgående skatt som hänför sig till omsättning för vilken skattskyldighet har inträtt före försättandet i konkurs. Tidpunkten för skattskyldighetens inträde framgår av 1 kap. 3 § NML.

Konkursbestämmelserna innebär i princip, att den som försätts i konkurs skall avsluta sin redovisning per konkursdagen. I paragrafen föreskrivs att redovisningen skall göras för den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelades om han inte varit skyldig att redovisa skatten för en tidigare redovisningsperiod.

Motsvarande avdragsbestämmelse för ingående skatt finns i kapitlets 21 §.

Enligt bestämmelsen i ML "inträder redovisningsskyldighet för konkursgäldenären för alla affärshändelser för vilka skattskyldighet men ej redovisningsskyldighet har inträtt före konkursutbrottet". Uttrycket affärshändelser syftar inte bara på förut nämnda omsättning utan även följdhändelser till denna omsättning, exempelvis att rabatt på fordran för omsättningen lämnas efter konkursutbrottet eller att förlust på fordringen uppkommer efter den tidpunkten. Sådana affärshändelser kan ge efterverkningar långt efter konkursutbrottet. Redovisningen av dessa ankommer dock ändå på konkursgäldenären, inte på konkursboet. Detta regleras i förslaget genom 24 och 25 §§. En erinran om detta finns i andra stycket i förevarande paragraf. Huruvida redovisningsskyldigheten för den utgående skatten ankommer på konkursgäldenären eller på konkursboet är avgörande för skattefordringens ställning i konkursen. I det första fallet är skattefordringen en konkursfordran, i det andra fallet en massafordran.

11 §

Paragrafen motsvarar 5 a § sista stycket sista meningen ML (prop. 1978/79:141 s. 56 f.) och reglerar redovisningsskyldigheten för den som överlåtit en verksamhet (eller del av den).

Om någon har övertagit en verksamhet är han skattskyldig för omsättning i verksamheten för tiden efter övertagandet. En särskild bestämmelse om detta har i enlighet med vad *Lagrådet* förordat inte ansetts behövlig (se specialmotiveringen till 6 kap. NML). I den nu aktuella paragrafen föreskrivs att den tidigare ägaren skall redovisa den utgående skatt som hänför sig till omsättning för vilken skattskyldighet inträtt före övertagandet. När skattskyldigheten skall anses ha inträtt framgår av 1 kap. 3 § NML.

Förslaget avses ha samma innebörd som bestämmelsen i ML. Riksskatteverket har i sina rekommendationer angående fordringar och skulder i verksamheten, RSV Im 1984:2 (avsnitt 7.1), uttalat:

"Överlåtelse av en verksamhet är den sista affärshändelsen i verksamheten. I samband med överlåtelsen upprättar säljaren bokslut. Enligt bokföringslagens bestämmelser skall obetalda fakturor därvid bokföras. Skatt på vid tidpunkten för överlåtelsen obetalda fakturor, för vilka redovisningsskyldighet inte tidigare inträtt, bör redovisas av säljaren i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken överlåtelsen sker."

Förslaget korresponderar även med vad som, i överensstämmelse med nuvarande ordning, föreslås beträffande avdragsrätten för ingående skatt. I 8 kap. 4 § första stycket 1 NML anges att övertagaren har rätt att göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till den tidigare ägarens förvärv för verksamheten och som denne vid betalning skulle haft avdragsrätt för. Någon särskild redovisningsbestämmelse för detta föreslås inte.

Enligt 5 a § sista stycket sista meningen ML är övertagaren "redovisningsskyldig för affärshändelser som inträffar efter övertagandet, i den mån redovisningsskyldighet ej har inträtt för den tidigare ägaren". Till skillnad från vad som är fallet i den föreslagna bestämmelsen finns det i ML alltså ingen hänvisning till skattskyldighetens inträde. En sådan hänvisning är emellertid konsekvent med hänsyn till skattskyldighetens materiella innebörd enligt förslaget.

Emellertid innefattar uttrycket "affärshändelser" i ML även följdhändelser till omsättningen. Det kan gälla utgivande av bonus som den tidigare ägaren utfäst men som utgetts först efter övertagandet. Det kan också gälla kundförluster som hänför sig till övertagna fordringar men som uppkommer först efter övertagandet. I alla dessa fall får beskattningsunderlaget för den tidigare ägarens utgående skatt minskas enligt 7 kap. 6 § NML och skatten minskas i motsvarande mån. Formuleringen i ML innebär att denna avdragsrätt tillkommer övertagaren. Detta regleras i förslaget genom 24 och 25 §§. I förevarande paragrafs andra stycke finns en erinran om dessa bestämmelser.

12 §

Paragrafen motsvarar 5 b § första stycket ML.

13 §

Paragrafen motsvarar 5 b § andra stycket ML.

14 §

Paragrafen motsvarar 5 b § tredje stycket ML. Paragrafen har behandlats i specialmotiveringen till 11 kap. 4 § 2 NML.

15 §

Paragrafen motsvarar 15 § sista stycket ML. Paragrafen ger den skattskyldige frihet att välja den i paragrafen angivna redovisningsperioden i stället för den period som annars hade följt av de andra bestämmelserna.

Jämfört med utredningsförslaget avser bestämmelsen även motorcyklar. Detta är en följd av den föreslagna bestämmelsen i 2 kap. 6 § 2 NML.

16 §

Paragrafen innehåller huvudregeln för när den ingående skatten skall redovisas. Paragrafen motsvarar 17 § tredje stycket första och tredje meningen ML (prop. 1978/79:141 s. 56 och prop. 1989/90:111 s. 202). Den föreslagna paragrafen är uppbyggd på motsvarande sätt som huvudregeln för den skattskyldiges redovisning av utgående skatt, 6 §. Gemensamt för bestämmelserna är att en skattskyldig skall redovisa skatten (ut- resp. ingående) den redovisningsperiod under vilken han enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört transaktionen. Innebörden av begreppet god redovisningssed har behandlats i specialmotiveringen till 6 §. Vad som sägs där om redovisningen av utgående skatt har motsvarande tillämpning på redovisning av ingående skatt enligt förevarande paragraf.

Till skillnad från 6 § reglerar denna paragraf även skatten för införsel till landet. Av 1 § framgår att det endast är den utgående skatten för införsel som skall redovisas i den ordning som gäller för tull. Den påförda skatten är även att anse som ingående skatt och får dras av enligt 8 kap. 2 och 3 §§ NML. I den här behandlade paragrafen finns reglerat under vilken redovisningsperiod skatten skall dras av. Skatten skall dras av den redovisningsperiod under vilken den som för in varan enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört införseln. Av 23 § framgår emellertid att skatten tidigast får dras av den redovisningsperiod under vilken den skattskyldige har tagit emot en av tullverket utfärdad tullräkning.

17 §

Paragrafen är ny i förhållande till ML men avses överensstämma med nuvarande ordning. Paragrafen korresponderar med den föreslagna 7 § angående redovisningen av utgående skatt.

18 §

Paragrafen motsvarar 17 § tredje stycket andra meningen ML.

19 §

Paragrafen motsvarar 17 § fjärde stycket ML. Paragrafen korresponderar med 9 §.

20 §

Paragrafen motsvarar 17 § tredje stycket tredje meningen ML. Vad som i ML sägs om byggnads- och anläggningsentreprenader har genom hänvisningen till den föreslagna 14 § kommit att omfatta även sådana varuleveranser som i ML jämställs med nämnda entreprenader när det gäller den utgående mervärdesskatten. De här aktuella paragrafen har behandlats i specialmotiveringen till 11 kap. 4 § 2.

21 §

Paragrafen, som reglerar konkurssituationen, motsvarar 17 § tredje stycket fjärde meningen ML. Avdragsrätten för den i paragrafen angivna ingående skatten tillkommer konkursgäldenären, inte konkursboet. Detta gäller även om betalningen för förvärvet etc. görs av konkursboet. Genom den föreslagna paragrafen slås fast att konkursgäldenärens avdrag skall göras senast för redovisningsperioden som löpte när konkursbeslutet meddelades. Denna ordning korresponderar med bestämmelsen om redovisning av utgående skatt i 10 § och bestämmelserna i 24 och 25 §§ om ändring av den utgående skatten. Jfr specialmotiveringen till 10 §.

22 §

Paragrafen motsvarar 17 § femte stycket första meningen ML.

Innebörden av bestämmelsen är att den som förvärvat en avverkningsrätt har avdragsrätt för den ingående skatten först när och i den mån betalning sker.

Av 1 kap. 4 § NML framgår att skattskyldighet vid upplåtelse av avverkningsrätt i de fall betalningen delats upp på flera år, inträder i takt med att betalning tas emot. Bestämmelsen i förevarande paragraf har gjorts tillämplig på de fall som avses i 1 kap. 4 §.

23 §

Paragrafen motsvarar 17 § femte stycket andra meningen (prop. 1981/82: 201).

24 och 25 §§

Paragraferna motsvarar 15 § andra stycket första och andra meningarna samt tredje och fjärde styckena ML. Paragraferna har behandlats i specialmotiveringen till 10 och 11 §§ och till 7 kap. 6 § NML.

26 §

Paragrafen motsvarar anvisningarna till 15 ML. (Jfr 7 kap. 6 §, 8 kap. 6 § andra stycket och 11 kap. 8 § NML samt specialmotiveringarna till dessa lagrum.)

27 §

Paragrafen motsvarar 15 § åttonde och nionde styckena ML (jfr specialmotiveringen till 10 kap. 12).

28 §

Paragrafen motsvarar 15 § sjunde stycket ML. Paragrafen innehåller en bestämmelse om redovisningsperioden vid återföring enligt 9 kap. 5 eller 6 § NML. Bestämmelsen har i enlighet med vad *Lagrådet* förordat flyttats från 9 kap. till förevarande kapitel.

14 kap. Registrering och deklaration

Av de föreslagna bestämmelserna i 14 kap. kommenteras endast 1, 2, 11-13, 15, 16, 19, 23, 26, 29 och 30 §§ särskilt. Övriga bestämmelser motsvarar, med vissa redaktionella ändringar, bestämmelser i ML enligt följande uppställning.

Bestämmelse i NML	*Bestämmelse i ML*
3 §	21 § första meningen och 22 § första stycket första meningen
4 §	22 § fjärde stycket
5 §	22 § första stycket andra meningen
6 §	22 § första stycket första meningen
7 §	22 § första stycket andra meningen
8 §	22 § första stycket tredje och fjärde meningarna
9 §	22 § andra stycket
10 §	Första stycket första meningen av anvisningarna till 22 §
14 §	22 a §
17 §	24 §
18 §	22 § sjätte stycket
20 §	19 § andra stycket
21 §	19 § tredje stycket första meningen
22 §	19 § tredje stycket andra meningen
24 §	19 § fjärde stycket andra meningen
25 §	19 § sjätte stycket
27 §	20 §
28 §	21 § andra meningen

1 och 2 §§

I 1 § anges i vilka fall skattemyndigheten skall registrera den som är skattskyldig. I 2 § anges att den som enligt 1 § obligatoriskt skall registreras skall anmäla sig för registrering. Paragraferna motsvarar 19 § första och femte styckena ML och anvisningarna till den paragrafen (prop. 1989/90:111 s. 132 f., 203, 215 och 313 f.).

Genom den föreslagna 1 § första stycket 1 anges att skattemyndigheten skall registrera den som bedriver verksamhet i vilken beskattningsunderlagen för beskattningsåret beräknas sammanlagt överstiga 200 000 kr. Vad som utgör beskattningsår framgår av 1 kap. 14 § NML. Vad som utgör beskattningsunderlag framgår av 7 kap. NML. Beskattningsunderlag kan endast avse sådan omsättning som medför skattskyldighet. Vid s.k. blandad omsättning skall således bortses från den omsättning som på grund av undantag från skatteplikt eller av annan orsak inte medför skattskyldighet. Den här behandlade bestämmelsen omfattar även beskattningsunderlagen för eventuell uttagsbeskattning.

Det bör särskilt uppmärksammas att beskattningsunderlaget för en omsättning inte innefattar mervärdesskattens andel av ersättningen eller marknadsvärdet (jfr 7 kap. 2 och 3 §§ NML). Detta överensstämmer med den innebörd 19 § ML har från och med den 1 januari 1992. I den paragrafen föreskrivs nämligen att anmälan, och därmed registrering, skall göras beträffande skattskyldig som bedriver verksamhet "i vilken den skattepliktiga omsättningen för beskattningsåret överstiger 200 000

kronor". Fram till och med utgången av år 1991 var detta belopp inklusive mervärdesskatt och därefter exklusive sådan skatt (jfr första stycket av anvisningarna till 14 § ML och punkt 6 av övergångsbestämmelserna till lagen /1990:576/ om ändring i ML). Från rättspolitiska utgångspunkter torde den sistnämnda ordningen vara att föredra. Skälet för detta är främst att olika skattesatser, vilka införts från och med den 1 januari 1991 (13 § ML), annars medför olika nivåer för registrering i olika branscher, vilket inte kan anses sakligt motiverat.

I den föreslagna 1 § första stycket 3 anges att en skattskyldig som är skyldig att ha en representant här i landet alltid skall registreras. Detta anges inte uttryckligen i ML men får anses vara avsett med nuvarande ordning.

Frågan om vilken skattemyndighet som registreringen skall ske hos regleras i förfarandebestämmelserna (23 §). Registrering enligt 1 § kan inte göras med retroaktiv verkan (jfr RÅ 1987 ref. 115). Skattemyndigheten kan med stöd av 27 § förelägga någon att vid vite fullgöra sin anmälningsskyldighet enligt 2 §.

I 19 kap. 13 § NML finns särskilda bestämmelser om registrering av sådana näringsidkare som har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§ NML. För att få en fullständig bild av registreringsskyldighetens omfattning har i 1 § tredje stycket gjorts en hänvisning till bestämmelserna i 19 kap.

11-13 §§

Paragraferna motsvarar 22 § tredje stycket första meningen ML samt andra och tredje styckena av anvisningarna till denna paragraf.

I 11 § anges till vilken skattemyndighet en skattskyldig skall lämna in sin deklaration. Bestämmelsen i ML gäller endast den som är registrerad. För ordningens skull har bestämmelsen gjorts tillämplig även på den som inte är registrerad men som är skyldig att anmäla sig för registrering. Även en sådan skattskyldig är nämligen skyldig att redovisa skatten i särskild deklaration (jfr 3 §).

I 12 och 13 §§ anges när deklarationen skall vara inlämnad. Bestämmelserna överensstämmer med ML. I ML (första stycket andra meningen av anvisningarna till 22 §) finns en särskild bestämmelse för sådana skattskyldiga som medgetts förkortad eller förlängd redovisningsperiod. Enligt den bestämmelsen skall deklarationen även i sådant fall lämnas inom den för redovisningsperioden föreskrivna ordinarie tiden. Förslaget innehåller en motsvarande bestämmelse om medgivande till förkortad eller förlängd redovisningsperiod (10 §). Förslaget saknar emellertid någon motsvarighet till ML:s bestämmelse om inlämnandetiden i sådana fall. Vad som anges i den bestämmelsen får nämligen anses följa av de här föreslagna allmänna bestämmelserna.

15 §

Paragrafen motsvarar bestämmelsen i 22 § tredje stycket andra meningen ML i dess lydelse den 1 juli 1993 (prop. 1992/93:150 bil. 6, bet. 1992/93:FiU30, rskr. 1992/93:447, SFS 1993:772).

16 §

Paragrafen motsvarar bestämmelserna i 23 § ML som innebär att den som är skyldig att lämna en särskild deklaration men som inte har fullgjort sin skyldighet kan föreläggas att deklarera. Enligt 22 § femte stycket ML skall efter föreläggande en deklaration lämnas även av den som inte är skyldig att lämna en särskild deklaration. Förslaget innehåller inte någon motsvarighet till denna bestämmelse. Skyldigheten att lämna en särskild deklaration gäller enligt såväl ML som förslaget (3 §) alltid för den som är registrerad eller skyldig att anmäla sig för registrering. Den som underlåter detta kan med stöd av den paragraf som här behandlas föreläggas vid vite att lämna deklaration. Föreläggandet att lämna särskild deklaration gäller även förfluten tid. Vidare kan skattemyndigheten tvångsregistrera den anmälningsskyldige och på den grunden förelägga honom att inge deklaration. Det bör observeras att registrering inte kan avse förfluten tid (jfr specialmotiveringen till 1 och 2 §§). Det bör vidare erinras om att skattemyndigheten enligt 19 § ML kan begära uppgifter från näringsidkare, som inte har anmält sig för registrering, för att avgöra om anmälningsplikt föreligger. En sådan begäran kan förenas med ett vitesföreläggande enligt 20 § ML. Motsvarande möjligheter finns genom bestämmelserna i 26 och 27 §§ i detta kapitel.

19 §

Paragrafen motsvarar 19 § första stycket ML. Paragrafen bör på sätt *Lagrådet* förordat anknyta till 23 § och har omformulerats i enlighet med lagrådsförslaget.

23 §

Paragrafen motsvarar 19 § första stycket och fjärde stycket första meningen ML samt anvisningarna till den paragrafen.

I enlighet med *Lagrådets* förslag har bestämmelsen utformats så att beslutsmyndigheten anges tydligare än i ML och lagrådsremissen. Detta bör ske genom att de bestämmelser i remissförslagets 19 § som hänvisar till den skattskyldiges resp. representantens hemortkommun förs över till förevarande paragraf vilken även kompletteras med en bestämmelse som reglerar de fall då hemortskommun saknas.

På förslag av Lagrådet har vidare i ett nytt tredje stycke tagits in en bestämmelse om vad som avses med hemortskommun.

26 §

Paragrafen motsvarar 19 § sista stycket ML. Bestämmelsen har omarbetats i förhållande till ML så att den utformats som en handlingsregel för den enskilde. (Jfr 27 § samt 16 § och specialmotiveringen till den paragrafen.)

29 och 30 §§

Paragraferna, som saknar uttrycklig motsvarighet i ML, korresponderar med 5, 6 och 8 §§ angående särskild deklaration.

15 kap. Beskattningsbeslut

Av de föreslagna bestämmelserna i 15 kap. kommenteras endast 1, 2 och 20 §§ särskilt. Övriga bestämmelser motsvarar, med vissa redaktionella ändringar, bestämmelser i ML enligt följande uppställning.

Bestämmelse i NML	*Bestämmelse i ML*
3 §	33 §
4 §	34 § första och andra styckena
5 §	34 § tredje stycket
6 §	34 a §
7 §	34 b §
8 §	35 §
9 §	36 §
10 §	37 §
11 §	38 § första och andra styckena
12 §	38 § tredje stycket
13 §	39 §
14 §	40 § första och andra styckena
15 §	40 § tredje stycket
16 §	40 § fjärde-sjätte styckena
17 §	40 § sjunde stycket
18 §	40 § åttonde stycket
19 §	40 a §
21 §	40 b §

1 §

Paragrafen anger vad som skall förstås med beskattningsbeslut. Den föreslagna definitionen har samma uppbyggnad som 4 kap. 1 § första stycket taxeringslagen (1990:324). Paragrafen, som saknar motsvarighet i ML, har utformats i enlighet med vad *Lagrådet* förordat. Därutöver har vissa kategorier återföringsbeslut uttryckligen hänförts till beskattningsbeslut (jfr specialmotiveringen till 20 kap. 1 § NML). Någon ändring av gällande rätt är dock inte avsedd härmed.

I förhållande till lagrådsremissen har bestämmelserna om underlaget för beskattningsbeslut och om skönsbeskattning flyttats från förevarande paragraf till 20 § på sätt Lagrådet föreslagit.

2 §

Paragrafen motsvarar 32 § ML. Såsom *Lagrådet* påpekat innebär regleringen att ett beslut alltid anses fattat beträffande varje skattskyldig. Det betyder i sin tur att varje beslut om avvikelse från en deklaration eller om skönsbeskattning i avsaknad av deklaration är att betrakta som ett omprövningsbeslut och därmed kommer att omfattas av de tidsgränser m.m. som gäller för sådana beslut.

20 §

I paragrafen finns bestämmelser om underlaget för ett beskattningsbeslut och om skönsbeskattning. Paragrafen motsvarar 30 § ML.

Jämfört med ML föreslog utredningen att en skönsbeskattning skulle innefatta en uppskattning av såväl den utgående som den ingående skattens belopp.

Vid remissbehandlingen avstyrkte bl.a. Riksskatteverket förslaget om att både den utgående och den ingående skatten skulle bestämmas skönsmässigt var för sig. Följande synpunkter lämnades. Förslaget innebar en inte oväsentlig ökning av arbetsuppgifterna och kunde medföra administrativa nackdelar exempelvis genom att en skattskyldig som skönsbeskattas förklarar sig nöjd med den skönsmässigt åsatta ingående skatten men begär omprövning av den skönsmässigt åsatta utgående skatten. Vidare innebär de formkrav som uppställs i 8 kap. 17-18 §§ för styrkande av ingående skatt att de som deklararerar missgynnas i förhållande till en skattskyldig som inte deklarerar. Nu gällande rutiner med skönsmässig fastställelse av skatt att betala — där en bedömning sker utifrån branschspecifika förhållanden o.d. om vad som är rimligt och så nära verkligheten som möjligt — borde därför behållas.

Med hänsyn bl.a. till de hanteringsmässiga olägenheter som utredningens förslag innebär för skatteadministrationen föreslås att paragrafen får en lydelse som till sin innebörd överensstämmer med motsvarande bestämmelse i 30 § andra stycket ML.

I specialmotiveringen till 8 kap. 5 § NML har berörts hur bestämmelsen om skönsbeskattning förhåller sig till de särskilda bevisreglerna i 8 kap. NML.

16 kap. Betalning av skatt och återbetalning av skatt till skattskyldiga

De föreslagna bestämmelserna i 16 kap. motsvarar, med vissa redaktionella ändringar, bestämmelser i ML enligt följande uppställning.

Bestämmelse i NML	*Bestämmelse i ML*
1 §	42 § första stycket
2 §	43 §
3 §	42 § andra stycket och 44 §
4 §	17 § nionde och tionde styckena
5 §	45 §
6 §	46 § första stycket
7 §	47 §
8 §	49 § första-tredje styckena
9 §	49 § fjärde stycket
10 §	49 § femte stycket
11 §	49 § sjätte stycket
12 §	44 a § första stycket
13 §	46 § andra stycket
14 §	46 § tredje stycket och 44 a § andra stycket
15 §	50 § första — tredje styckena
16 §	48 §
17 §	48 a §

I förhållande till utredningens förslag har beaktats följande ändringar i ML.

Ändringar den 1 januari 1993 med anledning av det nya avgiftssystemet vid försenade skattebetalningar som då infördes i uppbördslagen (prop. 1991/92:93 s. 89 f., 111 f., bet. 1991/92:SkU19, rskr. 1991/92:269, SFS 1992:627). Ändringarna innebar att bestämmelser infördes om ränta efter mönster från uppbördslagen. Vidare infördes dröjsmålsavgift istället för restavgift när mervärdesskatt beräknas skönsmässigt i avsaknad av deklaration. Samtidigt slopades förseningsavgiften. Ändringarna berörde bl.a. 42, 46, 47, 48 och 49 §§ ML. Vidare infördes de nya paragraferna, 44 a § och 50 § ML.

Ändringar den 1 juli 1993 i 42 § andra stycket och 44 § ML avseende inbetalning av mervärdesskatt (prop. 1992/93:150 bil. 6, bet. 1992/93:FiU30, rskr. 1992/93:447, SFS 1993:772).

Ändringar den 1 januari 1994 med anledning av prop. 1992/93:198 om indrivning av statliga fordringar m.m. (bet. 1992/93:SkU27, rskr. 1992/93:448, SFS 1993:898). Ändringarna innebar följdändringar i ML med hänsyn till att nya bestämmelser om avräkning vid återbetalning av

mervärdesskatt infördes, att reglerna om indrivning flyttades från uppbördslagen till en särskild lag om indrivning av statliga fordringar m.m., att avskrivningsinstitutet avskaffades och att föreskrifterna om avkortning utmönstrades. Ändringarna berörde 48 § och 49 § fjärde och sjätte styckena ML.

I den föreslagna 17 § har jämfört med *Lagrådets* förslag gjorts en anpassning till lydelsen av 48 a § ML angående utvidgning av företrädaransvaret den 1 januari 1994 (prop. 1993/94:50). Därutöver har skett ett förtydligande i 2 § andra stycket jämfört med 43 § ML.

17 kap. Skattekontroll

De bestämmelser som föreslås i 17 kap. motsvarar, med vissa redaktionella ändringar, bestämmelser i ML enligt följande uppställning.

Bestämmelse i NML	*Bestämmelse i ML*
1 §	25 §
2 §	26 § första-tredje styckena
3 §	26 § fjärde stycket
4 §	26 a §
5 §	27 §
6 §	28 § första stycket

18 kap. Skattetillägg

Nedan anges vilka bestämmelser i ML som de föreslagna bestämmelserna motsvaras av. De ändringar som gjorts i förhållande till ML är av redaktionell art.

I förhållande till utredningsförslaget har beaktats att förseningsavgift enligt 64 e § ML slopats den 1 januari 1993 (SFS 1992:627).

Av 64 g § andra stycket ML framgår att om den skattskyldige har yrkat eftergift från ett beslutat skattetillägg så skall nytt beslut i frågan om skattetillägg meddelas även om yrkandet inte bifallits. Bestämmelsen som ansetts obehövlig har inte förts över till den nya lagen.

Bestämmelse i NML	*Bestämmelse i ML*
1 §	64 a § första och andra styckena
2 §	64 a § tredje och fjärde styckena
3 §	64 a § femte stycket
4 §	64 b § (i lydelse den 1 januari 1993; SFS 1992:1184)
5 §	64 d §
6 §	64 f § första och andra styckena
7 §	64 g §
8 §	64 h §
9 §	64 i §
10 §	64 j §
11 §	64 f § tredje stycket
12 §	64 k §
13 §	64 l §

19 kap. Återbetalning av skatt till icke skattskyldiga

1-10 §§

Bestämmelserna gäller förfarandet vid återbetalning av ingående mervärdesskatt till utländska företagare som inte är skattskyldiga till mervärdesskatt här i landet. Begreppet utländsk företagare definieras i 1 kap. 15 § NML. Bestämmelserna förutsätter således att den utländske företagaren inte är skattskyldig i Sverige för sin omsättning genom att han utövar en yrkesmässig verksamhet som är att anse som bedriven här enligt 4 kap. 5 § NML (jfr 1 kap. 2 § första stycket 1 NML). Om den utländske företagaren inte är skattskyldig här saknar han avdragsrätt för den ingående skatten (jfr 8 kap. 3 och 4 §§ NML). Han är i stället hänvisad till att ansöka om återbetalning. De materiella förutsättningarna för denna återbetalningsrätt har tagits in i 10 kap. 1-4 §§ NML.

Bestämmelserna i det kapitel som behandlas här motsvarar förfarande- och straffbestämmelserna i lagen (1991:119) om återbetalning av mervärdeskatt till utländska företagare (prop. 1990/91:72, bet. 1990/91:SkU13 och rskr. 1990/91:122). Vad som i den lagen anges om beslutsmyndighet och överklagande föreslås dock infört i 12 kap. 2 § resp. 20 kap. 1 § andra stycket NML.

Bestämmelse i NML	*Bestämmelse i 1991 års lag*
1 §	6 §
2 §	7 §
3 §	8 §
4 §	9 §
-	5 §
	12 § första stycket
6 §	12 § andra och tredje styckena
7 §	13 §
8 §	14 §
9 §	16 §
10 §	17 §

Jämfört med utredningsförslaget har beaktats ändringarna den 1 juli 1993 i 6, 12 och 15 §§ i 1991 års lag med anledning av att Riksskatteverkets beskattningsavdelning i Ludvika överförts till Skattemyndigheten i Kopparbergs län, m.m. (prop. 1992/93:196, bet. 1992/93:SkU28, rskr. 1992/93:336, SFS 1993:465). Ändringarna berör *1* och *6* §§ samt dessutom 12 kap. 2 §, 20 kap. 2 och 9 §§ och 22 kap. 1 § NML.

Av *3* § framgår att det till en ansökan om återbetalning skall fogas en faktura som styrker rätten till återbetalning. Jämfört med 8 § första stycket 1 i 1991 års lag har i den här föreslagna paragrafen förtydligats kraven på den faktura eller därmed jämförlig handling som en sökande skall bifoga sin ansökan.

Vid remissbehandlingen av utredningsförslaget har från bl.a. Riksskatteverket framhållits att det av kontrollskäl bör vara ett krav att fakturan inges i original (jfr prop. 1990/91:72 s. 12). Med hänsyn till de synpunkter som framförts och då originalfaktura även torde vara ett krav som ställs i de EG-länder som återbetalar mervärdesskatt till utländska företagare förordas att det av verkställighetsföreskrifter bör framgå att faktura i original normalt skall bifogas ansökan. Fakturan bör i dessa fall förses med en påskrift om beslutad återbetalning och återsändas i samband med beslutet.

I *5* § i utredningsförslaget finns ett krav att återbetalning skall ske till en betalningsmottagare i Sverige. Genom lagstiftning den 1 juli 1993 har detta krav slopats (prop. 1992/93:196, bet. 1992/93:SkU28, rskr. 1992/93:336, SFS 1993:465).

11-13 §§

I dessa paragrafer finns bestämmelser om förfarandet vid återbetalning av ingående skatt till icke skattskyldiga enligt 10 kap. 9-13 §§ NML dvs. nystartade verksamheter, kommuner, vissa yrkesmässiga verksamheter som är undantagna från skatteplikt och exportföretag.

Av 12 kap. 2 § NML framgår bl.a. vilken myndighet som har att pröva frågor om återbetalning enligt 10 kap.9-13 §§ NML. I den här föreslagna

11 § slås fast att den som vill få sådan återbetalning skall ansöka om detta. Ett beslut om återbetalning måste alltså grundas på en ansökan. Bestämmelser om överklagande finns i 20 kap. första stycket 1 NML.

Bestämmelserna i *12* § medför att återbetalning av ingående skatt följer samma bestämmelser som avdrag för ingående skatt.

Av första meningen i 12 § framgår att ansökan skall göras i samma form som när det gäller avdrag för ingående skatt i verksamhet som medför skattskyldighet, således genom deklaration.

I 12 § andra meningen hänvisas bl.a. till 13 och 14 kap. NML. I dessa kapitel ges förskrifter om hur den utgående och ingående skatten skall redovisas och om deklarationsförfarandet. Ansökan om återbetalning av ingående skatt skall alltså redovisas och deklareras på samma sätt. Avsikten är att en ansökan om återbetalning av ingående skatt och ett yrkande om avdrag för ingående skatt skall kunna göras i en och samma deklaration, jfr 14 kap. 6 och 29 §§ NML. Skattemyndigheten kan med stöd av dessa bestämmelser besluta exempelvis att flera verksamheter skall redovisas i en enda deklaration. Ett sådant beslut skall kunna omfatta även en verksamhet som inte medför skattskyldighet men väl återbetalningsrätt.

Avsikten är inte heller att någon uppdelning i avdragsgill resp. återbetalningsberättigad ingående skatt skall behöva göras i deklarationen. Eftersom såväl den avdragsgilla och överskjutande som den återbetalningsberättigade skatten i princip återgår till den skattskyldige är det inte meningsfullt att en uppdelning sker av den ingående skatten. Utredningsförslaget bör därför kompletteras med ett nytt andra stycke i 8 kap. 14 § NML av vilket framgår att en uppdelning inte skall behöva ske i de nu aktuella fallen.

Av hänvisningen till 13 kap. NML följer även att ansökan om återbetalning skall göras under den redovisningsperiod som skatten skulle ha dragits av för det fall verksamheten hade medfört skattskyldighet. I 13 kap. 24-27 §§ finns bestämmelser om ändring av bl.a. tidigare redovisad ingående skatt. Även dessa regler blir tillämpliga. Det gör alltså ingen skillnad om den ingående skatten redovisas på grund av avdragsrätt eller återbetalningsrätt.

Hänvisningen i 12 § till 14 kap. NML innebär vidare att reglerna om registrering blir tillämpliga. I 14 kap. 7 § finns en regel om att den som är registrerad också skall lämna en deklaration för varje redovisningsperiod så länge registreringen kvarstår. I utredningsförslaget föreskrevs dock att en ansökan om återbetalning inte skulle göras för en redovisningsperiod under vilken någon ingående skatt som ger rätt till återbetalning inte har förekommit. Riksskatteverket och flera skattemyndigheter har dock vid remissbehandlingen av förslaget avstyrkt denna ordning. De har pekat på de kontrollsvårigheter och administrativa problem som skulle bli följden av att inte upprätthålla regeln i 14 kap. 7 §. De invändningar som framförts kan anses befogade. Bestämmelsen i utredningsförslaget bör därför inte föras över till den föreslagna lagen.

I 12 § hänvisas vidare till 15-18 kap. och 20 kap. NML. I 15 kap. 1 § föreskrivs att ett beslut om återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§ skall

anses som ett beskattningsbeslut. Härigenom blir olika förfarandebestämmelser tillämpliga, exempelvis reglerna för fastställelse, kvittning av överskjutande ingående skatt mot utgående skatt i en annan verksamhet, återbetalning av överskjutande ingående skatt, överlåtelse- och utmätningsförbud, skattekontroll, skattetillägg och överklagande.

I 12 § hänvisas även till 21 kap. NML angående förhandsbesked. Därigenom kan skatterättsnämnden på ansökan av den som bedriver eller ämnar bedriva verksamhet som medför rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9-13 § meddela förhandsbesked i frågor som avser sökandens återbetalningsrätt. Detta överensstämmer i sak med vad som idag gäller för exempelvis den som är s.k. tekniskt skattskyldig.

Genom hänvisningen till 22 kap. NML behöver belopp under 25 kr inte återbetalas (jfr 22 kap. 3 §). Vidare blir den särskilda bestämmelsen om behörighet att lämna uppgift för juridisk person tillämplig (22 kap. 7 §).

I kapitlets *13* § finns särskilda bestämmelser om registrering av den som är återbetalningsberättigad enligt 10 kap. 9-12 §§. Dessa bestämmelser gäller endast om annat inte följer av 14 kap. 1 § NML. Den återbetalningsberättigade kan nämligen vara skattskyldig för en del av den verksamhet som i övrigt medför återbetalningsrätt.

Under de förutsättningar som anges i 14 kap. 1 § första stycket skall han registreras för verksamheten. Det kan anmärkas att med verksamhet avses i 14 kap. hela verksamheten, inte en del av den (jfr 1 kap. 7 § NML). Om skattemyndigheten med stöd av 14 kap. 1 § andra stycket på grund av särskilda skäl registrerar en skattskyldig gäller inte heller de särskilda bestämmelserna i 13 §.

Om 14 kap. 1 § inte är tillämplig, gäller i stället vad som sägs i 13 § angående i vilka fall registrering skall ske.

Det kan vara fråga om exempelvis ett exportföretag som inte har någon omsättning inom landet. Det kan också vara ett återbetalningsberättigat företag vars verksamhet delvis medför skattskyldighet men vars omsättning understiger 200 000 kr på sätt anges i 14 kap. 1 § första stycket 1 NML. I den situationen kan det dock bli aktuellt att anse att det finns sådana särskilda skäl som gör att registrering kan underlåtas enligt 13 §. Frågan om det finns särskilda skäl i en sådan situation bör dock avgöras genom en samlad bedömning av omsättningens och den ingående skattens storlek. Därvid bör beaktas såväl den ingående skatt som omfattas av avdragsrätt som den skatt som omfattas av återbetalningsrätt. Även om omsättningens och den ingående skattens storlek inte i sig gör en registrering befogad, kan kontrollskäl medföra att särskilda skäl inte bör anses föreligga.

Som framgår av 13 § skall den som omfattas av ett beslut enligt 10 kap. 9 § NML alltid registreras. Här gör sig kontrollskälen särskilt starkt gällande.

Oavsett om registrering gjorts med stöd av 14 kap. 1 § NML eller 13 § i förevarande kapitel och oavsett om en skattskyldig är skyldig att anmäla sig för registrering men inte registrerats, skall han lämna sin ansökan om återbetalning i form av en sådan särskild deklaration som anges i 14 kap. 3 § första meningen NML. I de fall den skattskyldige inte är registre-

ringsskyldig skall ansökan göras genom den allmänna självdeklarationen enligt andra meningen i den paragrafen.

14 §

I 12 kap. 2 § NML anges vilken myndighet som har att pröva frågor om återbetalning enligt 10 kap. 5-8 §§ NML dvs. hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl. I 20 kap. 1 § andra stycket NML finns en bestämmelse om besvärsvägen. Ytterligare bestämmelser om förfarandet för sådan återbetalning bör ges i en särskild förordning om detta i anslutning till den nu aktuella lagstiftningen. I enlighet med vad *Lagrådet* förordat har en erinran om dessa föreskrifter tagits upp i den här behandlade paragrafen.

Förordningen bör ersätta, såvitt här är av intresse, 7 och 8 §§ förordningen (1972:833) om återbetalning av mervärdeskatt i vissa fall och 4 och 5 §§ förordningen (1986:77) om återbetalning av mervärdeskatt för varor avsedda för bistånd och hjälp utomlands. Förordningen bör även reglera förfarandet vid återbetalning enligt 27 § lagen (1957:262) om allmän energiskatt, 6 § lagen (1961:372) om bensinskatt och 3 § lagen (1990:582) om koldioxidskatt samt ersätta de förfarandebestämmelser som nu finns i förordningen (1985:93) om återbetalning i vissa fall av skatt på bensin, m.m.

En gemensam förfarandeförordning bör också innehålla bestämmelser om att de tre nämnda nu gällande förordningarna upphävs. Till den del dessa innehåller materiella bestämmelser om mervärdesskatt har de införts i det föreslagna 10 kap. NML.

Till paragrafens andra stycke har i enlighet med vad *Lagrådet* föreslagit förts över en bestämmelse hämtad från 16 kap. 14 § i lagrådsremissen. Av bestämmelsen framgår att restitutionsränta inte skall betalas vid återbetalning enligt första stycket.

20 kap. Överklagande

Av de bestämmelser som föreslås i 20 kap. kommenteras endast 1 och 3-5 §§ särskilt. Övriga bestämmelser motsvarar, med vissa redaktionella ändringar, bestämmelser i ML enligt följande uppställning.

Bestämmelse i NML	*Bestämmelse i ML*
2 §	51 § tredje stycket
6 §	54 §
7 §	55 §
8 §	56 §
9 §	57 § och 15 § tredje stycket lagen (1991:119)

Jämfört med *Lagrådets* förslag har 8 och 9 §§ gjorts tillämpliga endast på beslut enligt 1 § första stycket.

1 §

I denna paragraf anges vilka beslut av en skattemyndighet som får överklagas hos länsrätten. Paragrafens första stycke motsvarar 51 § första stycket ML. I förhållande till ML har gjorts följande tillägg.

I enlighet med vad *Lagrådet* förordat har i paragrafens *första stycke* uttryckligen angetts att det är den skattskyldige och Riksskatteverket som har besvärsrätt.

Första stycket 1 omfattar inte bara beskattningsbeslut i en fråga som kan ha betydelse för beskattningen utan även sådana beskattningsbeslut som kan ha betydelse för rätten till återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§ NML. Av 15 kap. 1 § första stycket NML framgår att ett beslut i fråga om sådan återbetalning skall anses som ett beskattningsbeslut.

I första stycket 2 bör såsom *Lagrådet* påpekat även nämnas beslut genom vilket skattemyndigheten avvisat ett överklagande till länsrätten. Lagrådet har vidare föreslagit att till första stycket förs beslut om återföring enligt 9 kap. 5 eller 6 § NML. Sådana beslut bör emellertid lämpligen behandlas som beskattningsbeslut och därigenom omfattas av regler om omprövning m.m. Definitionen av beskattningsbeslut i 15 kap. 1 § NML bör därför kompletteras med denna kategori beslut och för fullständighetens skull även med den typ av återföringsbeslut som nämns i 10 kap. 12 § andra stycket NML.

I första stycket 3 finns också en ny bestämmelse. Enligt den gäller överklaganderätten även beslut enligt 10 kap. 9 § NML. Vad som avses är alltså ett beslut i fråga om någon skall ha sådan rätt till återbetalning. Däremot avses inte ett beslut om huruvida den som omfattas av ett beslut skall få en viss ingående skatt återbetalad (jfr specialmotiveringen till 10 kap. 9 §). Sådana beslut överklagas med stöd av punkt 1. Den föreslagna punkten ger alltså möjlighet för Riksskatteverket att överklaga ett bifallsbeslut och för den enskilde att överklaga ett avslags- eller avvisningsbeslut. I specialmotiveringen till 10 kap. 9 § behandlas närmare vissa frågor som har samband med möjligheterna att överklaga.

I förhållande till utredningsförslaget har i första stycket 5 beaktats en ändring som gjorts i 51 § första stycket 4 ML den 1 januari 1993 (SFS 1992:627, jfr specialmotiveringen till 16 kap. NML).

Bestämmelsen i *andra stycket* motsvarar 15 § andra stycket lagen (1991:119) om återbetalning av mervärdeskatt till utländska företagare, 76 b § andra stycket ML och 6 § andra stycket förordningen (1972:833) om återbetalning av mervärdeskatt i vissa fall samtliga i lydelse den 1 juli 1993 (jfr prop. 1992/93:196, bet. 1992/93:SkU28, rskr. 1992/93:336, SFS 1993:465, 479 och 507).

I andra stycket föreskrivs att Skattemyndigheten i Kopparbergs län beslutar i frågor om återbetalning av ingående skatt till utländska företagare enligt 10 kap. 1-4 §§ NML och till vissa hjälporganisationer,

utländska beskickningar m.fl. enligt 10 kap. 5-8 §§ NML. Skattemyndigheten i Kopparbergs län kan vidare besluta i frågor om betalningsskyldighet för en utländsk företagare som fått för mycket skatt återbetalad (jfr 12 kap. 2 § och 19 kap. 7 § NML). Beslut av här angivna slag får, liksom enligt nuvarande ordning, överklagas hos länsrätten, i det här fallet Länsrätten i Kopparbergs län.

I 15 § andra stycket tredje meningen i 1991 års lag finns en bestämmelse om att beslut om avräkning (enligt 13 § andra stycket i 1991 års lag; 19 kap. 7 § andra stycket i förslaget) får meddelas endast i vissa fall. En motsvarande regel har tagits in i andra stycket till den här behandlade paragrafen.

3 §

Paragrafen motsvarar 51 § andra stycket ML. Den har utformats i enlighet med vad *Lagrådet* förordat.

4 §

I paragrafen finns bestämmelser om överklagandetider för den skattskyldige. Paragrafen motsvarar 52 § ML. Jämfört med gällande regler och förslaget i lagrådsremissen förordar *Lagrådet* att tidsfristerna vid överklagande ändras så att den sexåriga överklagandetiden enbart skall gälla beskattningsbeslut.

De långa överklagandetiderna infördes genom lagstiftning år 1990. I samband därmed avskaffades den extraordinära besvärsrätten. Motsvarande regler infördes samtidigt även på taxerings- och punktskatteområdena. De nuvarande långa överklagandetiderna har såvitt känt inte inneburit några problem. Det får anses vara ett intresse i sig — inte minst från rättssäkerhetssynpunkt — att ha enhetliga förfaranderegler inom beskattningen. Behovet av enhetliga regler har också förstärkts genom att beskattningen sker i alltmer integrerade former.

Det finns anledning att sedan de förfaranderegler som infördes genom 1990 års lagstiftning varit i kraft ytterligare någon tid utvärdera reglerna och undersöka behovet av förändringar. En sådan utvärdering bör avse hela skatteområdet och inte enbart ta sikte på förfaranderegler na för mervärdesskatten. Det är därför inte lämpligt att i det här sammanhanget ändra överklagandefristerna. I stället föreslås att de nuvarande tidsfristerna överförs till den nya lagen. Bestämmelsen bör dock utformas så att det otvetydigt framgår att det är samtliga beslut i första stycket till 1 § som omfattas av tidsfristerna.

5 §

Paragrafen motsvarar 53 § ML. Den har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Nedan anges vilka bestämmelser i ML som de föreslagna bestämmelserna motsvaras av. De ändringar som gjorts i förhållande till ML är av redaktionell art.

Bestämmelse i NML	*Bestämmelse i ML*
1 §	63 § första stycket
2 §	63 § andra stycket
3 §	63 § sista stycket

22 kap. Övriga bestämmelser

Kapitlet innehåller sådana bestämmelser som i systematiskt hänseende inte lämpligen bör placeras in i något av de övriga kapitlen. Den föreslagna lagen innehåller inte någon motsvarighet till 73 § ML (angående mervärdesskatten och inkomsttaxeringen). Det beror på att motsvarande bestämmelser föreslås införda i KL (se lagförslag 2).

Jämfört med utredningsförslaget föreslås inte någon motsvarighet till bestämmelsen i 77 § ML om Riksrevisionsverkets granskning. Någon motsvarighet till denna regel finns inte längre i taxeringslagen (1990:324) och bör kunna undvaras även i NML.

Av de bestämmelser som föreslås i 22 kap. kommenteras endast 6 § särskilt. Övriga bestämmelser motsvarar, med vissa redaktionella ändringar, bestämmelser i ML enligt följande uppställning.

Bestämmelse i NML	*Bestämmelse i ML*
1 §	61 §
2 §	70 § första stycket (i dess lydelse den 1 januari 1993; SFS 1992:627)
3 §	70 § andra stycket
4 §	71 §
5 §	72 §
7 §	74 §
8 §	69 §
9 §	76 § och 64 k §
10 §	79 §

Bestämmelsen i *6* § om representant för utländsk företagare bör i enlighet med vad *Lagrådet* föreslagit lämpligen placeras i detta kapitel. Paragrafen motsvarar punkt 1 tionde stycket av anvisningarna till 2 § ML. I ML anges bestämmelsen gälla skattskyldiga utländska företagare, som inte är bosatta eller inte stadigvarande vistas här i landet eller, om det är fråga om juridiska personer, inte har fast driftställe här i landet. I förslaget avses bestämmelserna gälla en utländsk företagare som är

skattskyldig här (jfr 1 kap. 2 § och 4 kap. 5 § andra stycket NML). Bestämmelsen gäller dock inte en utländsk juridisk person som har fast driftställe här. Någon ändring i sak i förhållande till ML är inte avsedd.

Övergångsbestämmelser

Övergångsbestämmelserna har kompletterats med bestämmelsen i punkt 3 (jfr *Lagrådets* yttrande). Punkten har en annan lydelse än den Lagrådet föreslagit. Punkterna 4-6 utgör övergångsbestämmelser hämtade från SFS 1993:642 (punkt 4), SFS 1993:465 och 479 (punkt 5) samt SFS 1993:898 (punkt 6). Lagrådets synpunkter på utformningen av punkt 6 har beaktats. I förhållande till Lagrådets förslag har övergångsbestämmelserna kompletterats med bestämmelsen i punkt 7 hämtad från SFS 1985:1116.

5.2 Kommunalskattelagen

De föreslagna bestämmelserna i 19 första stycket, 20 § andra stycket och i första stycket av anvisningspunkt 23 till 23 § KL motsvarar 73 § lagen (1968:430) om mervärdeskatt, ML. Av 2 § 1 mom första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt följer att de föreslagna bestämmelserna blir tillämpliga även vid taxeringen till statlig inkomstskatt.

Jämfört med utredningsförslaget har även bestämmelsen i 73 § andra stycket ML om att mervärdesskatt som medräknats vid inkomstredovisningen skall anses som en särskild skatt förts över till kommunalskattelagen som ett andra stycke i 19 §.

6 Hemställan

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

1. mervärdesskattelag,
2. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
3. lag om ändring i lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor,
4. lag om ändring i uppbördslagen (1953:272),
5. lag om ändring i lagen (1957:262) om allmän energiskatt,
6. lag om ändring i civilförsvarslagen (1960:74),
7. lag om ändring i lagen (1961:372) om bensinskatt,
8. lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69),
9. lag om ändring i lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar,
10. lag om ändring i lagen (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar m.m.,

11. lag om ändring i bevissäkringslagen (1975:1027) för skatte- och avgiftsprocessen,
12. lag om ändring i aktiebolagslagen (1975:1385),
13. lag om ändring i lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter,
14. lag om ändring i skatteregisterlagen (1980:343),
15. lag om ändring i lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag,
16. lag om ändring i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter,
17. lag om ändring i lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare,
18. lag om ändring i lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter,
19. lag om ändring i lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar,
20. lag om ändring i tullagen (1987:1065),
21. lag om ändring i taxeringslagen (1990:324),
22. lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter,
23. lag om ändring i lagen (1990:578) om särskilt bidrag till kommuner,
24. lag om ändring i lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m.

7 Beslut

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

Förteckning över remissinstanser som yttrat sig över betänkandet (SOU:1992:6) Ny mervärdesskattelag

Efter remiss har yttrande över betänkandet lämnats av Svea Hovrätt, Kammarrätten i Stockholm, Kammarrätten i Göteborg, Domstolsverket, kommerskollegium, Stockholms Handelskammare, Vägverket, Statskontoret, Generaltullstyrelsen, Riksrevisionsverket (RRV), Riksskatteverket (RSV), Bokföringsnämnden, Näringsfrihetsombudsmannen (NO), Statens Pris- och konkurrensverk (SPK), Byggentreprenörerna, Företagarnas Riksorganisation, Företagens Uppgiftslämnardelegation, Grossistförbundet Svensk Handel, Kooperativa förbundet (KF), Landsorganisationen i Sverige (LO), Landstingsförbundet, Lantbrukarnas Riksförbund (LRF), Näringslivets skattedelegation, Sparbanksgruppen AB, Svenska Bankföreningen, Svenska Arbetsgivarföreningen, Svenska kommunförbundet, Svenska Revisorsamfundet SRS, Sveriges Advokatsamfund, Sveriges Bokförings-och Revisionsbyråers Förbund, Sveriges Föreningsbank, Sveriges Försäkringsförbund, Sveriges Industriförbund, Sveriges Köpmannaförbund och Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF.

Yttrande har också inkommit från Konstnärernas riksorganisation (KRO), Rödöbron AB, Scandinavian Airlines System (SAS), S:t Lukasstiftelsen, Stockholms Handelskammares Skiljedomsinstitut, Svenska Bowlingsförbundet, Svenska Galleriförbundet och Sveriges riksidrottsförbund (RF).

RSV har bifogat yttranden från Skattemyndigheten i Göteborgs och Bohus län, Skattemyndigheten i Kopparbergs län, Skattemyndigheten i Malmöhus län, Skattemyndigheten i Skaraborgs län och Skattemyndigheten i Stockholms län.

Företagens Uppgiftslämnardelegation, Stockholms Handelskammare, Svenska Arbetsgivarföreningen och Sveriges Industriförbund har åberopat ett yttrande upprättat av Näringslivets skattedelegation.

Företagarnas Riksorganisation, Sveriges Försäkringsförbund och Sveriges Köpmannaförbund har förutom eget yttrande instämt i yttrandet från Näringslivets skattedelegation. Svenska Bankföreningen och Sparbanksgruppen AB har förutom eget gemensamt yttrande anslutit sig till yttrandet från Näringslivets skattedelegation samt förklarat att deras remissvar biträds av Sveriges Föreningsbank.

Sveriges akademikers centralorganisation (SACO) som förklarat sig avstå från eget yttrande har överlämnat yttrande från medlemsförbundet Sveriges Socionomers, Personal-& Förvaltningstjänstemäns Riksförbund (SSR). Universitets- och Högskoleämbetet (UHÄ) har förklarat sig avstå från eget yttrande men ansluter sig till vad som anförts i bifogat yttrande från universitetet i Uppsala.

Tjänstemännens Centralorganisation (TCO) har beretts tillfälle att avge yttrande men har förklarat sig avstå från yttrande.

Lagrådsremissens lagförslag

1 Förslag till Mervärdesskattelag

Härigenom föreskrivs följande.

AVDELNING 1

Materiella bestämmelser

1 kap. Inledande bestämmelser

Lagens tillämpningsområde

1 § Mervärdesskatt skall betalas till staten enligt denna lag

1. vid skattepliktig omsättning inom landet av varor eller tjänster, om de omsätts i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs här i landet,
2. vid skattepliktig omsättning inom landet av sådana tjänster som anges i 5 kap. 4 och 7 §§, om tjänsterna omsätts i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs utanför landet, eller
3. vid skattepliktig införsel till landet.

Mervärdesskatt skall dock inte betalas vid införsel under omständigheter som medför frihet från skatt enligt bestämmelserna i lagen (1987:1066) om frihet från skatt eller avgift vid införsel.

Vad som utgör införsel anges i 9 §. Vad som utgör omsättning anges i 2 kap. Huruvida en omsättning eller införsel är skattepliktig anges i 3 kap. Vad som är yrkesmässig verksamhet här i landet anges i 4 kap. I vilka fall en omsättning anses ha gjorts inom landet anges i 5 kap.

2 § Skyldig att betala mervärdesskatt (skattskyldig) är

1. vid sådan omsättning som anges i 1 § första stycket 1: den som omsätter varan eller tjänsten,
2. vid sådan omsättning som anges i 1 § första stycket 2: den som förvärvar tjänsten, och
3. vid införsel: den som är tullskyldig enligt tullagen (1987:1065) för den införda varan.

Särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig finns i 6 kap. och 9 kap.

* De här utelämnade delarna av lagrådsremissens lagförslag är frånsett redaktionella ändringar likalydande med Lagrådets lagförslag.

3 § Skyldigheten att betala skatt enligt 1 § vid omsättning inträder när varan har levererats eller tjänsten har tillhandahållits eller när varan eller tjänsten har tagits i anspråk genom uttag. Om den som omsätter varan eller tjänsten dessförinnan får ersättning helt eller delvis för en beställd vara eller tjänst, inträder skattskyldigheten i stället när ersättningen inflyter kontant eller på annat sätt kommer den skattskyldige till godo.

Med leverans av en vara förstås att varan avlämnas till köparen eller sänds till köparen mot postförskott eller efterkrav.

Bestämmelsen i första stycket andra meningen gäller endast om omsättningen är skattepliktig när ersättningen kommer den skattskyldige till godo.

— — —

7 § Vad som gäller i fråga om *verksamhet* avser såväl hela verksamheten som en verksamhetsgren eller annan del av verksamheten. I 13-14 kap. avses dock hela verksamheten om inte något annat anges.

8 § Med *utgående skatt* förstås skatt som skall redovisas till staten vid omsättning eller införsel enligt 1 §.

Med *ingående skatt* förstås skatt som hänför sig till förvärv eller införsel enligt 8 kap. 2 §.

— — —

14 § Med *utländsk företagare* förstås en fysisk person som inte är bosatt här i riket eller stadigvarande vistas här eller en juridisk person som inte är registrerad här i riket.

2 kap. Omsättning

1 § Med *omsättning av vara* förstås att en vara överlåts mot ersättning. Med *omsättning av tjänst* förstås att en tjänst mot ersättning utförs, överlåts eller på annat sätt tillhandahålls någon.

Med omsättning av vara eller tjänst förstås också att en vara eller en tjänst tas i anspråk genom uttag enligt 2-8 §§.

I 3 kap. finns bestämmelser om skatteplikt och undantag från skatteplikt för uttag och annan omsättning av varor och tjänster.

— — —

5 § När det är fråga om tjänster som den skattskyldige normalt omsätter till utomstående mot marknadsmässig ersättning anses det som uttag av tjänst att den skattskyldige

1. personligen utför en tjänst åt sig för privat ändamål, under förutsättning att han i samband därmed tar ut vara av mer än ringa värde,

2. på annat sätt tillhandahåller en tjänst åt sig själv för privat ändamål, exempelvis genom att låta en anställd utföra tjänsten eller genom att använda en verksamhetstillgång, eller

3. utför, överlåter eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst åt någon annan utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet.

När en verksamhetstillgång används av den skattskyldige eller någon annan anses det som uttag av tjänst endast om värdet av användandet är mer än ringa.

6 § När det är fråga om tjänster som den skattskyldige normalt inte omsätter till utomstående mot marknadsmässig ersättning anses det som uttag av tjänster att den skattskyldige

1. tillhandahåller serveringstjänster i en personalservering utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet,

2. för privat ändamål själv använder eller låter någon annan använda en vara som är en omsättningstillgång i verksamheten under förutsättning att värdet av användandet är mer än ringa, eller

3. för privat ändamål själv använder eller låter någon annan använda en personbil eller motorcykel som är en anläggnings- eller omsättningstillgång i verksamheten under förutsättning att den skattskyldige är skattskyldig för omsättning av sådana fordon och att värdet av användandet är mer än ringa.

— — —

8 § Med uttag av tjänst förstås vidare att en fastighetsägare utför sådana tjänster som anges i andra stycket på en fastighet som utgör tillgång i en verksamhet som han inte är skattskyldig för. Detta gäller dock endast om de nedlagda lönekostnaderna för tjänsterna under beskattningsåret överstiger 150 000 kronor, inräknat avgifter som grundas på lönekostnaderna.

Första stycket gäller utförande av

1. byggnads- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll,

2. ritning, projektering, konstruktion eller andra jämförliga tjänster, och

3. lokalstädning, fönsterputsning, renhållning och annan fastighetsskötsel.

3 kap. Skattepliktig omsättning och införsel

Generell skatteplikt

3 § Undantaget enligt 2 § gäller inte vid

1. upplåtelse eller överlåtelse av annan maskin, utrustning eller särskild inredning än industritillbehör, om den tillförts sådan byggnad eller del av byggnad, som är inrättad för annat än bostadsändamål och om den anskaffats för att direkt användas i en särskild verksamhet som bedrivs på fastigheten,
2. omsättning av växande skog, odling och annan växtlighet utan samband med överlåtelse av marken,
3. upplåtelse eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att ta jord, sten eller andra naturprodukter samt rätt till jakt, fiske eller bete,
4. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet,
5. upplåtelse av parkeringsplatser i parkeringsverksamhet,
6. upplåtelse för fartyg av hamnar eller för luftfartyg av flygplatser,
7. upplåtelse av förvaringsboxar,
8. upplåtelse av utrymmen för reklam eller annonsering på fastigheter,
9. upplåtelse för djur av byggnader eller mark och
10. upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik.

Undantaget gäller inte heller när en fastighetsägare helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad eller annan anläggning, som utgör fastighet, för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket 1 eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §. Uthyrning till staten eller en kommun är skattepliktig även om uthyrningen sker för en verksamhet som inte medför sådan skyldighet eller rätt. Vad som har sagts om uthyrning gäller även för upplåtelse av bostadsrätt. I 9 kap. finns särskilda bestämmelser om skattskyldighet för sådan fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse som anges i detta stycke.

Undantag för sjukvård, tandvård och social omsorg

4 § Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som utgör sjukvård, tandvård eller social omsorg samt varor och tjänster som den som tillhandahåller vården eller omsorgen omsätter som ett led i denna.

Undantaget omfattar även kontroller och analyser av prov som tagits som ett led i sjukvården eller tandvården.

Undantaget gäller inte vid vård av djur.

5 § Med sjukvård förstås åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador samt vård vid barnsbörd,
— om åtgärderna avser vård vid sjukhus eller någon annan inrättning som

drivs av det allmänna eller vid inrättningar som avses i 1 § stadgan (1970:88) om enskilda vårdhem m.m.,
— om åtgärderna avser vård av sådan art som berättigar till sjukvårdsersättning enligt 2 kap. 5 § lagen (1962:381) om allmän försäkring, eller
— om åtgärderna avser sådan vård som i övrigt tillhandahålls av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården.

Med sjukvård jämställs medicinskt betingad fotvård.

6 § Med tandvård förstås åtgärder för att förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador i munhålan.

Undantaget från skatteplikt omfattar även omsättning av dentaltekniska produkter och av tjänster som avser sådana produkter, när produkten eller tjänsten tillhandahålls vårdgivaren, uppdragstagaren till vårdgivaren, dentaltekniker eller den för vars bruk produkten är avsedd.

7 § Med social omsorg förstås offentlig eller privat verksamhet för barnomsorg, äldreomsorg, stöd och service till vissa funktionshindrade och annan jämförlig social omsorg.

— — —

9 § Från skatteplikt undantas omsättning av bank- och finansieringstjänster samt sådan omsättning som utgör värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet.

Med *värdepappershandel* förstås

1. omsättning och förmedling av aktier, andra andelar och fordringar, oavsett om de representeras av värdepapper eller inte, och

2. fondbolags fondverksamhet enligt 1 § första stycket lagen (1990:1114) om värdepappersfonder.

Undantaget för *bank- och finansieringstjänster* gäller inte notariatverksamhet, inkassotjänster, uthyrning av förvaringsutrymmen eller finansieringsföretags omsättning av varor som enligt köpeavtal återtagits av företaget.

I 24 § finns bestämmelser om vad som gäller för finansieringsföretags omsättning av varor som återtagits.

Undantag för försäkringstjänster

10 § Från skatteplikt undantas omsättning av försäkringstjänster.

Med *försäkringstjänster* förstås

1. tjänster vars tillhandahållande utgör försäkringsrörelse enligt försäkringsrörelselagen (1982:713), enligt lagen (1950:272) om rätt för utländska försäkringsföretag att driva försäkringsrörelse i Sverige eller enligt lagen (1993:000) om utländska EES-försäkringsgivares verksamhet i Sverige, och

2. tjänster som utförs av försäkringsmäklare eller andra förmedlare av försäkringar och som avser försäkringar.

I 24 § finns bestämmelser om vad som gäller för försäkringsföretags omsättning av vissa varor.

— — —

14 § Från skatteplikt undantas omsättning och införsel av periodiska organisationstidskrifter.

Med en organisationstidskrift förstås en publikation

— som inte är en allmän nyhetstidning, ett medlemsblad eller en personaltidning, och

— som väsentligen framstår som ett organ för en eller flera sammanslutningar med det huvudsakliga syftet att verka för ett religiöst, nykterhetsfrämjande, politiskt, miljövårdande, idrottsligt eller försvarsfrämjande ändamål eller att företräda handikappade eller arbetshindrade medlemmar.

Som sammanslutning med idrottsligt ändamål räknas endast sammanslutningar som är anslutna till Sveriges riksidrottsförbund eller Svenska korporations-idrottsförbundet eller som är representerade i Sveriges olympiska kommitté. Som försvarsfrämjande sammanslutning räknas endast sammanslutningar som anges i 1 § kungörelsen (1970:301) om frivillig försvarsverksamhet eller som har till uppgift att stödja hemvärnets verksamhet.

24 § Från skatteplikt undantas överlåtelse av andra tillgångar än omsättningstillgångar, om

1. den som överlåter tillgången kan visa att han inte har haft någon rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9-12 §§ av ingående skatt vid förvärvet av tillgången eller vid mera betydande förvärv av varor eller tjänster som tillförts tillgången, eller

2. överföring av tillgången från en verksamhet till en annan verksamhet har medfört skattskyldighet enligt 2 kap. 2 § 3.

Undantaget omfattar inte försäkringsföretags överlåtelse av tillgångar som övertagits i samband med skadereglering och inte heller finansieringsföretags överlåtelse av tillgångar som enligt köpeavtal återtagits av företaget.

— — —

Undantag för viss införsel

27 § Från skatteplikt undantas införsel av värme, kyla och elektrisk kraft.

— — —

4 kap. Yrkesmässig verksamhet här i landet

1 § En verksamhet är yrkesmässig här i landet, om

1. intäkterna av den utgör skattepliktig intäkt av näringsverksamhet enligt kommunalskattelagen (1928:370) eller lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, eller

2. den bedrivs i former som är jämförliga med sådan näringsverksamhet och ersättningen för omsättningen i verksamheten under beskattningsåret överstiger 30 000 kronor.

— — —

5 § En utländsk företagare skall, även i andra fall än som anges i 1 § och 3 §, anses bedriva yrkesmässig verksamhet här i landet till den del den innefattar att han inom landet

1. omsätter varor som han lagt i lager här i landet,

2. omsätter varor som han förvärvat inom eller fört in i landet för leverans efter montering, installation eller någon annan tjänst, eller

3. omsätter någon annan tjänst än en sådan som anges i 5 kap. 4 eller 7 §.

— — —

5 kap. Omsättningsland

— — —

7 § Tjänster som anges i tredje stycket är omsatta inom landet, om förvärvaren av en sådan tjänst har ett fast driftställe eller motsvarande i Sverige och tjänsten tillhandahålls detta driftställe. Om tjänsten inte tillhandahålls något sådant driftställe, är tjänsten omsatt inom landet om förvärvaren bor eller normalt uppehåller sig i Sverige vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde.

Om en sådan tjänst som anges i tredje stycket utnyttjas, förbrukas eller på annat sätt tillgodogörs uteslutande i Sverige, skall den anses omsatt inom landet även om den inte är det enligt första stycket. Om tjänsten tillgodogörs uteslutande utanför landet, skall den inte anses omsatt inom landet även om den är det enligt första stycket.

Första och andra styckena gäller

1. överlåtelse eller upplåtelse av upphovsrätter, patenträttigheter, licensrättigheter, varumärkesrättigheter och liknande rättigheter,

2. reklam- och annonseringstjänster,

3. konsulttjänster, produktutveckling, projektering, ritning, konstruktion, juristtjänster, revisorstjänster, skrivtjänster, översättningstjänster och liknande tjänster,

4. automatisk databehandling samt utarbetande av system eller program för automatisk databehandling,

5. tillhandahållande av information,

6. bank- och finansieringstjänster utom uthyrning av förvaringsutrymmen,

7. uthyrning av arbetskraft,

8. uthyrning av andra slag av lösöre än transportmedel eller transporthjälpmedel,

9. förpliktelser att helt eller delvis avstå från att utnyttja en sådan rättighet som anges i 1 eller från att utöva en viss verksamhet, och

10. sådan förmedling som görs för någon annans räkning i dennes namn, om förmedlingen avser sådana tjänster som anges i denna paragraf.

— — —

Export av varor eller tjänster som är omsatta inom landet

9 § I de fall som anges i 10-13 §§ skall en vara eller tjänst, som annars enligt 2-8 §§ skulle ha ansetts omsatt inom landet, i stället anses omsatt genom export. I dessa fall skall omsättningen behandlas som om den gjorts utanför landet.

Omsättning av varor

10 § En vara som annars skulle ha ansetts omsatt inom landet enligt 2 och 3 §§ skall i stället anses omsatt genom export, om

1. säljaren levererar varan utomlands,

2. varan direkt förs ut ur landet av en speditör eller fraktförare,

3. varan förvärvas av en utländsk företagare för dennes verksamhet i utlandet och hämtas av denne här i landet för direkt utförsel,

4. varan levereras i en frihamn och varken är avsedd att användas i frihamnen eller är att anse som omsatt inom landet till följd av bestämmelsen i 12 §,

5. varan levereras till ett fartyg eller ett luftfartyg i utrikes trafik eller för bruk eller omsättning på ett sådant fartyg eller luftfartyg, under förutsättning att varan inte är att anse som omsatt inom landet till följd av bestämmelsen i 12 §,

6. varan levereras för försäljning i exportbutik enligt 46 § andra stycket tullagen (1987:1065),

7. varan är en personbil eller motorcykel som vid leveransen är införd i exportvagnförteckning, eller

8. varan levereras åt en utländsk företagare som inte är skattskyldig för omsättningen och leveransen görs inom ramen för ett garantiåtagande som denne gjort.

11 § En vara som annars skulle ha ansetts omsatt inom landet enligt 2 och 3 §§ skall i stället anses omsatt genom export, även i andra fall än som avses i 10 § 3, om

1. säljaren här i landet mot en ersättning om minst 1 000 kronor, exklusive mervärdesskatt, levererar en vara eller en grupp av varor, som normalt utgör en helhet, till någon som är bosatt i Danmark, Finland eller Norge, under förutsättning att säljaren kan visa att köparen i nära anslutning till leveransen har fört in varan eller varorna till något av dessa länder och därvid betalat mervärdesskatt eller motsvarande allmän omsättningsskatt enligt tullräkning eller en motsvarande handling, eller

2. säljaren här i landet levererar varor till någon som är bosatt utomlands i ett annat land än som anges i 1, under förutsättning att säljaren kan visa att köparen i nära anslutning till leveransen har medfört varorna vid utresa ur landet eller vid inresa till något annat land.

12 § Omsättning av varor för försäljning från kiosk eller ett liknande försäljningsställe ombord på fartyg på linjer mellan Sverige, Danmark, Finland och Norge skall anses som export enligt 10 § 4 eller 5 endast då det är fråga om spritdrycker, vin, starköl, öl, tobaksvaror, parfymer, kosmetiska preparat, toalettmedel samt choklad- och konfektyrvaror.

Omsättning av tjänster

13 § Tjänster som annars skulle ha ansetts omsatta inom landet enligt 4-8 §§ skall i stället anses omsatta genom export då det är fråga om:

1. tjänster som avser fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik, inräknat upplåtelse av hamnar eller flygplatser, eller tjänster som avser utrustning eller andra varor för användning på sådana fartyg eller luftfartyg,

2. lastning, lossning eller andra tjänster i hamn- eller flygplatsverksamhet, om tjänsterna avser varor från eller till utlandet,

3. alla tjänster som avser varor utom uthyrning, om varorna förts in i landet endast för tjänsten i fråga för att därefter föras ut ur landet,

4. reparation av varor åt en utländsk företagare, som inte är skattskyldig för omsättningen och reparationen görs inom ramen för garantiåtaganden som denne gjort,

5. upplåtelse för trafik av bro eller tunnel mellan Sverige och ett annat land, och

6. förmedling av varor eller tjänster som är omsatta utom landet eller som är omsatta inom landet genom export enligt 9-13 §§.

6 kap. Skattskyldighet i särskilda fall

— — —

3 § Om någon har övertagit en verksamhet, är han skattskyldig för omsättning i verksamheten efter övertagandet.

— — —

6 § I 9 kap. 2 § finns särskilda bestämmelser om skattskyldighet för fastighetsägare som har beviljats skattskyldighet enligt 9 kap. 1 § första stycket för fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse och som därefter överlåter fastigheten.

7 § För omsättning i den verksamhet som bedrivs av ett statligt affärsverk är verket skattskyldigt.

8 § Den som i egenskap av ombud i eget namn förmedlar en vara eller en tjänst och uppbär likviden för denna är skattskyldig för omsättningen av varan eller tjänsten. Detsamma gäller ett producentföretag som förmedlar en vara eller en tjänst genom auktionsförsäljning.

Med producentföretag förstås ett företag som har bildats av producenter för avsättning av deras produktion eller som har tillkommit i detta syfte.

— — —

7 kap. Skattesats och beskattningsunderlag

Skattesatsen

1 § Mervärdesskatten tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget. Skatten tas dock ut med 21 procent av beskattningsunderlaget för

1. serveringstjänster,
2. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet,
3. personbefordran utom sådan befordran där resemomentet är av underordnad betydelse,
4. transport i skidliftar, och
5. omsättning och införsel av sådana livsmedel och livsmedelstillsatser som avses i 1 § livsmedelslagen (1971:511) med undantag för

a) vatten från vattenverk,

b) spritdrycker, vin och starköl som tillhandahålls av det detaljhandelsbolag som avses i 15 § andra stycket lagen (1977:293) om handel med drycker, och

c) tobaksvaror.

Beskattningsunderlaget vid omsättning

2 § *Beskattningsunderlaget* vid omsättning utgörs

1. vid annan omsättning än uttag: av ersättningen,
2. vid uttag, utom i de fall som anges i 3-5: av marknadsvärdet,
3. vid uttag för varuförsäljning från fartyg i fall som avses i 5 kap. 12 § av andra varor än där uppräknade: av inköpsvärdet,
4. vid uttag av tjänster som avser fastigheter enligt 2 kap. 7 och 8 §§: marknadsvärdet, motsvarande summan av

— de nedlagda kostnaderna,

— den beräknade räntan på eget kapital som är bundet i sådana anläggningstillgångar och varulager som används för tjänsterna, samt
— värdet av den skattskyldiges eget arbete,

5. i stället för vad som anges i 4, vid uttag av tjänster som avser fastigheter enligt 2 kap. 8 §: de nedlagda lönekostnaderna för tjänsterna, inräknat avgifter som grundas på lönekostnaderna, och

6. vid uttag i form av användande av personbil för privat bruk enligt 2 kap. 6 § 3: det värde som enligt 5 § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare har bestämts i fråga om tillhandahållandet av bilförmåner åt anställda minskat med ett belopp som motsvarar skatten beräknad enligt 8 kap. 7 § andra stycket 1.

När det gäller den skattskyldiges eget nyttjande får skattemyndigheten på ansökan bestämma beskattningsunderlaget enligt första stycket 6 enligt de grunder som anges i 5 § lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare. Detsamma gäller i fråga om delägare i handelsbolag.

Vid beräkning av beskattningsunderlaget räknas i ersättningen, marknadsvärdet eller inköpsvärdet in varje statlig skatt eller avgift utom mervärdesskatten.

3 § Med ersättning förstås det pris, inklusive värdet av bytesvara och alla pristillägg utom ränta, som följer av avtalet om varan eller tjänsten.

4 § Om den skattskyldige i efterhand lämnar sådana bonus, rabatter eller andra nedsättningar av priset som inte är beroende av att betalning görs inom en viss tid, får han minska beskattningsunderlaget med beloppet av den lämnade prisnedsättningen.

Om en förlust uppkommer på den skattskyldiges fordran som avser ersättning, får han minska beskattningsunderlaget med beloppet av förlusten.

I 13 kap. 24 och 25 §§ finns bestämmelser om hur minskningen av beskattningsunderlaget skall redovisas i den skattskyldiges deklaration.

5 § Om en vara återtas med stöd av förbehåll om återtaganderätt enligt konsumentkreditlagen (1992:830) eller lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl., får säljaren minska beskattningsunderlaget med vad han vid avräkning med köparen tillgodoräknar köparen för den återtagna varans värde. Denna rätt gäller dock endast om han kan visa att köparen helt saknat rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till dennes förvärv av varan.

6 § Med marknadsvärde förstås detsamma som i 42 § kommunalskattelagen (1928:370) och punkt 1 av anvisningarna därtill.

— — —

9 § Vid återinförsel i sådana fall som avses i föreskrifter om tullfrihet eller tullnedsättning som är meddelade med stöd av 15 § lagen (1987:1069) om tullfrihet m.m. utgörs beskattningsunderlaget

1. om varan har reparerats utomlands: av ersättningen för reparationen samt tull och andra statliga skatter eller avgifter, utom mervärdesskatt, som tas ut med anledning av införseln,

2. om varan på annat sätt har bearbetats utomlands och mervärdesskatt har tagits ut i Sverige vid den skattskyldiges förvärv eller tidigare införsel av varan: av beskattningsunderlaget enligt 8 § minskat med beskattningsunderlaget för den mervärdesskatten,

3. om varan har tillverkats utomlands helt eller delvis av material för vilket mervärdesskatt tagits ut i Sverige vid den skattskyldiges förvärv eller tidigare införsel av materialet: av beskattningsunderlaget enligt 8 § minskat med beskattningsunderlaget för den mervärdesskatten, och

4. om varan har tillverkats utomlands med användning av svenskt konstruktionsarbete eller någon annan liknande svensk prestation: av beskattningsunderlaget enligt 8 § minskat med värdet av sådant arbete eller sådan prestation som ingår i underlaget.

8 kap. Avdrag för ingående skatt

— — —

3 § Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet för omsättning av varor eller tjänster enligt 1 kap. 2 § första stycket 1 får göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller införsel i verksamheten.

Den skattskyldiges avdragsrätt omfattar även den ingående skatt som hänför sig till avhjälpande av skador som han vållat i sin verksamhet.

Det är fråga om förvärv eller införsel i verksamheten även då den som vållat skadan eller en försäkringsgivare står för den skattskyldiges kostnad för förvärvet eller införseln.

— — —

5 § Om den ingående skatten för ett förvärv minskar till följd av rabatt eller någon annan prisnedsättning enligt 7 kap. 4 §, minskar rätten till avdrag i motsvarande mån.

I 13 kap. 26 § finns bestämmelser om återförande av sådan ingående skatt som hänför sig till ett förvärv för vilket en skattskyldig har fått prisnedsättning efter det att han gjort avdrag för skatten.

6 § Rätt till avdrag för ingående skatt föreligger endast om den kan styrkas. I 17-19 §§ finns särskilda bestämmelser om hur avdragsrätten skall styrkas i vissa fall.

7 § Den ingående skatten uppgår till samma belopp som den utgående skatten hos den som är skattskyldig för omsättningen eller införseln.

Om ingen är skattskyldig för utgående skatt för den omsättning genom vilken ett förvärv har gjorts, uppgår den ingående skatten

1. vid andra förvärv än sådana som anges i 2 och 3: till 20 procent av ersättningen,

2. vid förvärv av sådana varor som anges i 7 kap. 1 § andra meningen: till 17,36 procent av ersättningen, och

3. vid fastighetsförvärv enligt 4 § första stycket 4: till den där angivna utgående skatten hos säljaren.

— — —

9 § Avdrag får inte göras för sådan ingående skatt som hänför sig till

1. stadigvarande bostäder,

2. utgifter för representation och liknande ändamål för vilka den skattskyldige inte har rätt att göra avdrag vid inkomsttaxeringen enligt punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen (1928:370),

3. förvärv av varor för försäljning från fartyg i de fall som avses i 5 kap. 12 §, eller

4. kostnader vid uttag av tjänst där beskattningsunderlaget beräknats enligt 7 kap. 2 § 5.

I 15 § och 16 § första stycket 2 finns särskilda begränsningar av rätten till avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv eller hyra av personbilar eller motorcyklar.

10 § Ett finansieringsföretag som har övertagit en säljares rätt enligt ett köpeavtal får göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till värdet av en vara som med stöd av köpeavtalet återtas av finansieringsföretaget. Detta gäller dock endast om företaget kan visa att köparen helt saknat rätt till avdrag för ingående skatt eller inte fått skatt återbetald som hänför sig till dennes förvärv av varan.

11 § Avdrag får inte göras för ingående skatt enligt 2 § 2 och 3 vid förvärv av

1. varor som helt eller till en väsentlig del består av guld, silver eller platina, om varans inköpspris understiger 175 procent av metallvärdet på inköpsdagen av guldet, silvret eller platinan i varan, eller

2. skrot, avfall eller någon annan liknande vara som innehåller guld, silver eller platina.

12 § Avdrag får inte göras för ingående skatt som hänför sig till förvärv av varor som anges i andra stycket, om förvärvaren exporterar varorna utan att han kan visa att varorna innehafts endast av skattskyldiga före exporten. Om varorna exporteras efter den redovisningsperiod då avdrag

gjorts, skall den skattskyldige återföra den avdragna ingående skatten enligt bestämmelserna i 13 kap. 27 §.

Första stycket gäller

1. varor som helt eller till väsentlig del består av guld, silver eller platina men som inte omfattas av avdragsförbudet i 11 §,
2. naturpärlor samt naturliga och syntetiska ädelstenar,
3. varor som helt eller till väsentlig del består av koppar, mässing, tenn, brons eller nysilver,
4. andra vapen än sådana skjutvapen som omfattas av vapenlagen (1973:1176),
5. alster av bildkonst,
6. konstalster av glas, porslin eller annan keramik,
7. möbler, och
8. fartyg eller luftfartyg.

— — —

Hur rätten till avdrag skall styrkas

17 § Vid förvärv från en annan skattskyldig skall avdragsrätten styrkas genom att skattens belopp är öppet angivet i inköpsfakturan, avräknings-notan eller en motsvarande handling.

Detta gäller dock inte om förvärvet har gjorts i detaljhandeln eller en jämförlig verksamhet mot en ersättning som understiger 200 kronor.

— — —

9 kap. Särskilt om vissa fastighetsupplåtelser

Återföring av skatt

5 § En skattskyldig fastighetsägare skall återföra sådan ingående skatt som han har gjort avdrag för, om han inom tre år från utgången av det kalenderår under vilket han beviljats skattskyldighet

1. säljer fastigheten,
2. hyr ut eller upplåter fastigheten till någon annan än som anges i 1 § första stycket, eller
3. tar i anspråk fastigheten för användning i en verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §§.

Återföring enligt första stycket skall göras med ett belopp som svarar mot den del av det avdragna beloppet som hänför sig till den sålda delen av fastigheten eller till de lokaler som inte längre hyrs ut eller upplåts enligt 3 kap. 3 § andra stycket.

Återföring enligt första stycket 2 skall inte göras om verksamheten i de uthyrda eller upplåtna lokalerna till följd av lagändring inte längre medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning.

— — —

7 § Om en fastighet övergår utan ersättning från en skattskyldig fastighetsägare till någon annan inträder förvärvaren på tillträdesdagen i den tidigare ägarens ställe vad gäller rättigheter och skyldigheter enligt denna lag.

8 § Återföring enligt 5 eller 6 § skall göras i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken de återföringsgrundande händelserna har inträffat.

10 kap. Rätt för vissa icke skattskyldiga till återbetalning av skatt

— — —

Verksamheter med omsättning utomlands (export)

12 § Den som i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs här i landet omsätter varor eller tjänster utomlands har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt för vilken han saknar rätt till avdrag enligt 8 kap. på grund av att omsättningen sker utomlands. Rätten till återbetalning gäller under förutsättning att omsättningen är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 12 §, 19 § första stycket 2 eller 23 § 4 eller 6.

— — —

11 kap. Faktureringsskyldighet

— — —

Faktureringsskyldighet för vissa skattskyldiga

2 § Den som blir skattskyldig för annan omsättning av varor eller tjänster än förvärv enligt 1 kap. 1 § första stycket 2 eller den som har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9-12 §§ skall, om inget annat följer av 3 eller 4 §, utfärda faktura eller en jämförlig handling för

1. varje omsättning som medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt, vid uttag dock endast för den del av uttaget som avser ersättning,
2. förskotts- eller a conto-betalningar som avser sådana omsättningar, och

3. sådan omsättning av en fastighet som medför avdragsrätt för köparen enligt 8 kap. 4 § första stycket 4.

— — —

Icke skattskyldigas uppgifter i köpehandlingar

7 § Den som överlåter en vara utan att bli skattskyldig för överlåtelsen skall i köpehandlingen ange sitt person- eller organisationsnummer eller, om ett sådant nummer saknas, en likvärdig uppgift, om en köpare begär detta.

— — —

12 kap. Beslutande myndighet m.m.

1 § Beskattningsbeslut och beslut i andra beskattningsärenden meddelas om inte annat anges i 2 § av skattemyndigheten i det län där den skattskyldige är registrerad eller, om han inte är registrerad, där han bort vara registrerad.

Bestämmelserna i 2 kap. 2 § tredje stycket taxeringslagen (1990:324) gäller även vid beslut i beskattningsärenden enligt denna lag.

Om ett beskattningsärende har ett nära samband med ett taxeringsärende som enligt 2 kap. 4 § taxeringslagen skall avgöras i en skattenämnd och det är lämpligt att ärendena prövas i ett sammanhang, får även beskattningsärendet avgöras i skattenämnden.

Riksskatteverket har samma befogenhet som skattemyndigheten har enligt 17 kap. 2, 5 och 6 §§. I förekommande fall tar verket därmed över den befogenhet som annars tillkommer skattemyndigheten.

2 § Skattemyndigheten i Kopparbergs län prövar frågor om återbetalning enligt 10 kap. 1-8 §§ och om betalningsskyldighet och avräkning enligt 19 kap. 7 §.

Frågor om återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§ prövas av skattemyndigheten i respektive län.

Av 14 kap. 28 § framgår att bestämmelserna om beslutande myndighet i 2 kap. 2 § taxeringslagen (1990:324) är tillämpliga i de fall den skattskyldige enligt 14 kap. 3 § skall redovisa mervärdesskatt i en allmän självdeklaration.

— — —

13 kap. Redovisning av skatt

Redovisning i deklaration

— — —

14 kap. Registreringsskyldighet och deklarationsförfarande

— — —

När en särskild deklaration skall anses inlämnad

15 § Om inbetalning av skatt görs enligt 16 kap. 3 §, skall deklarationen anses ha lämnats till skattemyndigheten den dag inbetalningskort eller gireringshandlingar kommit in till den som förmedlar betalningen.

— — —

Förfarandet vid registrering

19 § En skattskyldig som är skyldig att anmäla sig för registrering skall anmäla sig hos skattemyndigheten i det län där hans hemortskommun är belägen.

En utländsk företagare som enligt 4 kap. 5 § andra stycket skall företrädas av en representant här i landet, skall anmäla sig för registrering hos skattemyndigheten i det län där representantens hemortskommun är belägen.

— — —

23 § Skattemyndigheten beslutar i fråga om registrering och utfärdar ett särskilt bevis om beslutad registrering.

— — —

15 kap. Beskattningsbeslut

1 § Skattemyndigheten skall fatta beskattningsbeslut för varje redovisningsperiod med ledning av deklarationen och övriga tillgängliga handlingar.

Om skatten inte kan beräknas tillförlitligt med ledning av de handlingar som avses i första stycket, skall beskattningsbeslutet fattas efter vad som framstår som skäligt med hänsyn till vad som kommit fram i ärendet (skönsbeskattning).

2 § Om den skattskyldige har lämnat en deklaration inom den tid som anges i 14 kap. 12 eller 13 § eller inom den tid som anges i ett beslut om anstånd med att lämna deklaration, anses ett beskattningsbeslut ha fattats i enlighet med deklarationen.

Om deklarationen inte har kommit in till skattemyndigheten inom den tid som anges i första stycket, anses skatten genom beskattningsbeslut ha bestämts till noll kronor. Kommer deklarationen in till skattemyndigheten

vid en senare tidpunkt anses beslut i stället ha fattats i enlighet med deklarationen, om inte ett omprövningsbeslut har meddelats dessförinnan.

— — —

16 kap. Betalning och återbetalning av skatt

— — —

3 § Skatten skall betalas genom insättning på ett särskilt konto. Inbetalningen anses ha gjorts den dag inbetalningskort eller gireringshandling kommit in till den som förmedlar betalningen.

— — —

9 § Om den skattskyldige står i skuld för mervärdesskatt, har han vid återbetalning enligt 8 § rätt att få tillbaka bara vad som överstiger skulden och de räntor, dröjsmålsavgift och skattetillägg som är hänförliga till skulden. Detsamma gäller om den skattskyldige har en skuld som avser till betalning förfallen skatt enligt uppbördslagen (1953:272), skatt enligt lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, arbetsgivaravgift enligt lagen (1981:691) om socialavgifter eller avgift enligt lagen (1982:423) om allmän löneavgift. I lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter finns också bestämmelser som begränsar rätten till återbetalning.

— — —

20 kap. Överklagande

Överklagande av skattemyndighetens beslut

1 § Följande beslut av skattemyndigheten får överklagas hos länsrätten:

1. beskattningsbeslut i en fråga som kan ha betydelse för beskattningen eller rätten till återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§,
2. beslut att avvisa en begäran om omprövning av beskattningsbeslut,
3. beslut enligt 10 kap. 9 §,
4. beslut enligt 14 kap. 1 § andra stycket, 23 och 24 §§ och 19 kap. 13 § i fråga om registrering,
5. beslut om skattskyldighet eller anstånd med att lämna deklaration eller betala skatt, och

Beslut om skatterevision och skattemyndighetens beslut om föreläggande av vite får inte överklagas.

2 § Beslut som Skattemyndigheten i Kopparbergs län har fattat om återbetalning enligt 10 kap. 1-8 §§ och om betalningsskyldighet och avräkning enligt 19 kap. 7 § får överklagas hos länsrätten i Kopparbergs län. Beslut om avräkning får dock överklagas endast i samband med

överklagande av beslut om betalningsskyldighet eller särskilt på den grunden att avräkningsbeslutet är felaktigt.

3 § En skattemyndighets beslut i övrigt enligt denna lag överklagas hos Riksskatteverket. Riksskatteverkets beslut med anledning av ett sådant överklagande får inte överklagas.

Den skattskyldiges överklagande

4 § Den skattskyldiges överklagande enligt 1 § första stycket skall vara skriftligt och ha kommit in inom sex år efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. Om beskattningsbeslutet har meddelats efter den 30 juni sjätte året efter det kalenderår under vilket det beskattningsår som beslutet avser har gått ut och om den skattskyldige har fått del av beslutet efter utgången av oktober samma år, får överklagandet dock komma in inom två månader från den dag då den skattskyldige fick del av beslutet.

Den skattskyldige får överklaga ett beskattningsbeslut även om det inte har gått honom emot.

5 § Skattemyndigheten skall pröva om den skattskyldiges överklagande har kommit in i rätt tid. Har överklagandet kommit in för sent, skall myndigheten avvisa det, om inget annat följer av andra eller tredje stycket.

Överklagandet skall inte avvisas, om förseningen beror på att skattemyndigheten har lämnat den skattskyldige en felaktig underrättelse om hur man överklagar.

Överklagandet skall inte heller avvisas, om det inom överklagandetiden kommit in till en annan skattemyndighet än den som fattat beslutet eller till en allmän förvaltningsdomstol. Överklagandet skall då omedelbart sändas över till den skattemyndighet som fattat beslutet med uppgift om den dag då handlingen kom in till skattemyndigheten eller domstolen.

— — —

22 kap. Övriga bestämmelser

— — —

Behörighet att lämna uppgift

6 § Vid tillämpningen av bestämmelserna i denna lag skall ett meddelande som lämnats för en skattskyldig som är juridisk person anses

vara lämnat av den skattskyldige, om det inte är uppenbart att uppgiftslämnaren saknat behörighet att företräda den skattskyldige.

— — —

— — —

5. Bestämmelserna i 16 kap. 9 § andra meningen tillämpas först fr.o.m. den 1 januari 1995.

Lagrådet

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 1993-11-08

Närvarande: f.d. regeringsrådet Bengt Hamdahl, justitierådet Hans-Gunnar Solerud, regeringsrådet Anders Swartling.

Enligt protokoll vid regeringssammanträde den 13 maj 1993 har regeringen på hemställan av statsrådet Lundgren beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till Mervärdesskattelag, m.m.

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av kammarrättsassessorn Marianne Svanberg.

Förslagen föranleder följande yttrande av *Lagrådet*:

Förslaget till Mervärdesskattelag

Allmänt

Det remitterade lagförslaget bygger på ett grundligt förarbete, som präglats av en strävan efter systematisk följdriktighet och saklig fullständighet. Lagrådet vill inte förneka att dessa mål för arbetet i betydande utsträckning uppnåtts även om lagregleringen, måhända med nödvändighet, fortfarande framstår som tämligen svåröverskådlig och komplicerad. Ett behov av klargörande föreligger på flera punkter och förbättringar i terminologiskt och redaktionellt avseende är önskvärda.

Lagrådet har i åtskilliga delar omarbetat den remitterade lagtexten. Lagrådets förslag till lagtext framgår av bilaga till detta protokoll. För fullständighetens skull återger bilagan lagförslaget även i de delar som inte varit föremål för ändring från Lagrådets sida.

På de punkter som är av saklig innebörd eller annars förtjänar särskilt omnämnande gör Lagrådet följande kommentarer.

1 kap.

1 och 2 §§

Enligt avsnitt 2.3 i lagrådsremissen skall med skattskyldighet förstås endast skyldigheten att betala skatt till staten. Bestämmelserna i dessa paragrafer är utformade i enlighet härmed. Avsikten synes också ha varit att därmed komma till rätta med den egendomlighet som ligger i den s.k. tekniska skattskyldighet som regleras i lagen (1968:430) om mervärdeskatt (ML) och som har kritiserats av Lagrådet i annat sammanhang (se prop. 1989/90:111 s. 294). Att redan i lagens inledning klargöra när skyldighet att betala skatt föreligger och därvid utnyttja ett skattskyldighetsbegrepp med den antydda, mer begränsade innebörden är självfallet en fördel. Av förklarliga skäl kan emellertid inte ett sådant syfte uppnås

fullt ut. Som framgår av förslagets tredje stycke av 1 § och andra stycket av 2 § kräver nämligen bedömningen av skyldigheten att betala skatt att även bestämmelser i andra kapitel i lagen studeras. Det av det tidigare Lagrådet kritiserade förhållandet att det kan vara ett gynnande beslut att bli förklarad skattskyldig har inte kunnat undvikas helt och hållet. Ett ganska närliggande fall kommer således att föreligga när en fastighetsägare på egen begäran blir förklarad skattskyldig enligt 9 kap. 1 § i förslaget. På det hela taget får emellertid remissförslaget anses medföra en bättre ordning än ML redan i och med att som skattskyldig inte räknas den som inte kan bli skyldig att betala någon skatt men väl få rätt till återbetalning av belopp motsvarande skatt eller beräknad kompensation för skatt som han betalat.

I ett andra stycke av 1 § innehåller remissförslaget en bestämmelse som klargör att mervärdesskatt inte skall tas ut vid införsel under sådana omständigheter som medför frihet från skatt enligt lagen (1987:1066) om frihet från skatt eller avgift vid införsel. Enligt Lagrådets mening är det av systematiska skäl lämpligare att den avsedda skattebefrielsen ges formen av ett undantag från den generella skatteplikt som föreskrivs i 3 kap. 1 §. I Lagrådets författningsförslag har bestämmelsen utformats i enlighet härmed och förts över till 3 kap. 27 §.

Skattskyldigheten skall enligt förslaget knytas till omsättningen, såsom sistnämnda begrepp definieras i lagförslaget. Lagrådet föreslår därför att i 2 § "vid" ersätts med "för"; jfr 6 kap. 7 § (Lagrådets lagtextbilaga 6 kap. 6 §).

3 §

Lagrådet föreslår att "den skattskyldige" i sista meningen i första stycket i remissförslaget ersätts med "den som omsätter varan eller tjänsten", eftersom meningen skall omfatta även det i 1 § första stycket 2 angivna fallet då det är förvärvaren av en tjänst som är skattskyldig enligt 2 § första stycket 2.

Enligt specialmotiveringen skall med vissa undantag skattskyldigheten vid varuomsättning inträda i och med att avlämnande sker i den mening som avses i köplagen. I den föreslagna lagtexten talas det om "avlämnas till köparen". För att tillgodose det i specialmotiveringen till förevarande paragraf antydda syftet att det köprättsliga begreppet avlämnas på mervärdesskatteområdet inte skall användas i en modifierad mening och för att minska möjligheterna till missförstånd i fråga om transportköp, föreslår Lagrådet att i lagtexten "till köparen" inte kopplas ihop med "avlämnas", trots att detta innebär en ändring av den text som finns i ML.

I tredje stycket i lagförslaget har behållits en motsvarighet till bestämmelsen i 4 § andra stycket ML. Det utredningsförslag som legat till grund för det remitterade förslaget hade i stället utformat en häremot svarande regel som en övergångsbestämmelse till den nya lagen. Eftersom bestämmelsen tar sikte på framtida ändringar av skattepliktsreglerna och skall reglera tidpunkten för skattskyldighetens inträde vid förskottsbetalning när sådana ändringar vidtas kan enligt Lagrådet med

visst fog ifrågasättas om inte lagstiftaren vid lagändringarna borde pröva övergångsfrågan från fall till fall, detta så mycket mera som bestämmelsen inte reglerar framtida ändringar av skattesatserna. Ett alternativ skulle vara att någon bestämmelse inte alls tas in om detta i den nya lagen eller dess övergångsbestämmelser. Lagrådet har emellertid stannat för att godta remissförslaget i denna del av de skäl som i specialmotiveringen redovisas som motiv för den föreslagna bestämmelsen.

7 §

På skilda ställen i lagförslaget hänvisas till "verksamhet som medför skattskyldighet". Lagrådet anser att det vore en fördel om en definition av detta begrepp inflöt i lagen. En sådan föreslås därför införd som ett andra stycke i förevarande paragraf.

8 §

I paragrafens andra stycke har intagits en definition av "ingående skatt". Såväl begreppet som sådant som dess definition kan visserligen leda tankarna bort från det väsentliga kännetecken för mervärdesskatten som förslaget i övrigt har velat poängtera när skattskyldighetsbegreppet begränsats till skyldigheten att betala skatt till staten. Det som kallas ingående skatt har nämligen inte utgjort någon skatt i egentlig mening för den skattskyldige utan en kompensation till annan (säljare/tillhandahållare av tjänst) för vad denne haft att betala i skatt för sin omsättning i fråga. Vilken kompensation som betalas beror på den prisnivå säljaren/tillhandahållaren utgått från. I Lagrådets förslag till lydelse av 7 kap. 3 § har försök gjorts att ytterligare klargöra sammanhangen.

Med hänsyn till att begreppet ingående skatt använts under lång tid vid tillämpningen av ML anser Lagrådet att någon ändring inte bör göras av beteckningen, som närmast får ses som en rent teknisk term. Däremot föreslår Lagrådet en omformulering av förevarande paragraf så att den endast hänvisar till den bestämmelse där begreppet framgår mer i detalj. På åtskilliga ställen i remissförslagets lagtext förekommer omväxlande "skatt" och "ingående mervärdesskatt" med avledningar där det som åsyftats i själva verket har varit ingående skatt enligt den i 1 kap. 8 § intagna definitionen. Lagrådet har i sitt lagtextförslag strävat efter att genomgående använda det definierade begreppet.

10 §

I Lagrådets författningsförslag har en definition av begreppet export tagits in i denna paragraf. Förslaget bör ses i samband med andra bestämmelser i lagen, främst reglerna om omsättningsland i 5 kap. och om återbetalning av skatt i 10 kap. 12 §.

En omsättning av en vara eller tjänst skall i princip anses som en omsättning inom landet om den har en sådan anknytning till Sverige som beskrivs i 5 kap. 2-8 §§. En omsättning som inte omfattas av någon av dessa paragrafer anses alltid som en omsättning utomlands. Även en omsättning som faller under någon av 2-8 §§ skall emellertid i särskilda fall anses som en omsättning utomlands, nämligen i de fall som regleras

i remissförslagets 5 kap. 9-13 §§ (9-11 §§ i Lagrådets förslag). I dessa paragrafer görs inte någon anknytning till verksamhetens lokalisering inom eller utom Sverige. Det remitterade förslaget betecknar dessa fall som "export". Ett annat exportbegrepp ligger till grund för remissförslagets 10 kap. 12 §. Som export räknas där att någon "i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs här i landet omsätter varor eller tjänster utomlands" (10 kap. 12 § första meningen jämförd med rubriken till paragrafen). Det är endast en export i denna mening som kan ge rätt till återbetalning av skatt.

Det är naturligtvis önskvärt att exportbegreppet får en entydig definition i lagen. En lämplig lösning synes vara att bestämmelserna i 5 kap. helt frigörs från exportbegreppet och att detta begrepp ges ett innehåll som motsvarar 10 kap. 12 § första meningen i remissförslaget. Eftersom begreppet används även på andra ställen i lagen förordar Lagrådet att definitionen tas in bland de inledande bestämmelserna i 1 kap.

12 §

Bland lagens definitioner bör upptas även begreppet verksamhetstillbehör som förekommer på några ställen i lagtexten. I denna paragraf i Lagrådets förslag har en sådan definition tagits in med användande av remissförslagets text i 3 kap. 3 § första stycket 1.

15 §

Paragrafen, som motsvarar 14 § i remissförslaget, innehåller en definition av uttrycket utländsk företagare.

Det remitterade förslaget innebär att varje fysisk person som inte är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige och varje juridisk person som inte är registrerad här räknas som utländsk företagare. I fråga om fysiska personer synes definitionen med hänsyn till ändamålet vara godtagbar även om den enligt ordalydelsen innebär att varje utomlands bosatt fysisk person, således även den som inte är näringsidkare, kommer att inordnas under begreppet företagare. När det gäller juridiska personer är en ändring påkallad. Det remitterade förslaget skulle nämligen få till följd att alla svenska juridiska personer som inte är registrerade (t.ex. ideella föreningar) blir att betrakta som utländska företagare. Lagrådets förslag innebär att definitionen anknyts till de förhållanden som brukar anses avgörande för juridiska personers nationalitet. Till dessa förhållanden hör i första hand en eventuell registrering men i andra hand också sådana omständigheter som platsen för styrelsens säte.

17 §

I 11 kap. i remissförslaget, som handlar om faktureringsskyldighet, förekommer uttrycket "faktura eller en jämförlig handling". Vidare talas om avräkningsnota och köpehandling. De nämnda uttrycken återkommer på andra ställen i lagförslaget. I 8 kap. 17 § används också termerna "inköpsfakturan, avräkningsnotan eller en motsvarande handling".

Lagrådet föreslår att en enhetlig terminologi används genomgående och har valt uttrycket "faktura eller jämförlig handling". Genom en definition i förevarande paragraf klargörs att med "jämförlig handling" menas avräkningsnota, kvitto, köpehandling och liknande handling. Med hänsyn till förekomsten av elektronisk databehandling i redovisningen av mervärdesskatt föreslås vidare efter mönster av 3 kap. 11 § andra stycket taxeringslagen (1990:324) en föreskrift om att med handling avses även upptagning som kan uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel.

2 kap.

1 §

Under föredragningen av lagrådsremissen har framkommit att det är avsikten att begreppet omsättning av vara stundom skall kunna innefatta också vissa tjänster som tillhandahålls som ett led i denna omsättning liksom att tillhandahållandet av en tjänst också skall kunna innefatta överlåtelse av vissa varor utan att omsättningen därför skall delas upp i en avseende vara och en avseende tjänst. Det har emellertid visat sig att det inte i lagtext kan uppställas någon entydig gräns för dessa fall på grundval av det material som föreligger i lagstiftningsärendet. Frågan måste således överlämnas till rättstillämpningen. Till undvikande av en opåkallad sammanläggning av varuomsättning och tjänst i syfte att uppnå gynsammaste skattesats, när skilda sådana kan komma i fråga (t.ex. att anse serveringstjänst på transportmedel ingå som led i personbefordran), har det befunnits att det i själva verket anses böra föreligga en presumtion för en uppdelning. Lagrådet anser att åtminstone detta bör kunna utläsas av bestämmelsen liksom att det i övrigt är omständigheterna i det enskilda fallet som blir avgörande. För detta ändamål föreslår Lagrådet ett nytt andra stycke i paragrafen.

Med den systematik som utnyttjats i lagförslaget framstår det som onödigt att, såsom görs i remissförslagets tredje stycke, erinra om bestämmelserna i 3 kap. om skatteplikt och undantag från skatteplikt. Lagrådet förslår därför att stycket får utgå.

5 och 6 §§

I remissförslaget uppställs som förutsättning för uttagsbeskattning att den skattskyldige normalt omsätter tjänsten i fråga till utomstående mot "marknadsmässig" ersättning. Det citerade ordet synes inte tillföra något meningsfullt för det här berörda ändamålet. En helt annan sak är att marknadsvärdet har betydelse för frågan om huruvida uttag verkligen förekommit. Lagrådet föreslår därför att det citerade ordet utgår i de två paragraferna.

Eftersom det inte skall vara en förutsättning för uttagsbeskattning enligt 6 § 1 att de angivna tjänsterna tillhandahålls i just en personalservering, föreslår Lagrådet att detta uttryck ersätts med orden "åt sin personal".

8 §

Paragrafen föreskriver att uttagsbeskattning i vissa fall skall ske när en fastighetsägare låter utföra arbeten i egen regi på den egna fastigheten. Enligt specialmotiveringen är avsikten att bestämmelsen skall omfatta "alla förvärvsverksamheter som utgör yrkesmässig verksamhet". Motsättningsvis kan utläsas att bestämmelsen inte skall tillämpas på verksamheter som inte är att bedöma som yrkesmässiga, t.ex. en ideell förenings inkomstskattebefriade verksamhet (jfr 4 kap. 8 § i Lagrådets författningsförslag). Begränsningen till yrkesmässig verksamhet bör framgå av lagtexten.

3 kap.

3 §

Lagrådets förslag till ändrad lydelse av första stycket 1 hänger samman med den definition av verksamhetstillbehör som Lagrådet enligt vad som anförts i det föregående har föreslagit i 1 kap. 12 §.

4-7 §§

Paragraferna handlar om undantag från skatteplikt för sjukvård, tandvård och social omsorg. I Lagrådets förslag har föreskrifterna omdisponerats i förhållande till remissförslaget så att alla bestämmelser om vilken omsättning som undantas från skatteplikt inryms i 4 §, såvitt gäller såväl sjukvård som tandvård och social omsorg, under det att 5-7 §§ innehåller definitioner av begreppen sjukvård, tandvård och social omsorg på mervärdesskattelagens område.

9 och 10 §§

Dessa paragrafer innehåller undantag från skatteplikten såvitt avser bank- och finansieringstjänster respektive försäkringstjänster. I remissförslagets 9 § föreskrivs att undantaget för bank- och finansieringstjänster inte gäller bl.a. "omsättning av varor som enligt köpeavtal återtagits av företaget". Eftersom begreppet tjänst inte omfattar en omsättning av varor bör den citerade föreskriften utgå som överflödig.

I det remitterade förslaget görs i 9 och 10 §§ hänvisningar till 24 §. Även dessa hänvisningar framstår som överflödiga och har därför uteslutits i Lagrådets författningsförslag.

14 §

I paragrafens sista stycke hänvisas till en kungörelse. Eftersom hänvisning i en lag inte bör ske till en författning av lägre valör föreslår Lagrådet en omformulering.

24 §

Paragrafen undantar vissa överlåtelser av "andra tillgångar än omsättningstillgångar" från skatteplikt. Av specialmotiveringen framgår att undantaget är avsett att omfatta både de tillgångar som räknas upp i motsvarande bestämmelse i ML, dvs. "inventarier, material, avfallspro-

dukter eller liknande varor", och olika rättigheter. Vid lagrådsföredragningen har framkommit att uttrycket material syftar på bl.a. tillgångar som är avsedda att förbrukas i verksamheten. Eftersom sådana tillgångar normalt betraktas som omsättningstillgångar, bör uttryckligen klargöras att förbrukningsmaterial skall räknas till de tillgångar som omfattas av undantaget från skatteplikt.

27 §
Paragrafen motsvarar 1 kap. 1 § andra stycket i det remitterade förslaget. Som nämnts i kommentaren till den paragrafen har Lagrådet ansett att skattefriheten vid viss införsel av systematiska skäl bör regleras i 3 kap.

28 §
Paragrafen motsvarar 27 § i det remitterade förslaget. Punkt 2 har kompletterats så att den närmare överensstämmer med den bestämmelse i 58 § andra stycket ML som den enligt specialmotiveringen skall motsvara.

4 kap.
En grundläggande förutsättning för att en skattepliktig omsättning inom landet skall medföra skattskyldighet är att omsättningen görs i en verksamhet som är *yrkesmässig*. Med undantag för vissa tjänster som tillhandahålls från utlandet fordras dessutom att verksamheten *bedrivs i Sverige*. Båda dessa rekvisit måste också vara uppfyllda för att en omsättning som görs utomlands skall betraktas som en export och därför kan medföra rätt till återbetalning av skatt.

Det är naturligtvis viktigt att de centrala begreppen "yrkesmässig" och "bedrivs i Sverige" får sin innebörd preciserad i lagen. Det remitterade förslaget innehåller i 4 kap. bestämmelser som har sådant syfte. I 1 § föreslås som huvudregel att en verksamhet skall anses "yrkesmässig här i landet" om intäkterna av den utgör skattepliktig intäkt av näringsverksamhet enligt kommunalskattelagen (1928:370, KL) eller lagen om statlig inkomstskatt (1974:576, SIL). I fortsättningen av kapitlet görs för vissa situationer en utvidgning och för andra en inskränkning av det begrepp som bestämts genom huvudregeln.

Enligt Lagrådets mening bör bestämmelserna omarbetas. Av systematiska skäl är det önskvärt att de två begreppen, som har självständiga funktioner i lagen, definieras var för sig. I sak gör Lagrådet bedömningen att metoden att anknyta till skattepliktsreglerna i KL och SIL — en metod som används redan i ML — vid en strikt tolkning inte leder till det resultat som avses. I Lagrådets författningsförslag har de båda begreppen hållits isär och definierats på ett annnat sätt än i remissförslaget. Definitionen av begreppet yrkesmässig görs i 1 § medan förutsättningarna för att en yrkesmässig verksamhet skall anses bedriven i Sverige preciseras i 5 §. De nya definitionerna har också föranlett en ändring av kapitelrubriken och nya underrubriker framför 1 och 5 §§. Paragraferna kommenteras i det följande. I anslutning till kommentaren

till 1 § tar Lagrådet upp en närliggande fråga som berörts i remissprotokollets specialmotivering till paragrafen, nämligen hur man skall avgöra om en näringsidkares aktiviteter utgör en enda eller två eller flera "verksamheter".

1 §

Före 1990 års skattereform gällde enligt ML att en verksamhet skulle betraktas som yrkesmässig om intäkterna av den utgjorde intäkt av *jordbruksfastighet, annan fastighet eller rörelse* enligt KL:s regler. I samband med skattereformen ändrades bestämmelserna i ML så att yrkesmässighet numera — liksom enligt det remitterade förslaget — skall anses föreligga när verksamhetens intäkter utgör intäkt av *näringsverksamhet*. För fysiska personer har ändringen inte haft någon betydelse i sak men för juridiska personer har den medfört en viss utvidgning av begreppet yrkesmässighet. Det senare sammanhänger med de ändringar av bestämmelserna om inkomstslag och förvärvskällor som gjordes vid reformen. För juridiska personer gäller numera enligt 2 § 1 mom. SIL att alla skattepliktiga intäkter hänförs till en och samma förvärvskälla inom inkomstslaget näringsverksamhet. Konsekvensen av att mervärdesskattereglerna anknyter till vad som utgör skattepliktig intäkt av näringsverksamhet enligt SIL blir således för de juridiska personernas del att varje verksamhet som ger en skattepliktig intäkt — även t.ex. en "icke yrkesmässig avyttring av tillgångar" — blir att betrakta som yrkesmässig i mervärdesskattehänseende.

Lagrådet ifrågasätter om det inte står bättre i överensstämmelse med grunderna för mervärdesbeskattningen att reservera begreppet yrkesmässig för verksamhet som utgör näringsverksamhet i egentlig mening, dvs. sådan verksamhet som numera anges i 21 § KL och som i äldre regler beskrevs med uttrycken jordbruksfastighet, annan fastighet och rörelse. Lagrådets författningsförslag har utformats med denna utgångspunkt. Huvudregeln i *punkten 1* av den nu kommenterade paragrafen föreskriver således att en verksamhet skall anses yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt 21 § KL.

I *punkten 2* regleras de fall då en verksamhet bedrivs i former som är jämförliga med näringsverksamhet. Före skattereformen var motsvarande bestämmelse tillämplig på verksamhet i vilken varor eller tjänster omsattes "under rörelseliknande former". Av vad som upplysts vid lagrådsföredragningen har Lagrådet dragit slutsatsen att en tillämpning av den föreslagna bestämmelsen i praktiken kan bli aktuell endast när en verksamhet liknar *rörelse*. I Lagrådets författningsförslag har punkten 2 därför begränsats till de fall där verksamheten bedrivs i former jämförbara med en till näringsverksamhet hänförlig rörelse.

Enligt den av Lagrådet föreslagna definitionen skall således avgörandet av om en verksamhet är yrkesmässig grundas på en bedömning av om verksamheten har en sådan karaktär — varaktighet, bakomliggande vinstsyfte m.m. — att den utgör näringsverksamhet enligt 21 § KL eller om den bedrivs i rörelseliknande former. Som nyss nämnts berörs i specialmotiveringen också en annan fråga som rör verksamhetsbe-

dömningen. För tillämpningen av vissa bestämmelser i lagen har det betydelse om de aktiviteter som den skattskyldige utövar utgör en enda eller två eller flera "verksamheter". Som exempel kan nämnas den materiella bestämmelsen om uttag i 2 kap. 2 § 3 samt bestämmelserna om redovisning i 13 kap. 2 § och om deklaration i 14 kap. 6 och 29 §§.

Denna fråga om vad som är *enhet* vid bedömningen av den skattskyldiges verksamhet har inte reglerats i lagen. I specialmotiveringen hänvisas till ett uttalande i förarbetena till 1990 års skattereform. Enligt det uttalandet, som avser verksamhetsbegreppet i 18 § KL, förstås med verksamhet "summan av aktiviteter av en enhetlig beskaffenhet, t.ex. detaljhandel i en viss bransch, industriell tillverkning av visst slag, jordbruk, fiske, fastighetsförvaltning" (prop. 1989/90:110 s. 646). Uttalandet är allmänt hållet och torde ofta ge otillräcklig ledning för den praktiska tilllämpningen. Det hade naturligtvis varit en fördel om begreppet verksamhet i den nu aktuella meningen hade kunnat preciseras i lagen. Å andra sidan står det klart att en lagreglering skulle möta betydande svårigheter och att varje precisering i lag som går längre än motivuttalandet kan medföra risk för inte önskvärda låsningar av praxis. Lagrådet har därför ansett sig böra godta att någon uttrycklig reglering inte föreslagits. Beträffande hänvisningen till skattereformens förarbeten vill Lagrådet dock göra den reservationen att det inte är givet att den avgränsning av verksamhetsbegreppet som ansetts lämplig för inkomstbeskattningens del alltid ger det önskade resultatet vid mervärdesbeskattningen. Det kan visa sig att särskilda hänsynstaganden bör göras vid mervärdesbeskattningen, exempelvis till de överväganden som legat bakom gränsdragningen mellan det skattepliktiga och det inte skattepliktiga området.

5 §

Av specialmotiveringen till denna paragraf och till 1 § framgår att avsikten med att anknyta definitionen av det sammansatta begreppet "yrkesmässig här i landet" till skattepliktsreglerna i KL och SIL varit att åstadkomma att varje fysisk eller juridisk person som inte är utländsk företagare skall anses bedriva sin verksamhet i Sverige medan en utländsk företagare enligt huvudregeln skall anses bedriva verksamhet i landet endast om han har en fastighet eller ett fast driftställe här. Beträffande de utländska företagarna uppnås emellertid inte detta resultat genom en hänvisning till nämnda skattepliktsregler. Hänvisningen bör i stället avse inkomstskattelagarnas regler om subjektiv skattskyldighet.

Lagrådet har utformat sitt förslag till 5 § i enlighet med det sagda. Första stycket klargör vad som gäller för den som inte är utländsk företagare. I andra stycket anges förutsättningarna för att en utländsk företagares yrkesmässiga verksamhet skall anses bedriven i Sverige. Hänvisningen till 6 § 1 mom. SIL kommer att avse de fall där den yrkesmässiga verksamheten hänför sig till en fastighet eller ett fast driftställe här i landet (här bortses från vissa fall som saknar intresse när det gäller mervärdesskatt). Har den utländske företagaren inte någon sådan fastighet eller något sådant fast driftställe skall hans verksamhet

anses bedriven här endast till den del den omfattar en omsättning av det slag som anges i någon av punkterna 1-3 i förevarande paragraf.

5 kap.

I enlighet med vad Lagrådet förordat i kommentaren till 1 kap. 10 § har bestämmelserna i detta kapitel gjorts oberoende av exportbegreppet. Lagrådets förslag innebär vidare att 9 § i det remitterade förslaget uteslutits som överflödig och att övriga bestämmelser underkastats en redaktionell bearbetning. Dessutom har en omdisponering gjorts så att 9 § i Lagrådets förslag motsvarar 10 och 12 §§ i det remitterade förslaget medan *10 och 11* §§ motsvarar remissförslagets 11 och 13 §§. Frikopplingen från exportbegreppet har också föranlett en ändring av den första underrubriken före 9 §.

7 §

Lagrådet föreslår en omformulering av första stycket för att bättre anpassa texten till uttalanden i specialmotiveringen.

Bestämmelsen i paragrafen är av central betydelse för bedömningen av när en tjänst skall anses omsatt på sådant sätt att beskattning i Sverige kommer i fråga. Svårigheter torde föreligga att göra motsvarande bedömning enligt ML. Tyvärr kan nog förutses att tillämpningssvårigheter kommer att föreligga även med den föreslagna texten, i synnerhet när det gäller att avgöra om en tjänst enligt andra stycket tillgodogörs uteslutande i Sverige eller utomlands. Om t.ex. en rådgivning ges en befattningshavare vid ett driftställe i Sverige men helt avser verksamheten vid ett driftställe utanför landet, skulle man med skäl kunna fråga sig var tjänsten tillgodogörs. En annan svårighet som inte löses eller berörs i remissen gäller sådana fall då tjänsten kommer flera driftställen tillgodo, av vilka endast något är beläget inom landet. När man, som fallet är, har sökt en nära anpassning till EG-direktiven på området föreligger dessvärre inte något utrymme för ytterligare precisering av lagtexten. De spörsmål som kan uppkomma måste således överlämnas till rättstillämpningen.

6 kap.

I 3 § i remissförslaget anges att den som har övertagit en verksamhet är skattskyldig för omsättning i verksamheten efter övertagandet. Enligt Lagrådet torde detta vara ett onödigt påpekande. Möjligen skulle en väsentligare upplysning vara att uttryckligen ange att övertagaren inte är skattskyldig för omsättning som ägt rum före övertagandet. ML saknar bestämmelser om denna fråga och Lagrådet har stannat för att förhållandena får anses tillräckligt klara utan särskild bestämmelse vid sidan av de mer tekniskt betonade regler i 13 kap. 11 § och 24 § andra stycket som behandlar redovisningsskyldigheten för övertagaren och den tidigare innehavaren.

5 §

Frivillig skattskyldighet för fastighetsuthyrning och bostadsrättsupplåtelse förutsätter enligt 9 kap. 1 § första stycket att skattemyndigheten har beslutat om detta.

Det i remissförslagets 6 kap. 6 §, som motsvarar förevarande paragraf i lagrådsförslaget, använda uttrycket att en fastighetsägare har "beviljats" skattskyldighet bör därför ersättas med att fastighetsägaren blivit skattskyldig till följd av beslut enligt 9 kap. 1 § första stycket.

7 och 8 §§

Paragraferna, som motsvaras av 8 och 9 §§ i det remitterade förslaget, har disponerats om så att alla regler om de avsedda förmedlingsfallen finns i 7 § och samtliga regler om producentföretagens auktionsförsäljning förts samman i 8 §.

7 kap.

1 §

Bestämmelserna om skattesatser har anpassats till den ändring som gjorts i 13 § ML genom SFS 1993:772.

2-6 §§

Utformningen av bestämmelserna om beskattningsunderlaget vid omsättning erbjuder betydligt större svårigheter när skattesatsen skall utgöra ett pålägg på ett beskattningsunderlag före mervärdesskatt i stället för som tidigare gällde en procentsats av ett beskattningsvärde, i vilket kompensation för skatten är inräknad.

Av Lagrådets förslag till 2 § framgår att beskattningsunderlaget vid annan omsättning än uttag av vissa fastighetstjänster och uttag för viss försäljning på fartyg skall beräknas med utgångspunkt i det värde som anges i 3 och 4 §§ och att detta värde med ett procentavdrag som motsvarar mervärdesskattens andel härav utgör beskattningsunderlaget.

I 5 § i Lagrådets författningsförslag finns reglerna om beskattningsunderlaget i de nyss angivna undantagsfallen för vissa uttag.

Slutligen har i 6 § samlats remissförslagets regler i 4 och 5 §§ om minskning av beskattningsunderlaget vid rabatter m.m., vid återtagande av varor som sålts med förbehåll om återtaganderätt och vid kundförluster.

9 §

I denna paragraf finns särskilda föreskrifter om beräkning av beskattningsunderlaget vid vissa fall av återinförsel. Ett sådant fall, reglerat i punkt 4, är att varor har tillverkats utomlands med användning av ett konstruktionsarbete eller någon liknande prestation som har anknytning till Sverige. I det remitterade förslaget beskrivs anknytningen så att det skall vara fråga om ett "svenskt" konstruktionsarbete eller en "svensk" prestation. Innebörden av denna nationalitetsregel förefaller oklar. Av vad som sagts vid lagrådsföredragningen har emellertid framgått att bestäm-

melsen i själva verket är avsedd att gälla när konstruktionsarbetet eller prestationen *har utförts* i Sverige (jfr den i specialmotiveringen omnämnda bestämmelsen i 8 kap. 1 § 2 d förordningen (1980:749) om tullvärde som just tar sikte på platsen för arbetets utförande). Lagrådets författningsförslag har utformats i enlighet härmed.

8 kap.

3 §

En förutsättning för avdrag för ingående skatt är enligt första stycket att den ingående skatten hänför sig till förvärv eller införsel "i verksamheten". Det remitterade förslaget innehåller i två efterföljande stycken motsvarigheter till bestämmelserna i sjätte och sjunde styckena av anvisningarna till 17 § ML. Den bestämmelse som tas upp i remissförslagets andra stycke utsäger att avdragsrätten omfattar även den ingående skatt som hänför sig till avhjälpande av skador som den skattskyldige vållat i sin verksamhet. Bestämmelsen synes överflödig. Det får anses stå klart att åtgärder för avhjälpande av skador som den skattskyldige vållat i sin verksamhet är ett led i själva verksamheten och att avdragsrätt således föreligger direkt på grund av första stycket. Lagrådet har därför låtit bestämmelsen utgå. Andra stycket i Lagrådets författningsförslag motsvarar tredje stycket i det remitterade förslaget.

5-7 §§

Remissförslagets 6 § motsvaras av 5 § i Lagrådets förslag. I den sistnämnda paragrafen har införts en erinran om att hänsyn skall tas till rätten till avdrag för ingående skatt vid skönsbeskattning.

I Lagrådets förslag har 6 § första stycket hämtats från 7 § första stycket i remissförslaget och 6 § andra stycket från 5 § andra stycket i sistnämnda förslag.

9-12 §§

I 9 § i remissförslaget finns bestämmelser om förbud mot avdrag för ingående skatt i vissa fall. Ett av dessa är att den ingående skatten hänför sig till, som det heter i remissen, "stadigvarande bostäder". Enligt vad som upplysts vid föredragningen inför Lagrådet är avsikten att förbudet skall ha samma räckvidd som motsvarande förbud i 18 § första stycket 1 ML. För att något missförstånd på denna punkt inte skall uppstå bör samma formulering väljas som i sistnämnda bestämmelse, nämligen "stadigvarande bostad". En reservation bör också införas i 10 § för det fall då avdragsrätt föreligger trots förbudet, nämligen då den ingående skatten härrör från uttagsbeskattning för tjänster som avses i 2 kap. 7 och 8 §§.

Remissförslagets 12 § avser i själva verket ett fall av återbetalning och inte fall av avdrag för ingående skatt. Bestämmelsen har i Lagrådets författningsförslag förts över till 10 kap. 12 §. I lagrådsförslaget har remissförslagets 9 § delats upp på två paragrafer, 9 och 10, och remissförslagets 10 och 11 §§ blivit 11 och 12 §§.

17 §

I terminologiskt hänseende hänvisas till kommentaren vid 1 kap. 17 §.

Kravet på att avdragsrätten skall styrkas på visst sätt efterges enligt andra stycket i remissförslaget när ersättningen understiger 200 kronor och förvärvet har gjorts i "detaljhandeln eller en jämförlig verksamhet". Undantaget är avsett att gälla även verksamhet för person- eller godsbefordran, biljetter vid teater- och biografföreställningar o.d. Detta har i Lagrådets förslag beaktats vid lagtextens utformning.

9 kap.

I detta kapitel finns bestämmelser om frivillig skattskyldighet för vissa fastighetsägare. Ett inslag i regelsystemet är att den ingående skatt som fastighetsägaren i sin egenskap av skattskyldig har kunnat göra avdrag för skall återföras om vissa särskilda omständigheter inträffar. En sådan omständighet är enligt 5 § *första stycket 1* i det remitterade förslaget att fastighetsägaren "säljer" fastigheten. Om fastigheten däremot övergår till en ny ägare "utan ersättning" tillämpas enligt 7 § remissförslaget i stället en kontinuitetsprincip som innebär att förvärvaren träder i den tidigare ägarens ställe såvitt gäller rättigheter och skyldigheter enligt den föreslagna lagen. Som Lagrådet uppfattat förslaget är avsikten att inte endast en försäljning i strikt mening utan även ett byte eller någon annan onerös överlåtelse skall medföra återföring enligt 5 § och vidare att de båda lagrummen skall korrespondera med varandra på det sättet att varje slag av överlåtelse som inte medför återföring i stället skall leda till att den i 7 § föreskrivna kontinuitetsprincipen tillämpas. Med dessa utgångspunkter har lagrådet utformat sitt författningsförslag så att 5 § första stycket 1 omfattar "köp, byte eller därmed jämförlig rättshandling" och 7 § blir tillämplig när fastigheten "på annat sätt" övergår till ny ägare.

Bestämmelserna om återföring aktualiserar också en annan fråga, nämligen vad som gäller när en frivilligt skattskyldig fastighetsägare försätts i konkurs och fastigheten säljs av konkursboet. Frågan är närmare bestämt om det är konkursgäldenären eller konkursboet som skall belastas av återföringen. Av intresse för bedömningen är inte bara reglerna i 9 kap. utan även bestämmelsen i 6 kap. 3 § om konkursboets skattskyldighet för omsättning i verksamheten efter konkursbeslutet. I ett förhandsbesked hösten 1992 som gällde tilllämpning av motsvarande regler i ML (3 § andra stycket och 15 § femte-sjunde styckena) uttalade Skatterättsnämnden att det var konkursboet och inte konkursgäldenären som var skattskyldigt och redovisningsskyldigt för återföringen. Regeringsrätten har nyligen fastställt förhandsbeskedet (dom den 26 oktober 1993 i mål nr 4825-1992). Reglerna i det remitterade förslaget synes inte medföra någon ändring av rättsläget. Vid lagrådsföredragningen har upplysts att den genom förhandsbeskedet fastlagda ordningen ansetts kunna få inte önskvärda effekter och att frågan därför kommer att bli föremål för fortsatta överväganden. Lagrådet kan för sin del bara konstatera att remissen inte ger underlag för någon annan lösning än remissförslagets i det nu berörda hänseendet.

I remissförslagets 8 § finns en bestämmelse om beskattningsperioden vid återföring enligt 5 eller 6 §. Av systematiska skäl har Lagrådet fört över bestämmelsen till 13 kap. och ersatt den med en hänvisning.

10 kap.

12 §

Denna paragraf innehåller i första stycket i den av Lagrådet föreslagna lydelsen inte någon definition av begreppet export. Både i paragrafen och i underrubriken närmast före paragrafen används i stället det redan i 1 kap. 10 § definierade exportbegreppet.

Andra och tredje styckena motsvarar 8 kap. 12 § i det remitterade förslaget.

14 §

Paragrafen, som är ny i förhållande till det remitterade förslaget, innehåller en hänvisning till de bestämmelser i 8 kap. 17-19 §§ som anger hur rätten till avdrag för ingående skatt skall styrkas.

11 kap.

2 §

Paragrafen innehåller huvudreglerna om faktureringsskyldighet. Reglerna riktar sig i första hand till dem som är skattskyldiga för omsättning av en vara eller tjänst. Faktureringsskyldigheten fyller i dessa fall den dubbla funktionen att ge underlag för kontrollen av skattskyldighetens fullgörande och att tillhandahålla förvärvaren dokumentation för att styrka rätten till avdrag för ingående skatt eller återbetalning av sådan skatt (jfr bl.a. 8 kap. 17 § och den av Lagrådet föreslagna 10 kap. 14 §). Det remitterade förslaget innefattar också en föreskrift om att den som har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9-12 §§ skall utfärda faktura eller jämförlig handling. Föreskriften kommer enligt sin lydelse att omfatta den omsättning som den återbetalningsberättigade själv gör. I 10 kap. 9 § förutsätts emellertid att någon omsättning ännu inte har ägt rum och för övriga återbetalningsfall gäller att omsättningen inte utlöser någon beskattning och att den — möjligen med undantag i något fall för verksamhet som avses i 10 kap. 10 § — inte kan medföra rätt för förvärvaren till avdrag eller återbetalning av s.k. fiktiv skatt. Faktureringsskyldigheten synes under sådana förhållanden inte fylla någon egentlig funktion. Lagrådet har mot denna bakgrund utgått från att skyldigheten enligt den nu behandlade paragrafen att utfärda faktura eller jämförlig handling kan begränsas till de fall där den som omsätter varan eller tjänsten är skattskyldig för omsättningen.

7 §

Den som vill ha avdrag för ingående skatt eller återbetalning av sådan skatt skall enligt 8 kap. 17-19 §§ respektive 10 kap. 14 § (föreslagen av Lagrådet) styrka sin rätt genom faktura eller jämförlig handling. När

förvärvet görs från någon som inte är skattskyldig skall handlingen enligt 8 kap. 18 § respektive 10 kap. 14 § innehålla uppgift om säljarens person- eller organisationsnummer eller, om något sådant nummer inte finns, en likvärdig uppgift. Den nu behandlade 7 § innehåller en bestämmelse som gör överlåtaren skyldig att lämna dessa uppgifter.

När ett förvärv görs från någon som inte är skattskyldig är det den i 8 kap. 2 § 2 och 3 reglerade s.k. fiktiva skatten som kan komma i fråga för avdrag eller återbetalning. I de fall som avses i 8 kap. 2 § 2 rör det sig normalt om en överlåtare som är frikallad från beskattning därför att överlåtelsen inte ingår i yrkesmässig verksamhet. Det kan t.ex. vara fråga om en försäljning från en privatperson eller från en inkomstskattebefriad ideell förening. Gemensamt för sådana fall är att överlåtaren, bortsett från den nu aktuella uppgiftsskyldigheten, står utanför mervärdesskattesystemet.

Från principiell synpunkt kan ifrågasättas om det är lämpligt att i en offentligrättslig lagstiftning föreskriva skyldigheter av detta slag för personer som i övrigt inte omfattas av regelsystemet. Föreskriften om uppgiftsskyldighet är visserligen ägnad att främja ett allmänt intresse, nämligen intresset av att systemet med fiktiv skatt fungerar på det sätt som avsetts, men dess väsentliga funktion torde ändå bli att den i förvärvarens intresse ingriper i det civilrättsliga förhållandet mellan denne och överlåtaren. Det kan hävdas att en principiellt lämpligare lösning skulle vara att avstå från lagreglering och därmed lämna åt förvärvaren att själv ta tillvara sitt intresse genom att som villkor för köpet ställa krav på att överlåtaren lämnar de uppgifter som behövs för avdrag eller återbetalning. Som ett särskilt argument för en sådan ståndpunkt kan anföras att det är fråga om att lämna sådana från integritetssynpunkt särskilt känsliga uppgifter som personnummer. I varje fall finns det enligt Lagrådets mening skäl att begränsa den aktuella uppgiftsskyldigheten så att uppgift behöver lämnas endast när förvärvaren verkligen begär det och dessutom — på grund av att han själv är skattskyldig eller har rätt till återbetalning — behöver uppgiften. Lagrådet har utformat sitt förslag till 7 § i enlighet med det sagda.

12 kap.

1 §

Paragrafen anger vilken skattemyndighet som är behörig att meddela beskattningsbeslut och andra beslut i beskattningsärenden. Huvudregeln är att besluten meddelas av skattemyndigheten i det län där den skattskyldige är registrerad. Beträffande det fallet att den skattskyldige inte är registrerad föreskrivs i remissförslaget att beslut skall meddelas av skattemyndigheten i det län "där han bort vara registrerad". Lagrådet har ersatt föreskriften med en hänvisning till de av Lagrådet föreslagna bestämmelser i 14 kap. 23 § som anger vilken myndighet som "är behörig att besluta i fråga om registrering". Den citerade formuleringen är avsedd att markera att bestämmelserna i 14 kap. 23 § skall tillämpas

även när det är fråga om t.ex. skattskyldiga som registreras med stöd av 14 kap. 1 § andra stycket.

2 §
Innebörden av paragrafens andra stycke i remissförslaget är att de allmänna kompetensreglerna för skattemyndigheterna i 1 § första stycket skall gälla för prövningen i de återbetalningsfall som regleras i 10 kap. 9-13 §§. I Lagrådets förslag har bestämmelsen avfattats i enlighet härmed och tagits upp som en andra mening i 2 § första stycket.

13 kap.
I det remitterade förslaget lyder den första underrubriken i kapitlet "Redovisning i deklaration". Deklarationsförfarandet behandlas emellertid i 14 kap. och reglerna i 13 kap. gäller skyldigheten att redovisa utgående och ingående skatt. Dessa frågor bör behandlas utan någon terminlogisk sammanblandning med deklarationsskyldigheten. I Lagrådets förslag har den första underrubriken i 13 kap. lydelsen "Allmänna bestämmelser".

28 §
Paragrafen motsvarar 9 kap. 8 § i det remitterade förslaget.

14 kap.
15 §
Lydelsen av bestämmelsen har anpassats till den lydelse 22 § tredje stycket ML fick genom SFS 1993:772.

19 och 23 §§
I remissförslagets 19 § anges hos vilken skattemyndighet en anmälan om registrering skall göras. Den föreslagna regleringen innebär att det är hemortskommunen — den skattskyldiges eller representantens — som är avgörande. I 23 § sägs att "skattemyndigheten" beslutar i fråga om registrering. Någon uttrycklig bestämmelse om behörig beslutsmyndighet finns inte i 23 § men det får antas att det är den i 19 § angivna myndigheten som åsyftas.

Enligt Lagrådets mening bör bestämmelserna kompletteras. Med tanke på att behörighetsfrågan får betydelse inte bara för ärenden om registrering utan också för beskattningsärendena (se 12 kap. 1 §) är det angeläget att lagen innehåller en uttrycklig bestämmelse om vilken myndighet som skall besluta om registrering. En sådan bestämmelse bör klargöra bl.a. vilken myndighet som skall besluta om registrering enligt 1 § andra stycket (i de där avsedda fallen har den skattskyldige inte någon anmälningsskyldighet) och vilken myndighet som är behörig när hemortskommun saknas.

Lagrådets författningsförslag innebär att de bestämmelser i 19 § som hänvisar till den skattskyldiges respektive representantens hemortskommun förs över till 23 § och kompletteras med en bestämmelse som

reglerar de fall då hemortskommun saknas. Därmed synes regleringen bli uttömmande. Förslaget innebär vidare att begreppet hemortskommun definieras, vilket synes befogat inte minst med tanke på att reglerna skall omfatta juridiska personer.

15 kap.

1 §

Remissförslagets 1 § innehåller allmänna bestämmelser om bl.a. underlaget för beskattningsbeslut och om skönsbeskattning. Lagrådet har ansett det lämpligare att inleda kapitlet med en definition av begreppet beskattningsbeslut och att föra över bestämmelserna om underlag och skönsbeskattning till slutet av kapitlet där de tas upp under rubriken gemensamma bestämmelser (jfr dispositionen av 4 kap. lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter). Den föreslagna definitionen har samma uppbyggnad som 4 kap. 1 § första stycket taxeringslagen (1990:324).

2 §

I denna paragraf regleras de beskattningsbeslut som är automatiska. Regleringen överensstämmer i sak helt med ML och remissförslaget. Det finns två huvudfall. Om en deklaration kommer in i rätt tid anses ett beslut ha fattats i enlighet med deklarationen. Kommer den skattskyldige inte in med någon deklaration inom föreskriven tid anses skatten genom ett beslut bestämd till noll kronor. För det senare fallet finns också en kompletterande regel om vad som skall gälla när en deklaration visserligen lämnas men kommer in för sent.

Regleringen innebär att ett beslut alltid anses fattat beträffande varje skattskyldig. Det betyder i sin tur att varje beslut om avvikelse från en deklaration eller om skönsbeskattning i avsaknad av deklaration är att betrakta som ett omprövningsbeslut och därmed kommer att omfattas av de tidsgränser m.m. som gäller för sådana beslut.

20 §

I enlighet med vad som sagts i kommentaren till 1 § har bestämmelserna om underlag för beskattningsbeslut, skönsbeskattning m.m. förts över till denna paragraf.

16 kap.

3 §

Bestämmelsen har anpassats till lydelsen av 44 § ML enligt SFS 1993:772.

19 kap.

14 §

Avsikten är att förfarandet vid återbetalning med stöd av 10 kap. 5-8 §§ skall regleras i en förordning. För att överblicken över återbetalningsförfarandena skall bli fullständig i 19 kap. förordar Lagrådet att en erinran om den avsedda förordningen tas upp i en i förhållande till remissförslaget ny 14 §, trots att bestämmelsen torde innebära s.k. kvasidelegation.

Till paragrafens andra stycke har överförts en bestämmelse om att ränta inte betalas, som återfinns i det remitterade förslagets 16 kap. 14 § tredje stycke.

20 kap.

Kapitlets bestämmelser torde bygga på förutsättningen att reglerna i förvaltningslagen (1986:223) och förvaltningsprocesslagen (1971:291) skall tillämpas när inte någon avvikande bestämmelse meddelats i detta kapitel. Detta påverkar utformningen av vissa paragrafer som framgår av det följande.

1-3 §§

Uppräkningen i 1 § första stycket av de beslut av skattemyndigheten som får överklagas hos länsrätten nämner inte beslut genom vilket skattemyndigheten avvisat ett överklagande till länsrätten. Av de inledningsvis nämnda lagarna följer nämligen att överklagandet skall tillställas skattemyndigheten och att denna skall pröva om överklagandet har kommit in i rätt tid. Det framgår också att ett beslut av skattemyndigheten om att avvisa överklagandet i sin tur kan överklagas hos länsrätten. Någon regel härom i 1 § skulle alltså inte behövas. Remissförslagets 3 § gör emellertid att beslut om avvisning av överklagande till länsrätten måste nämnas i uppräkningen i 1 § första stycket, lämpligen i punkt 2. Lagrådet har vidare i punkt 3 tillfört en kategori av beslut som inte särskilt nämnts i det remitterade förslaget, nämligen beslut om återföring enligt 9 kap. 5 eller 6 §. Dessa beslut torde inte falla in under begreppet beskattningsbeslut och inte heller kunna hänföras till någon annan av de i remissförslaget uppräknade beslutskategorierna.

Lagrådet har föreslagit också en annan komplettering. Av det remitterade förslaget framgår att Riksskatteverket förutsatts kunna överklaga skattemyndighetens beslut. I 1 § bör dock uttryckligen anges att verket — liksom naturligtvis den skattskyldige — har besvärsrätt (jfr 6 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324) och 8 kap. 1 § lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter).

I Lagrådets lagtextförslag har bestämmelserna i 1-3 §§ disponerats om så att remissförslagets 2 § bildar andra stycket i 1 § och remissförslagets 3 § blivit 2 §. Till 3 § i lagrådsförslaget har förts bestämmelsen i remissförslagets 1 § andra stycke som därvid formulerats om så att det framgår att överklagningsförbudet gäller såväl skattemyndighetens som Riksskatteverkets beslut om föreläggande av vite och om skatterevision.

4 §
Reglerna om överklagandetider i denna paragraf bör endast gälla beskattningsbeslut. Lagrådet har redigerat paragrafen i enlighet härmed. Enligt Lagrådets förslag blir alltså tidsfristen för överklagande av andra beslut än beskattningsbeslut den treveckorstid som följer av förvaltningslagens och förvaltningsprocesslagens regler.

5 §
I det remitterade förslaget innehåller paragrafen inte någon annan avvikelse från förvaltningslagens och förvaltningsprocesslagens regler än att, utöver vad som följer av dessa, skall gälla det avvisningshinder som beskrivs i tredje stycket. Paragrafen har i Lagrådets författningsförslag avfattats så att detta framgår.

22 kap.
6 §
Innehållet i denna paragraf är hämtat från 4 kap. 6 § i remissförslaget. Regleringen av representanter för utländska företag får anses höra bättre ihop med övriga bestämmelser i 22 kap., särskilt med den om behörighet att lämna uppgifter som i remissförslaget återfinns i 6 §. Eftersom sistnämnda bestämmelse bedömts kunna bli tillämplig även på utländska företagare har den tagits in som en efterföljande 7 §.

Övergångsbestämmelserna

Enligt vad som upplysts vid föredragningen inför Lagrådet är avsikten att den nya lagen skall träda i kraft den 1 juli 1994.

Det framgår av remissen att skatt enligt ML likställs med skatt enligt den nya lagen vid tillämpning av 7 kap. 9 § och 16 kap. 9 §. En bestämmelse härom hör bättre hemma i övergångsbestämmelserna och har i Lagrådets förslag förts in som punkt 3.

I punkt 6 första meningen, som överensstämmer med remissförslagets punkt 5, har föreskrivits att bestämmelserna i 16 kap. 9 § andra meningen tillämpas först fr.o.m. den 1 januari 1995. Bakgrunden är den ändring av motsvarande bestämmelser i 49 § ML som gjordes genom SFS 1993:898. I övergångsbestämmelserna till den ändringen, som skall träda i kraft den 1 januari 1994, klargjordes att äldre bestämmelser — dvs. paragrafen i dess lydelse före den 1 januari 1994 — skall gälla till utgången av år 1994. Lagrådet har ansett att samma klargörande bör göras i de nu aktuella övergångsbestämmelserna och har därför tillagt den andra meningen i punkt 6.

Ett par redaktionella ändringar erfordras i 20 § och i övergångsbestämmelsen om den terminologi som tillämpas i Lagrådets förslag till mervärdesskattelag godtas.

Förslag till Mervärdesskattelag

Härigenom föreskrivs följande[1]

— — —

2 kap. Omsättning

1 §

Med *omsättning av vara* förstås att en vara överlåts mot ersättning. Med *omsättning av tjänst* förstås att en tjänst mot ersättning utförs, överlåts eller på annat sätt tillhandahålls någon.

När en tjänst tillhandahålls i samband med omsättningen av en vara eller en vara överlåts i samband med omsättningen av en tjänst, skall omsättning anses föreligga både av en vara och av en tjänst, om inte omständigheterna föranleder annat. I 3 kap. 4 och 8 §§ finns särskilda bestämmelser om varor och tjänster som omsätts som ett led i omsättningen av vissa tjänster.

Med omsättning av vara eller tjänst förstås också att en vara eller en tjänst tas i anspråk genom uttag enligt 2-8 §§.

Uttag av varor

2 §

Med uttag av vara förstås att den som är skattskyldig

1. tillgodogör sig en vara ur verksamheten för privat ändamål,
2. överlåter en vara till någon annan utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet, eller
3. för över en vara från en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 § till en verksamhet som inte alls eller endast delvis medför skattskyldighet eller sådan rätt till återbetalning.

3 §

Vad som sägs i 2 § om uttag av varor gäller endast om den skattskyldige har haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 § av den ingående skatten vid förvärvet av varan.

* De här utelämnade delarna av Lagrådets lagförslag är likalydande med propositionens lagförslag frånsett några redaktionella jämkningar samt tillägg i 2 kap. 8 §, 3 kap. 18 och 26 §§, 4 kap. 2 §, 7 kap. 6 § och 8 kap. 4 § så att paragraferna gjorts tillämpliga även på fall av återbetalningsrätt enligt 10 kap. 9-13 §§.

— — —

6 §
När det är fråga om tjänster som den skattskyldige normalt inte omsätter till utomstående mot ersättning anses det som uttag av tjänster att den skattskyldige

1. tillhandahåller serveringstjänster åt sin personal utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet,

2. för privat ändamål själv använder eller låter någon annan använda en personbil eller motorcykel som utgör en tillgång i verksamheten, om den skattskyldige är skattskyldig för omsättning av sådana fordon och värdet av användandet är mer än ringa, eller

3. i annat fall än som avses i 2, för privat ändamål själv använder eller låter någon annan använda en vara, som är en omsättningstillgång i verksamheten, om värdet av användandet är mer än ringa.

— — —

3 kap. Skattepliktig omsättning och införsel

— — —

5 §
Med sjukvård förstås åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador samt vård vid barnsbörd,
— om åtgärderna vidtas vid sjukhus eller någon annan inrättning som drivs av det allmänna eller vid inrättningar som avses i 1 § stadgan (1970:88) om enskilda vårdhem m.m.,
— om åtgärderna är av sådan art som berättigar till sjukvårdsersättning enligt 2 kap. 5 § lagen (1962:381) om allmän försäkring, eller
— om åtgärderna annars vidtas av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården.

Med sjukvård jämställs medicinskt betingad fotvård.

— — —

Undantag för bank- och finansieringstjänster och för värdepappershandel

9 §
Från skatteplikt undantas omsättning av bank- och finansieringstjänster samt sådan omsättning som utgör värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet.

Med *bank- och finansieringstjänster* avses inte notariatverksamhet, inkassotjänster eller uthyrning av förvaringsutrymmen.

Med *värdepappershandel* förstås

1. omsättning och förmedling av aktier, andra andelar och fordringar, oavsett om de representeras av värdepapper eller inte, och

2. fondbolags fondverksamhet enligt 1 § första stycket lagen (1990:1114) om värdepappersfonder.

Undantag för försäkringstjänster

10 §

Från skatteplikt undantas omsättning av försäkringstjänster.

Med *försäkringstjänster* förstås

1. tjänster vars tillhandahållande utgör försäkringsrörelse enligt försäkringsrörelselagen (1982:713), enligt lagen (1950:272) om rätt för utländska försäkringsföretag att driva försäkringsrörelse i Sverige eller enligt lagen (1993:000) om utländska EES-försäkringsgivares verksamhet i Sverige, och

2. tjänster som tillhandahålls av försäkringsmäklare eller andra förmedlare av försäkringar och som avser försäkringar.

Undantag inom kulturområdet

11 §

Från skatteplikt undantas följande slag av omsättning och, där så anges, införsel:

1. upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter som omfattas av 1, 4 eller 5 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk, dock inte när det är fråga om reklamalster, system och program för automatisk databehandling eller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information,
2. omsättning och införsel av ett sådant alster av bildkonst som avses i 1 § nämnda lag, om det ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo,
3. en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk samt upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av ett sådant framförande,
4. tillhandahållande av konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- och balettföreställningar samt andra jämförliga föreställningar,
5. i biblioteksverksamhet: tillhandahållande av böcker, tidskrifter, tidningar, ljud- och bildupptagningar, reproduktioner av bildkonst samt bibliografiska upplysningar,
6. i arkivverksamhet: förvaring och tillhandahållande av arkivhandlingar och uppgifter ur sådana handlingar,
7. i museiverksamhet: anordnande av utställningar för allmänheten och tillhandahållande av föremål för utställningar, och

8. framställning, kopiering eller annan efterbehandling av kinematografisk film som avser annat än reklam eller information.

— — —

7 kap. Skattesats och beskattningsunderlag

— — —

8 §

Beskattningsunderlaget vid införsel av varor utgörs, om inget annat anges i 9 §, av varans värde, bestämt enligt andra stycket, med tillägg av tull och andra statliga skatter eller avgifter, utom skatt enligt denna lag, som tas ut av tullverket med anledning av införseln. Sådant tillägg skall inte göras i fall då tullen, skatterna eller avgifterna ingår i varans värde.

Varans värde utgörs av ersättning för varan om inte ersättningens storlek påverkats av villkor, inskränkningar eller annat liknande förhållande. I ett sådant fall utgörs varans värde av den ersättning som skulle ha lämnats för en identisk vara eller i brist på en identisk vara en liknande vara eller i brist på en liknande vara med utgångspunkt i försäljningspriset i Sverige. Kan varans värde inte bestämmas på annnat sätt får det bestämmas med ledning av ett beräknat produktionsvärde eller i sista hand efter skälig grund.

— — —

8 kap. Avdrag för ingående skatt

— — —

5 §

Rätt till avdrag för ingående skatt föreligger endast om den kan styrkas enligt vad som föreskrivs i 17-19 §§. Att rätt till avdrag för ingående skatt kan beaktas även i andra fall följer av bestämmelserna i 15 kap. 20 § om skönsbeskattning.

— — —

10 §

Avdragsförbudet i 9 § 1 gäller inte om den ingående skatten hänför sig till förvärv eller införsel för utförande av sådana tjänster som avses i 2 kap. 7 eller 8 § och för vilka uttagsbeskattning skall ske med stöd av bestämmelserna i 3 kap.

I 15 § och 16 § första stycket 2 finns särskilda begränsningar av rätten till avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv eller hyra av personbilar eller motorcyklar.

— — —

10 kap. Rätt för vissa icke skattskyldiga till återbetalning av ingående skatt

— — —

13 §
Rätten till återbetalning av ingående skatt enligt 9-12 §§ omfattar endast sådan skatt som skulle ha varit avdragsgill om verksamheten hade medfört skattskyldighet och, i fall som avses i 9 §, omsättning hade förekommit.

— — —

15 kap. Beskattningsbeslut

1 §
Beskattningsbeslut är beslut enligt 2 §, beslut om omprövning enligt 3-18 §§ och beslut om skatteberäkning enligt 19 §. Som beskattningsbeslut anses också skattemyndighetens beslut i fråga om återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9-13 §§.

Genom beskattningsbeslut fastställs huruvida den som är skattskyldig skall betala in skatt eller huruvida överskjutande skatt skall återbetalas till honom och om storleken av det belopp som skall betalas eller återbetalas.

— — —

16 kap. Betalning av skatt och återbetalning av skatt till skattskyldiga

— — —

2 §
Skatt som har fastställts på något annat sätt än enligt
15 kap. 2 § skall betalas inom den tid som skattemyndigheten bestämmer.

Skattemyndigheten kan besluta att betalningen av skatten får delas upp på högst tre betalningstillfällen, om det finns synnerliga skäl.

— — —

17 §
Om någon i egenskap av företrädare för en skattskyldig som är juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåtit att betala in skatt inom den tid som anges i 1 och 5 §§, är han tillsammans med den skattskyldige betalningsskyldig för skatten. Betalningsskyldigheten får jämkas eller efterges om det finns särskilda skäl.

Talan om att ålägga betalningsskyldighet skall föras vid allmän domstol. Talan får inte väckas sedan den skattskyldiges betalningsskyldig-

het för skatten har fallit bort enligt lagen (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m. Hos den som har blivit ålagd betalningsskyldighet får indrivning göras i samma ordning som gäller för skatt.

Den som fullgjort betalningsskyldigheten för skatten enligt första stycket får söka beloppet åter av den skattskyldige.

Bestämmelsen i 4 § preskriptionslagen (1981:130) gäller vid regressfordran enligt tredje stycket.

— — —

20 kap. Överklagande

1 §

Följande beslut av skattemyndigheten får överklagas hos länsrätten av den skattskyldige och av Riksskatteverket:

1. beskattningsbeslut i en fråga som kan ha betydelse för beskattningen eller rätten till återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§,
2. beslut att avvisa en begäran om omprövning av beskattningsbeslut eller att avvisa ett överklagande till länsrätten,
3. beslut i fråga om återföring enligt 9 kap. 5 eller 6 §,
4. beslut enligt 10 kap. 9 §,
5. beslut enligt 14 kap. 1 § andra stycket, 23 och 24 §§ och 19 kap. 13 § i fråga om registrering och
6. beslut om skattskyldighet eller anstånd med att lämna deklaration eller betala skatt.

Beslut som Skattemyndigheten i Kopparbergs län har fattat om återbetalning enligt 10 kap. 1-8 §§ och om betalningsskyldighet och avräkning enligt 19 kap. 7 § får överklagas hos länsrätten i Kopparbergs län. Beslut om avräkning får överklagas särskilt på den grunden att avräkningsbeslutet i sig är felaktigt men i övrigt endast i samband med överklagande av beslut om betalningsskyldighet.

— — —

4 §

Den skattskyldiges överklagande enligt 1 § första stycket 1 skall ha kommit in inom sex år efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. Om beskattningsbeslutet har meddelats efter den 30 juni sjätte året efter det kalenderår under vilket det beskattningsår som beslutet avser har gått ut och den skattskyldige har fått del av beslutet efter utgången av oktober samma år, får överklagandet dock komma in inom två månader från den dag då den skattskyldige fick del av beslutet.

Den skattskyldige får överklaga ett beskattningsbeslut även om det inte har gått honom emot.

— — —

8 §

Ett överklagande av Riksskatteverket skall ha kommit in inom den tidsfrist som enligt 15 kap. 8, 9 och 13-18 §§ gäller för beslut om omprövning på initiativ av skattemyndigheten eller efter denna tid men inom två månader från den dag det överklagade beslutet meddelades.

Om ett omprövningsbeslut som avser efterbeskattning överklagas och det yrkas ändring till den skattskyldiges nackdel, skall överklagandet ha kommit in inom två månader från den dag beslutet meddelades.

Om Riksskatteverket har överklagat ett beskattningsbeslut, skall talan om skattetillägg som är föranledd av beslutet föras samtidigt.

Överklagande av länsrättens beslut

9 §

Bestämmelserna i 6 kap. 10-24 §§ taxeringslagen (1990:324) gäller för mål enligt denna lag.

Länsrättens beslut med anledning av överklagande av beslut om anstånd med att lämna deklaration eller betala skatt får inte överklagas.

— — —

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 1994 då lagen (1968:430) om mervärdeskatt och lagen (1991:119) om återbetalning av mervärdeskatt till utländska företagare skall upphöra att gälla.

2. De upphävda lagarna gäller fortfarande i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet av den nya lagen.

3. Med skatt enligt denna lag likställs vid tillämpning av 7 kap. 9 § och 16 kap. 9 § skatt enligt lagen (1968:430) om mervärdeskatt.

4. I verksamhet som avser upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel eller upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik medges avdrag för ingående skatt också för skatt som hänför sig till förvärv eller införsel som gjorts fr.o.m. den 1 oktober 1992.

5. Beslut som meddelats av Riksskatteverket med stöd av 76 b § lagen (1968:430) om mervärdeskatt och 15 § lagen (1991:119) om återbetalning av mervärdeskatt till utländska företagare före den 1 juli 1993 överklagas enligt de bestämmelser som gällde dessförinnan. Överklagandet skall dock ges in till Skattemyndigheten i Kopparbergs län.

6. Bestämmelserna i 16 kap. 9 § andra meningen tillämpas först från och med den 1 januari 1995. Till utgången av 1994 gäller bestämmelserna i 49 § lagen (1968:430) om mervärdeskatt i dess lydelse före den 1 januari 1994.

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

Lagen (1968:430) om mervärdeskatt trädde i kraft den 1 januari 1969 (prop. 1968:100, BeU 45, rskr. 294). Lagen har ändrats enligt följande.

SFS 1968:580, prop. 1968:137, BeU 62, rskr. 352
— ändr. 2, 8, 10, 11, 14, 17, 18, 47-51, 68, 69 §§, 1, 2 p. anvisn. till 2 §, anvisn. till 8, 10, 11, 14 §§, 2 p. övergångsbest.

SFS 1969:70, prop. 1969:18, BeU 25, rskr. 121
— ändr. 8, 17, 18 §§, 1, 2 p. anvisn. till 2 §, anvisn. till 8, 10, 17 §§.

SFS 1969:237, prop. 1969:51, BeU 39, rskr. 148
— ändr. 48 §, 4 p. övergångsbest.;
— omtryck.

SFS 1970:166, prop. 1970:70, BeU 40, rskr. 230
— ändr. 13, 15, 59 §§, anvisn. till 15, 59 §§.

SFS 1970:183, prop. 1970:123, BeU 39, rskr. 259
— ändr. 2, 6, 8, 11, 49 §§, 3, 4 p. anvisn. till 2 §, anvisn. till 9-11, 14, 16 §§.

SFS 1970:917, prop. 1970:191, BeU 67, rskr. 454
— ändr. 28, 29, 61-64 §§, rubr. närmast före 61 §.

SFS 1971:71, prop. 1971:10, SkU 16, rskr. 72
— upph. 66-68 §§;
— ändr. 22, 40, 47, 65, 76 §§;
— nya 64 a-64 h §§, rubr. närmast före 64 a §.

SFS 1971:254, prop. 1971:73, SkU 34, rskr. 198
— ändr. 8 §.

SFS 1971:400, prop. 1971:60, SkU 35, rskr. 223
— upph. 53 §;
— ändr. 22, 34, 36, 39, 46, 50-52, 54-57 §§.

SFS 1972:82, prop. 1972:15, SkU 12, rskr. 60
— ändr. 47 §.

SFS 1972:558, prop. 1972:119, SkU 60, rskr. 258
— ändr. 2, 10 §§;
— ny 76 a §.

SFS 1973:928, prop. 1973:163, SkU 62, rskr. 350
— ändr. 3, 6-8, 10, 11, 17, 18, 35, 36, 39, 46 §§, anvisn. till 2, 6-8, 10, 11, 17, 19 §§;
— ny 48 a §.

SFS 1973:985, prop. 1973:187, SkU 69, rskr. 358
— upph. 60 §;
— ändr. 2, 58, 59 §§, 4 p. anvisn. till 2 §, anvisn. till 58 §.

SFS 1974:90, FiU 1974:1, rskr. 41
— upph. anvisn. till 59 §.

SFS 1974:885, prop. 1974:169, SkU 62, rskr. 386
— ändr. författningsrubr., 1, 2, 7, 8, 10, 12, 14, 18, 22, 24, 25, 36, 47, 50, 51, 58, 61, 62, 64 h, 65, 69, 70, 74-76, 76 a, 78 §§, anvisn. till 1, 2, 7, 14 §§.

SFS 1974:888, prop. 1974:171, SkU 61, rskr. 361
— ändr. 8 §, anvisn. till 8 §.

SFS 1974:986, prop. 1974:180, SkU 63, rskr. 387
— ändr. 64 d §, 4 p. anvisn. till 2 §.

SFS 1975:725, prop. 1975:78, JuU 22, rskr. 212
— ändr. 65 §.

SFS 1975:923
— ikrafttr. av 1974:888.

SFS 1975:1400, prop. 1975/76:29, SkU 15, rskr. 68
— ny 79 §.

SFS 1976:928, prop. 1975/76:107, SkU 1976/77:2, rskr. 1976/77:3
— ändr. 2, 11 §§.

SFS 1977:61, prop. 1976/77:68, SkU 22, rskr. 136
— ändr. 4 p. anvisn. till 2 §.

SFS 1977:291, prop. 1976/77:144, SkU 48, rskr. 302
— ändr. 13, 59 §§.

SFS 1978:73, prop. 1977/78:78, SkU 21, rskr. 120
— ändr. 2 p. anvisn. till 2 §.

SFS 1978:197, prop. 1977/78:136, SkU 50, rskr. 263
— ändr. 38, 40, 51, 64 a-64 h, 76 §§;
— nya 64 i-64 l §§.

SFS 1978:322, prop. 1977/78:181, SkU 55, rskr. 362
— ändr. 26, 69 §§.

SFS 1978:920, prop. 1978/79:44, SkU 21, rskr. 89
— ändr. 1 p. anvisn. till 2 §.

SFS 1979:181, prop. 1978/79:86, JuU 27, rskr. 216
— ändr. 46, 51, 52, 54, 57, 64 g, 69 §§;
— ny 75 a §.

SFS 1979:304, prop. 1978/79:141, SkU 52, rskr. 393
— upph. 9, 31 §§, anvisn. till 9 §;
— ändr. 2-4, 6, 8, 10, 14-19, 22, 24, 25, 27, 32-36, 38-40, 46, 49, 51, 55, 73 §§, 1, 2 p. anvisn. till 2 §, anvisn. till 5, 8, 10, 11, 14, 15, 17, 19 §§, rubr. närmast före 65 §;
— nya 5 a, 5 b §§, anvisn. till 4 §, nya 5 a §, 22 §;
— omtryck.

SFS 1979:1190, prop. 1979/80:57, SkU 19, rskr. 123
— upph. 4 p. anvisn. till 2 §;
— ändr. 2, 8, 11, 14, 16 §§, anvisn. till 1, 11 §§;
— ny 2 a §, anvisn. till 2 a §.

SFS 1979:1191, prop. 1979/80:57, SkU 19, rskr. 123
— ändr. 8 p. övergångsbest. till 1979:304.

SFS 1980:204, prop. 1979/80:80, KU 45, rskr. 269
— upph. 65 §.

SFS 1980:676, prop. 1980 U:1, SkU U:2, rskr. U:2
— ändr. 13, 59 §§.

SFS 1980:1090, prop. 1980/81:70, SkU 19, rskr. 108
— ändr. 4, 5 a, 25 §§, rubr. närmast före 65 § lagen i dess lydelse 1979:304.

SFS 1981:843, prop. 1980/81:84, LU 24, rskr. 351
— ändr. 48 §.

SFS 1981:992, prop. 1981/82:30 bil. 4, SkU 8, rskr. 14
— ändr. 13, 59 §§.

SFS 1981:1276, prop. 1981/82:59, SkU 18, rskr. 68
— ändr. 5 a, 17, 19, 21, 28, 33, 35, 36, 40, 51 §§, anvisn. till 10, 16, 17 §§.

SFS 1982:190, prop. 1981/82:96, SkU 38, rskr. 178
— ändr. 48, 48 a §§.

SFS 1982:288, prop. 1981/82:201, SkU 63, rskr. 310
— ändr. 8, 17 §§.

SFS 1982:449, prop. 1981/82:214, SkU 71, rskr. 396
— ändr. 15, 17, 18 §§, 1 p. anvisn. till 2 §, anvisn. till 16, 17 §§.

SFS 1982:1184, prop. 1982/83:55, SkU 14, rskr. 98
— ändr. 13, 59 §§.

SFS 1982:1211, prop. 1982/83:53, SkU 11, rskr. 119
— ändr. 47 §.

SFS 1983:76, prop. 1982/83:84, SkU 20, rskr. 139
— ändr. 49 §.

SFS 1983:144, prop. 1982/83:83, SkU 29, rskr. 203
— upph. 21 §.

SFS 1983:1006, prop. 1983/84:28 och 37, SkU 9, rskr. 97
— ändr. 8 §.

SFS 1983:1052, prop. 1983/84:75, SkU 19, rskr. 108
— ändr. 5 a, 15, 17, 70, 74 §§, anvisn. till 17 §.

SFS 1984:357, prop. 1983/84:189, SkU 44, rskr. 363
— ändr. 2, 11, 18, 49, 56, 62, 63, 69, 76 a §§, anvisn. till 10, 16, 17 §§;
— ny 26 a §.

SFS 1984:1085, prop. 1984/85:70, SkU 23, rskr. 110
— ändr. 1 p. anvisn. till 2 §.

SFS 1985:110, prop. 1984/85:47, JuU 14, rskr. 142
— ändr. 40 §.

SFS 1985:147, prop. 1984/85:108, SkU 40, rskr. 179
— ändr. 49 §.

SFS 1985:1116, prop. 1985/86:47, SkU 17, rskr. 92
— ändr. 2, 2 a, 6, 7, 8, 10, 14, 15 §§, 1, 2, 3 p. anvisn. till 2 §, anvisn. till 2 a, 7, 8, 10, 14, 17 §§;
— ny 76 b §.

SFS 1986:490, prop. 1985/86:150 (bil. 1), SkU 50, rskr. 360
— ändr. anvisn. till 8 §.

SFS 1986:1289, prop. 1986/87:47, SkU 11, rskr. 95
- upph. 75 §;
- ändr. 2, 2 a, 3, 5, 5 a, 6, 10, 19, 20, 22, 23, 25, 28, 29, 33, 37, 39-41, 43, 45, 46, 49, 51, 52, 57, 61, 62, 64 a, 64 g, 69 §§, anvisn. till 2, 16, 22 §§.

SFS 1986:1382, prop. 1986/87:44, SkU 8, rskr. 41
- ändr. 1 p. anvisn. till 2 §.

SFS 1987:1218, prop. 1987/88:55, SkU 12, rskr. 71
- ändr. 64 h §.

SFS 1987:1236, prop. 1987/88:42, SkU 16, rskr. 97
- ändr. 2 a, 8, 58, 59 §§, anvisn. till 2 a, 8, 58 §§.

SFS 1988:705, prop. 1987/88:150 (bil. 3), SkU 40, rskr. 397
- ändr. 18 §.

SFS 1988:1152, prop. 1988/89:21, SkU 1, rskr. 4
- ändr. 2 a §, anvisn. till 2 a §.

SFS 1989:1027, prop. 1989/90:50, SkU 10, rskr. 96
- ändr. 2, 8, 11, 14, 17, 58 §§, 1, 2 p. anvisn. till 2 §, anvisn. till 8, 10, 11 §§.

SFS 1990:29, prop. 1989/90:73, SkU 21, rskr. 105
- ändr. 4 §.

SFS 1990:330, prop. 1989/90:74, SkU 32, rskr. 217
- upph. 50, 62, 64, 64 c §§, rubr. närmast före 38, 50 §§;
- nuvarande 34 § betecknas 40 b §;
- ändr. 2, 2 a, 3, 5, 5 a, 6, 10, 19, 20, 22-30, 32, 33, 35-40, nya 40 b, 41, 43, 45-47, 49, 51, 52, 54-57, 63, 64 a, 64 c, 64 g, 64 h, 64 k, 69, 74 §§, rubr. närmast före 30, 51 §§, 1 p. anvisn. till 2 §, anvisn. till 16, 22 §;
- nya 22 a, 34, 34 a, 34 b, 40 a, 53 §§, rubr. närmast före 33, 34, 35, 37, 40 a, 40 b §§.

SFS 1990:576, prop. 1989/90:111, SkU 31, rskr. 357
- upph. 10-12, 78 §§, anvisn. till 6, 10, 11 §§;
- ändr. 1-5, 6-8, 13-19, 22, 49, 51, 58, 59, 73, 76 b §§, anvisn. till 1 §, 1, 2 p. anvisn. till 2 §, anvisn. till 2 a, 5, 8, 14, 16, 17, 19, 22 §§, rubr. närmast före 58 §;
- nya 18 a, 21, 60 §§;
- rubr. närmast före 22 § flyttad till närmast före 21 §;
- omtryck.

SFS 1990:1153, prop. 1990/91:37, SkU 5, rskr. 58
— ändr. 18, 73 §§, 2 p. anvisn. till 2 §, anvisn. till 17 § lagen i dess lydelse 1990:576.

SFS 1990:1319, prop. 1990/91:46, SkU 7, rskr. 81
— ändr. 41, 48, 48 a §§, rubr. närmast före 40 b §.

SFS 1991:178, prop. 1990/91:89, SkU 21, rskr. 185
— ändr. 63 §;
— ny rubr. närmast före 63 §.

SFS 1991:696, prop. 1990/91:166, SkU 29, rskr. 289
— ändr. 21 §.

SFS 1991:1755, prop. 1991/92:50, SkU 5, rskr. 50
— ändr. 2, 8, 13, 17 §§, anvisn. till 8 §.

SFS 1991:1905, prop. 1991/92:43, SkU 7, rskr. 100
— ändr. 38, 64 a, 64 f, 64 h §§.

SFS 1992:190, prop. 1991/92:122, SkU24, rskr. 211
— ändr. anvisn. till 8 §.

SFS 1992:492, prop. 1991/92:129, SkU32, rskr. 291
— ändr. anvisn. till 14 §.

SFS 1992:627, prop. 1991/92:93, SkU19, rskr. 269
— upph. 64 e §;
— ändr. 42, 46, 47, 48, 48 a §, 49, 51, 70 §§;
— nya 44 a, 50 §§.

SFS 1992:832, prop. 1991/92:83, LU28, rskr. 319
— ändr. 15 §.

SFS 1992:843, 1991/92:SkU35, rskr. 327
— ändr. 8 §.

SFS 1992:878, prop. 1991/92:140, KrU28, rskr. 329
— ändr. 8 §.

SFS 1992:885, prop. 1991/92:150 (bil: I:5), FiU30, rskr. 350
— ändr. 13, 17 §§.

SFS 1992:1184, prop. 1992/93:96, SkU9, rskr. 66
— ändr. 64 b §.

SFS 1992:1477, prop. 1992/93:50 (bil. 5), FiU1, SkU18, rskr. 158
— ändr. 13, 17 §§.

SFS 1993:479, prop. 1992/93:196, SkU28, rskr. 336
— ändr. 76 b §.

SFS 1993:642, prop. 1992/93:190, SkU26, rskr. 420
— ändr. 2, 2 a, 8, 16, 18 §§, anvisn. till 8, 17 §§.

SFS 1993:772, prop. 1992/93:150 (bil. 6), FiU30, rskr. 447
— ändr. 13, 17, 22, 42, 44 §§.

SFS 1993:898, prop. 1992/93:198, SkU27, rskr. 448
— ändr. 48, 49 §§.

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

Nedanstående hänvisningar till NML avser de bestämmelser i NML som närmast motsvarar bestämmelserna i ML.

Hänvisningsexempel avseende ML:
2 p. 1 st. tredje meningen c) av anv. till 2 § = punkt 2 första stycket tredje meningen c) av anvisningarna till 2 § ML.

Hänvisningsexempel avseende NML:
3 kap. 3 § 2 st. = 3 kap. 3 § andra stycket NML
(3 kap. 3 § m) = se specialmotiveringen till 3 kap. 3 § NML
(3 kap. m) = se den inledande specialmotiveringen till 3 kap. NML.

Bestämmelser i ML	*Bestämmelser i NML*
1 §	1 kap. 1 §
1 st. av anv. till 1 §	2 kap. 1 §
2 st. av anv. till 1 §	Saknar direkt motsvarighet (1 kap. 1 § m).
2 § 1 st. 1)	1 kap. 1 § 1 st. 1 och 2 § 1 st. 1
2 § 1 st. 2)	10 kap. 11 och 13 §§ samt 19 kap. 11-13 §§
2 § 2 st. första meningen	10 kap. 12 § 1 st. och 13 § samt 19 kap. 11-13 §§
2 § 2 st. andra meningen	1 kap. 1 § 1 st. 2 och 2 § 1 st. 2
2 § 3 st.	3 kap. 3 § 2 st. och 9 kap. 1 §
2 § 4 st.	9 kap. 7 §
2 § 5 st.	10 kap. 9 och 13 §§ samt 19 kap. 11-13 §§
1 p. 1 st. av anv. till 2 §	4 kap. 1 och 3 §§
1 p. 2 st. första meningen av anv. till 2 §	4 kap. 1 och 3 §§
1 p. 2 st. andra och tredje meningarna av anv. till 2 §	4 kap. 4 §
1 p. 3 st. av anv. till 2 §	4 kap. 6 och 7 §§
1 p. 4 st. av anv. till 2 §	1 kap. 16 §
1 p. 5 st. av anv. till 2 §	3 kap. 24 §
1 p. 6 st. av anv. till 2 §	4 kap. 2 §
1 p. 7 st. av anv. till 2 §	3 kap. 24 §
1 p. 8 st. av anv. till 2 §	3 kap. 18 §

Bestämmelser i ML	*Bestämmelser i NML*
1 p. 9 st. av anv. till 2 §	4 kap. 5 §
1 p. 10 st. av anv. till 2 §	22 kap. 6 §
1 p. 11 st. av anv. till 2 §	6 kap. 5 § och 9 kap. 2 §
1 p. 12 st. av anv. till 2 §	4 kap. 8 §
2 p. 1 st. första och andra meningarna av anv. till 2 §	2 kap. 1 §
2 p. 1 st. tredje meningen a) och b) av anv. till 2 §	2 kap. 2 och 3 §§
2 p. 1 st. tredje meningen c) av anv. till 2 §	2 kap. 5 §
2 p. 1 st. tredje meningen d) av anv. till 2 §	2 kap. 6 §
2 p. 1 st. tredje meningen e) av anv. till 2 §	2 kap. 7 §
2 p. 1 st. tredje meningen f) av anv. till 2 §	2 kap. 8 §
2 p. 1 st. tredje meningen g) av anv. till 2 §	2 kap. 6 §
2 p. 2 st. av anv. till 2 §	3 kap. 29 §
2 p. 3 st. första meningen av anv. till 2 §	Saknar direkt motsvarighet (2 kap. 2-6 §§ m).
2 p. 3 st. andra meningen av anv. till 2 §	2 kap. 5 §
2 p. 4 st. av anv. till 2 §	Saknar direkt motsvarighet (2 kap. 2-6 §§ m).
2 p. 5 st. av anv. till 2 §	3 kap. 28 §
2 p. 6 st. av anv. till 2 §	1 kap. 13 §
2 p. 7 st. av anv. till 2 §	2 kap. 8 §
2 p. 8 st. av anv. till 2 §	2 kap. 7 §
3 p. 1 st. av anv. till 2 §	6 kap. 7 §
3 p. 2 st. första och femte meningarna av anv. till 2 §	Saknar direkt motsvarighet (6 kap. 7 och 8 §§ m).
3 p. 2 st. andra-fjärde meningarna av anv. till 2 §	6 kap. 7 och 8 §§
3 p. 3 st. av anv. till 2 §	4 kap. 7 §
2 a § 1 st.	5 kap. 1 §
2 a § 2 st.	5 kap. 2 och 3 §§ samt 9 § 2-7
2 a § 3 st. 1)	5 kap. 11 § 1
2 a § 3 st. 2)	5 kap. 11 § 3
2 a § 3 st. 3)	5 kap. 11 § 6
2 a § 3 st. 4)	5 kap. 5 §
2 a § 3 st. 5)	5 kap. 5-8 §§ (samt 11 § m)

Bestämmelser i ML	*Bestämmelser i NML*
2 a § 3 st. 6)	5 kap. 6 § och 11 § 2
2 a § 3 st. 7)	5 kap. 6 § (och 11 § m)
2 a § 3 st. 8)	5 kap. 8 § (samt 6 § m och 11 § m)
2 a § 3 st. 9)	5 kap. 7 § (och 11 § m)
2 a § 3 st. 10)	5 kap. 4 §
2 a § 3 st. 11)-16)	5 kap. 7 § (och 11 § m)
2 a § 4 st. första meningen	5 kap. 1 §
2 a § 4 st. andra meningen	5 kap. 9 § 8 och 11 § 4
2 a § 5 st.	5 kap. 2, 3, 5 och 6 §§ (samt 11 § m)
2 a § 6 st.	5 kap. 10 § 2 (samt 5 § i förslaget till ny mervärdesskatteförordning)
2 a § 7 st.	5 kap. 9 § 2 st.
1 st. av anv. till 2 a §	Saknar motsvarighet (5 kap. m).
2 st. av anv. till 2 a §	5 kap. 10 § 1
3 § 1 st.	6 kap. 2 §
3 § 2 st. första meningen	6 kap. 1 §
3 § 2 st. andra meningen	6 kap. 4 §
3 § 2 st. tredje meningen	6 kap. 3 §
3 § 3 st. första meningen	6 kap. 6 §
3 § 3 st. andra meningen	1 kap. 16 §
4 § 1 st.	1 kap. 3 och 4 §§
4 § 2 st.	1 kap. 3 § 3 st.
anv. till 4 §	1 kap. 3 § 2 st.
5 § 1 st.	13 kap. 3 §
5 § 2 st.	13 kap. 2 §
5 § 3 st. första meningen	1 kap. 8 §
5 § 3 st. andra meningen	1 kap. 8 § och 8 kap. 2 §
5 § 4 st.	1 kap. 8 §
anv. till 5 §	1 kap. 8 § och 8 kap. 2 §
5 a § 1 st. första meningen	13 kap. 6 §
5 a § 1 st. andra meningen	13 kap. 7 §
5 a § 2 st.	13 kap. 8 §
5 a § 3 st.	13 kap. 9 §
5 a § 4 st. första meningen	13 kap. 10 §
5 a § 4 st. andra meningen	13 kap. 11 §
anv. till 5 a §	1 kap. 14 §
5 b § 1 st.	13 kap. 12 §
5 b § 2 st.	13 kap. 13 §

Bestämmelser i ML	*Bestämmelser i NML*
5 b § 3 st.	13 kap. 14 §
6 §	13 kap. 5 §
7 § 1 st.	3 kap. 1 §
7 § 2 st. första meningen	1 kap. 6 §
7 § 2 st. andra-femte meningarna	1 kap. 11 och 12 §§ och 3 kap. 3 §
7 § 3 st.	3 kap. 3 §
7 § 4 st.	1 kap. 6 §
1 st. av anv. till 7 §	1 kap. 11 §
2 st. av anv. till 7 §	Saknar direkt motsvarighet (1 kap. 6 § m).
8 § 1)	3 kap. 4 §
8 § 2)	3 kap. 8 §
8 § 3)	3 kap. 9 §
8 § 4)	3 kap. 10 §
8 § 5)	3 kap. 11 §
8 § 6)	3 kap. 2 §
8 § 7)	3 kap. 23 §
8 § 8)	3 kap. 23 §
8 § 9)	3 kap. 12 §
8 § 10)	3 kap. 13-15 §§
8 § 11) och 12)	3 kap. 19 §
8 § 13)	3 kap. 20 §
8 § 14)-17)	3 kap. 23 §
8 § 18)	3 kap. 25 §
8 § 19)	3 kap. 23 §
8 § 20)	3 kap. 22 §
8 § 21)	3 kap. 21 §
1 p. 1 st. av anv. till 8 §	3 kap. 5 §
1 p. 2 st. första och andra meningarna av anv. till 8 §	3 kap. 4 §
2 p. 1 st. av anv. till 8 §	3 kap. 6 §
2 p. 2 st. första och andra meningarna av anv. till 8 §	3 kap. 4 §
3 p. 1 st. av anv. till 8 §	3 kap. 7 §
3 p. 2 st. av anv. till 8 §	Saknar motsvarighet (3 kap. 4-7 §§ m)
4 p. av anv. till 8 §	3 kap. 8 §
5 p. av anv. till 8 §	3 kap. 9 §
6 p. av anv. till 8 §	3 kap. 10 §
7 p. av anv. till 8 §	3 kap. 11 §

Bestämmelser i ML	*Bestämmelser i NML*
8 p. 1 st. av anv. till 8 §	3 kap. 2 §
8 p. 2 st. av anv. till 8 §	3 kap. 3 §
9 p. av anv. till 8 §	3 kap. 12 §
10 p. första meningen av anv. till 8 §	3 kap. 16 §
10 p. andra och tredje meningarna av anv. till 8 §	3 kap. 14 §
11 p. av anv. till 8 §	3 kap. 17 §
12 p. av anv. till 8 §	Saknar motsvarighet (3 kap. 4-7 §§ m)
13 p. av anv. till 8 §	3 kap. 21 §
13 §	7 kap. 1 §
14 §	7 kap. 3 § 1 st. och 5 §
1 st. av anv. till 14 §	7 kap. 2 §
2 st. av anv. till 14 §	7 kap. 3 §
3 st. av anv. till 14 §	7 kap. 6 § 1 st.
4 st. av anv. till 14 §	Saknar motsvarighet (7 kap. m).
5 st. av anv. till 14 §	7 kap. 3 § 2 st.
6 st. av anv. till 14 §	7 kap. 7 §
7 st. av anv. till 14 §	7 kap. 5 §
8 st. av anv. till 14 §	7 kap. 4 st.
15 § 1 st.	13 kap. 4 §
15 § 2 st. första och andra meningarna	7 kap. 6 § och 13 kap. 24 och 25 §§
15 § 2 st. tredje meningen	7 kap. 6 §
15 § 3 och 4 st.	7 kap. 6 §, 11 kap. 8 § och 13 kap. 24 och 25 §§
15 § 5 och 6 st.	9 kap. 5 och 6 §§
15 § 7 st.	9 kap. 8 § och 13 kap. 28 §
15 § 8 och 9 st.	10 kap. 12 § och 13 kap. 27 §
15 § 10 st.	13 kap. 15 §
anv. till 15 §	11 kap. 8 § och 13 kap. 26 §
16 § 1 st. första meningen	11 kap. 2 §
16 § 1 st. andra meningen	11 kap. 5 §
16 § 2 st.	11 kap. 3 och 4 §§ och 8 kap. 17 §
16 § 3 st.	Saknar motsvarighet (11 kap. 3 § m).
16 § 4 st.	8 kap. 4 § 1 st. 4 och 19 § samt 11 kap. 2, 3 och 5 §§
16 § 5 st.	9 kap. 4 §

Bestämmelser i ML	*Bestämmelser i NML*
16 § 6 st.	11 kap. 4 §
anv. till 16 §	11 kap. 5-7 §§
17 § 1 st.	8 kap. 1 och 3 §§
17 § 2 st.	8 kap. 8 §, 10 kap. 10 och 13 §§ samt 19 kap. 11-13 §§
17 § 3 st. första meningen	13 kap. 16 §
17 § 3 st. andra meningen	13 kap. 18 §
17 § 3 st. tredje meningen	13 kap. 16 och 20 §§
17 § 3 st. fjärde meningen	13 kap. 21 §
17 § 4 st.	13 kap. 19 §
17 § 5 st. första meningen	13 kap. 22 §
17 § 5 st. andra meningen	13 kap. 23 §
17 § 5 st. tredje meningen	8 kap. 4 § 1 st. 1
17 § 6 st.	8 kap. 4 § 1 st. 2
17 § 7 st.	8 kap. 4 § 1 st. 5 och 2 st.
17 § 8 st.	8 kap. 2 och 7 §§
17 § 9 och 10 st.	16 kap. 4 §
1 st. första och andra meningarna av anv. till 17 §	8 kap. 5 och 17 §§
1 st. tredje meningen av anv. till 17 §	8 kap. 5 och 18 §§
2 st. första och andra meningarna av anv. till 17 §	8 kap. 16 §
2 st. tredje meningen av anv. till 17 §	8 kap. 13 §
3 st. av anv. till 17 §	8 kap. 4 § 1 st. 3
4 st. av anv. till 17 §	8 kap. 10 §
5 st. av anv. till 17 §	8 kap. 11 §
6 och 7 st. av anv. till 17 §	8 kap. 3 §
8 och 9 st. av anv. till 17 §	8 kap. 1 § 2 st. och 9 kap. 3 §
18 § 1 st. 1)	8 kap. 9 § 1
18 § 1 st. 2)	8 kap. 15 §
18 § 1 st. 3)	8 kap. 9 § 2
18 § 2 st.	8 kap. 15 §
18 § 3 st.	8 kap. 14 §
18 § 4 st.	8 kap. 12 §
18 § 5 st.	8 kap. 9 § 3
18 a § 1 st.	8 kap. 8 §
18 a § 2 st.	10 kap. 10 och 13 §§ samt 19 kap. 11-13 §§

Bestämmelser i ML	*Bestämmelser i NML*
19 § 1 st.	14 kap. 1, 2 och 19 §§ samt 19 kap. 13 §
19 § 2 st.	14 kap. 20 §
19 § 3 st. första meningen	14 kap. 21 §
19 § 3 st. andra meningen	14 kap. 22 §
19 § 4 st. första meningen	14 kap. 23 §
19 § 4 st. andra meningen	14 kap. 24 §
19 § 5 st.	14 kap. 1 §
19 § 6 st.	14 kap. 25 §
19 § 7 st.	14 kap. 26 §
anv. till 19 §	14 kap. 1, 2, 19 och 23 §§
20 §	14 kap. 27 §
21 § första meningen	14 kap. 3 §
21 § andra meningen	14 kap. 28 §
22 § 1 st. första meningen	14 kap. 3 och 6 §§
22 § 1 st. andra meningen	14 kap. 5 och 7 §§
22 § 1 st. tredje och fjärde meningarna	14 kap. 8 §
22 § 2 st.	14 kap. 9 §
22 § 3 st. första meningen	14 kap. 11 och 12 §§
22 § 3 st. andra meningen	14 kap. 15 §
22 § 4 st.	14 kap. 4 §
22 § 5 st.	Saknar motsvarighet (14 kap. 16 § m).
22 § 6 st.	14 kap. 18 §
1 st. första meningen av anv. till 22 §	14 kap. 10 §
1 st. andra meningen av anv. till 22 §	Saknar direkt motsvarighet (14 kap. 11-13 §§ m).
2 och 3 st. av anv. till 22 §	14 kap. 13 §
22 a §	14 kap. 14 §
23 §	14 kap. 16 §
24 §	14 kap. 17 §
25 §	17 kap. 1 §
26 § 1-3 st.	17 kap. 2 §
26 § 4 st.	17 kap. 3 §
26 a §	17 kap. 4 §

Bestämmelser i ML	*Bestämmelser i NML*
27 §	17 kap. 5 §
28 §	17 kap. 6 § och 12 kap. 1 §
29 §	12 kap. 1 §
30 §	15 kap. 20 §
32 §	15 kap. 2 §
33 §	15 kap. 3 §
34 § 1 och 2 st.	15 kap. 4 §
34 § 3 st.	15 kap. 5 §
34 a §	15 kap. 6 §
34 b §	15 kap. 7 §
35 §	15 kap. 8 §
36 §	15 kap. 9 §
37 §	15 kap. 10 §
38 § 1 och 2 st.	15 kap. 11 §
38 § 3 st.	15 kap. 12 §
39 §	15 kap. 13 §
40 § 1 och 2 st.	15 kap. 14 §
40 § 3 st.	15 kap. 15 §
40 § 4-6 st.	15 kap. 16 §
40 § 7 st.	15 kap. 17 §
40 § 8 st.	15 kap. 18 §
40 a §	15 kap. 19 §
40 b §	15 kap. 21 §
41 §	12 kap. 1 §
42 § 1 st.	16 kap. 1 §
42 § 2 st.	16 kap. 3 §
43 §	16 kap. 2 §

Bestämmelser i ML	*Bestämmelser i NML*
44 §	16 kap. 3 §
44 a § 1 st.	16 kap. 12 §
44 a 2 st.	16 kap. 14 §
44 a 3 st.	12 kap. 3 §
45 §	16 kap. 5 §
46 § 1 st.	16 kap. 6 §
46 § 2 st.	16 kap. 13 §
46 kap. 3 st.	16 kap. 14 §
46 kap. 4 st.	12 kap. 3 §
47 § 1-4 st.	16 kap. 7 §
47 § 5 st.	12 kap. 3 §
48 §	16 kap. 16 §
48 a §	16 kap. 17 §
49 § 1-3 st.	16 kap. 8 §
49 § 4 st.	16 kap. 9 §
49 § 5 st.	16 kap. 10 §
49 § 6 st.	16 kap. 11 §
50 § 1-3 st.	16 kap. 15 §
50 § 4 st.	12 kap. 3 §
51 § 1 st.	20 kap. 1 §
51 § 2 st.	20 kap. 3 §
51 § 3 st.	20 kap. 2 §
52 §	20 kap. 4 §
53 §	20 kap. 5 §
54 §	20 kap. 6 §
55 §	20 kap. 7 §
56 §	20 kap. 8 §
57 §	20 kap. 9 §
58 § 1 st. första meningen	1 kap. 1 § 1 st. 3 och 2 § 1 st. 3 samt 3 kap. 1 och 31 §§

Bestämmelser i ML	*Bestämmelser i NML*
58 § 1 st. andra och tredje meningarna	Infört i resp. kapitel.
58 § 2 st.	3 kap. 31 §
första meningen av anv. till 58 §	Saknar direkt motsvarighet (1 kap. 9 § m).
andra meningen av anv. till 58 §	3 kap. 30 §
59 § 1 st.	7 kap. 8 §
59 § 2 st.	7 kap. 9 §
60 § 1 och 2 st.	1 kap. 1 § 1 st. 2 och 2 § 1 st. 2
60 § 3 st.	3 kap. 26 §
60 § 4 st.	Saknar direkt motsvarighet (8 kap. 3 § m).
61 §	22 kap. 1 §
63 § 1 st.	21 kap. 1 §
63 § 2 st.	21 kap. 2 §
63 § 3 st.	21 kap. 3 §
64 a § 1 och 2 st.	18 kap. 1 §
64 a § 3 och 4 st.	18 kap. 2 §
64 a § 5 st.	18 kap. 3 §
64 b §	18 kap. 4 §
64 d §	18 kap. 5 §
64 f § 1 och 2 st.	18 kap. 6 §
64 f § 3 st.	18 kap. 11 §
64 g § 1 st. första meningen	12 kap. 3 §
64 g § 1 st. andra meningen och 3 st.	18 kap. 7 §
64 g § 2 st.	Saknar motsvarighet (18 kap. m)
64 h §	18 kap. 8 §
64 i §	18 kap. 9 § och 22 kap. 3 §
64 j §	18 kap. 10 §
64 k §	12 kap. 3 §, 18 kap. 12 §, och 22 kap. 9 §

Bestämmelser i ML	*Bestämmelser i NML*
64 1 §	18 kap. 13 §
69 §	22 kap. 8 §
70 § 1 st.	22 kap. 2 §
70 § 2 st.	22 kap. 3 §
71 §	22 kap. 4 §
72 §	22 kap. 5 §
73 §	Föreslås överförd till kommunalskattelagen (1928:370).
74 §	22 kap. 7 §
75 §	Saknar motsvarighet.
76 §	22 kap. 9 §
76 a §	10 kap. 6-8 §§ och 19 kap. 14 §
76 b § 1 st.	10 kap. 5 § och 19 kap. 14 §
76 b § 2 st. första meningen	12 kap. 2 §
76 b § 2 st. andra meningen	20 kap. 2 st.
77 §	Saknar motsvarighet (22 kap. m)
79 §	22 kap. 10 §

1 Inledning

I utredningsdirektiven (dir. 1990:01) sägs bl.a. att översynen av ML bör så långt möjligt innebära att lagstiftningen i systematiskt hänseende harmoniseras med den ordning som råder inom EG. Det framhålls vidare att ML:s tekniska lösningar i flera fall avviker från den ordning som gäller inom EG. Som exempel nämns ML:s bestämmelser om vad som skall anses som export resp. omsättning inom landet.

I direktiv till samtliga kommittéer och särskilda utredare angående beaktande av EG-aspekter (dir. 1988:43) anges bl.a., att Sverige skall medverka i EFTA:s och EG:s arbete på att avskaffa fysiska, tekniska och fiskala hinder i syfte att så långt möjligt skapa rörlighet för varor, tjänster, människor och kapital i Västeuropa. I direktiven uttalar föredragande statsrådet därefter följande.

> "Mot bakgrund av vad jag nu har redovisat bör de kommittéer och särskilda utredare som har till uppgift att lämna förslag som berör den fria rörligheten för varor, tjänster, människor och kapital eller på annat sätt berör det västeuropeiska integrationsarbetet få direktiv enligt följande.
>
> — Kommittéer och särskilda utredare skall undersöka vilken gemensam ordning som i förekommande fall råder inom EG inom det aktuella ämnesområdet och i sina förslag ta tillvara de möjligheter till harmonisering som finns.
> — Kommittéer och särskilda utredare skall redovisa hur de förslag som läggs fram förhåller sig till EG:s motsvarande regler, direktiv eller förslag till direktiv från EG-kommissionen. — Om kommitténs eller utredarens förslag skiljer sig härifrån, skall skälen för detta redovisas.
> — Kommittéer och särskilda utredare skall redovisa de statsfinansiella och övriga samhällsekonomiska effekter som uppkommer av de förslag som läggs fram som innebär anpassning till EG:s regler, direktiv eller förslag till direktiv från EG-kommissionen. Kommittéerna och utredarna skall i de fall då ökade statsfinansiella kostnader bedöms uppstå lämna förslag till finansiering. På motsvarande sätt skall effekterna av eventuella avvikelser från EG:s regelsystem redovisas."

Utredningen har i sitt delbetänkande, SOU 1990:67, beaktat det nu sagda såvitt avser frågan om återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare. I den här redogörelsen behandlas andra direktivbestämmelser för vilka en harmonisering i tekniskt hänseende kan komma att behöva övervägas. Utredningen har haft direkta kontakter med företrädare för EG-kommissionen.

Med hänsyn till redogörelsens syfte redovisas många av bestämmelserna i nära överensstämmelse med sin ordalydelse. Redogörelsen utgår från den engelska versionen av direktivbestämmelserna.

Alla hänvisningar till EG-bestämmelser i det följande gäller EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEC) om inget annat anges. EG-kommissionen lade 1987 fram ett direktivförslag Removal of fiscal frontiers (COM/87/ 322 final/2 och COM/90/ 182 final). Förslaget betecknas i de följande avsnitten endast som 1987 års förslag. Så sent som i december 1991 har offentliggjorts ett av EG:s ministerråd antaget direktiv, som grundar sig på det förslaget (dir. 9796/91, FISC 124). Direktivet innehåller bl.a. sådana ändringar av det sjätte mervärdesskattedirektivet som betingas av införandet av den s.k. inre marknaden. Direktivet innehåller dessutom övergångsbestämmelser för tiden den 1 januari 1993 - den 31 december 1996. Dessa övergångsbestämmelser avser emellertid förhållandet vid transaktioner mellan medlemsländerna under denna period. Övergångsordningen behandlas i avsnitt 3. Direktivet betecknas fortsättningsvis i allmänhet enbart som 1991 års direktiv eller 1991 års ändringsdirektiv.

2 EG-bestämmelser

Inledningsvis måste påpekas att EG:s mervärdesskattedirektiv ger bindande anvisningar till medlemsländerna för hur deras mervärdesskattelagstiftning skall vara utformad i olika avseenden. Direktiven innehåller emellertid inte regler som omfattar mervärdesskatten i dess helhet. Vissa frågor lämnas helt eller delvis till medlemsländernas bestämmande. Eftersom det inte är fråga om regler som riktar sig direkt till skattskyldiga, skiljer sig uppbyggnaden av direktiven ofta från uppbyggnaden av en skattelagstiftning. Den i direktiven använda systematiken kan således i motsvarande mån inte användas direkt för en svensk lagstiftning.

EG:s huvudprinciper för mervärdesskatten finns i det sjätte mervärdesskattedirektivet. I avsnitt 2.1 redogörs för några grunddrag i det direktivet. I avsnitt 2.2 redogörs för direktivbestämmelser om avdragsrätten. Direktivbestämmelser om export och beskattningsland m.m. behandlas i avsnitt 2.3. I avsnitten 2.4-2.8 behandlas vissa särskilda frågor.

2.1 Några grunddrag i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv

2.1.1 Allmän översikt

Bestämmelserna i direktivet skiljer sig från ML bl.a. på så sätt att regelstrukturen och begreppen är delvis annorlunda. Exempelvis har ML:s begrepp skattskyldig, skattskyldighet och skatteplikt inga exakta motsvarigheter. I den engelska versionen används uttryck som "taxable person", "taxable transactions", "chargeable event", "chargeability of tax" och "persons liable for payment for tax".

Den grundläggande bestämmelsen finns i art. 2. Där anges att mervärdesskatt skall tas ut vid tillhandahållandet av varor eller tjänster ("the supply of goods or services"), om de tillhandahålls mot vederlag av en

"taxable person". Vidare anges att skatt skall tas ut vid import av varor (införsel).

Som "*taxable person*" anses i princip varje näringsidkare (jfr art. 4 p. 1 och 2). Uttrycket omfattar således även den som inte bedriver en verksamhet för vilken mervärdesskattskyldighet inte föreligger. Uttryckets innebörd överensstämmer närmast med yrkesmässighetsbegreppets i ML. Det bör noteras att en medlemsstat kan behandla företag inom en koncern som en enhet i mervärdesskattehänseende även om företagen är olika personer i civilrättsligt hänseende (se avsnitt 2.8).

I direktivets kap. V (art. 5-7) räknas upp vilka slag av transaktioner som skall anses som sådana tillhandahållanden som anges i den nämnda grundbestämmelsen, art. 2., dvs. "supply of goods" (art. 5), "supply of services" (art. 6) och "imports" (art. 7). Rubriken till kapitlet är "*Taxable transactions*". En lämplig översättning torde vara *beskattningsbara transaktioner*. Allt efter sitt sammanhang får utläsas om bestämmelser med detta uttryck endast avser sådana transaktioner som inte är skattefria, dvs. inte är undantagna ("exempted") från beskattning enligt kap. X, art. 13-16, "Exemptions". Det kan noteras att de nya varu- och tjänstebegreppen i ML, med något undantag, medför att ML och direktivet överensstämmer. Vad som enligt ML skall anses som tillhandahållanden av varor resp. tjänster motsvarar nämligen för det mesta vad som enligt direktivet skall, eller får, anses utgöra beskattningsbara transaktioner av resp. slag (jfr 7 § ML och prop. 1989/90:111 s. 189). Vidare bör det uppmärksammas att enligt direktivet skall, eller får, vissa uttagssituationer jämställas med tillhandahållanden mot vederlag. De är då att anse som beskattningsbara transaktioner. Uttagsbestämmelserna behandlas särskilt i avsnitt 2.1.4. Direktivet ger medlemsstaterna rätt att i vissa fall anse att det inte är något tillhandahållande av varor, när verksamhetstillgångar övergår till annan exempelvis i samband med en företagsöverlåtelse (se närmare art. 5 p. 8)[1].

I kap. VIII (art. 11) finns de allmänna bestämmelserna om vad som skall anses vara *beskattningsvärdet* ("*the taxable amount*"). De bestämmelserna har behandlats i Kommitténs för indirekta skatter betänkande Reformerad mervärdesskatt m.m. (SOU 1989:35, del I s. 120 f). I den här framställningen berörs dock särskilt reglerna om beskattningsvärdet vid uttagsbeskattning (se avsnitt 2.1.4).

Kap. VII (art. 10) är rubricerat "Chargeable event and chargeability of tax". Med uttrycket "*chargeable event*" förstås den omständighet ("occurence") varigenom förutsättningarna för att påföra skatt är uppfyllda (art. 10 p. 1). Uttrycket överensstämmer således i princip med den betydelse som uttrycket "skattskyldighetens inträde" har i 4 § ML. Det kan anmärkas att lagrådet synes vilja ha bort denna betydelse av ordet skattskyldighet (jfr prop. 1989/90:111 s. 294 f). En möjlig översättning torde kunna vara *beskattningsgrundande händelse*. Det bör

[1] I ML hanteras frågan i stället i bestämmelserna om undantag från skatteplikt (jfr 8 § 18 ML).

observeras, att uttrycket "chargeable event" inte motsvarar tidpunkten för redovisningsskyldighetens inträde enligt ML. I direktivet anges nämligen särskilt att skatten anses "chargeable" oavsett att betalningstidpunkten kan inträffa senare. Bestämmelserna tas upp i avsnitt 2.1.2.

Kapitlet innehåller bestämmelser om när den beskattningsgrundande händelsen skall anses ha inträffat. I kapitel XII (art. 21) anges vilka personer som är skyldiga att betala skatten ("*persons liable for payment for tax*"). I det därefter följande kapitlet anges hur denna skyldighet skall vara utformad (art. 22 och 23). Bestämmelserna behandlas närmare i avsnitt 2.1.3.

2.1.2 Särskilt om tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen

Den beskattningsgrundande händelsen skall anses ha inträffat och skatten skall påföras ("and the tax shall become chargeable") när varorna är levererade eller tjänsterna är utförda (art. 10 p. 2). Tillhandahållanden som medför flera på varandra följande avräkningar eller betalningar anses dock ha skett vid utgången av de perioder som avräkningarna eller betalningarna avser. Denna undantagsregel gäller dock inte sådana varuleveranser som (enligt definitionen i art. 5 av "supply of goods") skall anses föreligga då en vara överlämnas i enlighet med ett hyreskontrakt eller ett kontrakt om överlåtelse med äganderättsförbehåll. Vid förskottsbetalningar skall skatten påföras då förskottet betalas.

En medlemsstat får frångå bestämmelserna när det gäller vissa transaktioner eller vissa slag av näringsidkare. Det får ske på så sätt att skatten påförs senast vid utfärdandet av en faktura eller motsvarande handling, eller senast när betalningen görs, eller inom en bestämd period från tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen, om fakturan eller motsvarande handling saknas eller är sent utfärdad.

Särskilda regler finns för införsel (art. 10 p. 3).

2.1.3 Särskilt om betalningsskyldiga personer

Den som tillhandahåller varan eller tjänsten är betalningsskyldig för mervärdesskatten utom i vissa fall, då i stället kunden är det (art. 21). Kunden är nämligen betalningsskyldig, då han tillhandahålls en sådan tjänst som enligt särskilda bestämmelser skall anses vara tillhandahållen i kundlandet (jfr avsnitt 2.3.3). En förutsättning för kundens betalningsskyldighet är dock att den som tillhandahåller honom tjänsten är en utländsk näringsidkare ("a taxable resident abroad"). Vid införandet av den s.k. inre marknaden torde förutsättningen gälla endast då den som tillhandahåller tjänsten inte är hemmahörande i något av EG-länderna. Bestämmelsen om kunden som betalningsskyldig motsvarar således i praktiken ML:s bestämmelser om skatt vid import av vissa tjänster (60 § ML). De slag av tjänster som det gäller enligt EG-direktivet är reklam-

tjänster, konsulttjänster m.m. Vilka tjänsterna är behandlas närmare i avsnitt 2.3.3.

Ett medlemsland får besluta om att utländska betalningsskyldiga personer skall ha representanter eller liknande i landet och om att en sådan person och utlänningen skall vara solidariskt betalningsskyldiga för skatten. En medlemsstat kan också bestämma att i sådana fall då kunden är betalningsskyldig skall den som tillhandahåller tjänsten vara solidariskt betalningsskyldig.

I en särskild bestämmelse föreskrivs också att envar som anger mervärdesskatt på en faktura eller motsvarande handling skall vara betalningsskyldig för skatten. Vidare finns en särskild bestämmelse för import av varor (införsel). Bestämmelsen ger ett visst utrymme för en medlemsstat att bestämma vem som skall vara skyldig att betala skatten vid införsel.

I art. 22 ges bestämmelser om olika skyldigheter för näringsidkare ("taxable persons"). En näringsidkare är skyldig att lämna uppgifter om sin verksamhet och att föra tillräckligt detaljerade räkenskaper. Han skall utfärda faktura eller motsvarande då han tillhandahåller varor eller tjänster eller tar emot förskottsbetalningar.

Medlemsstaterna bestämmer redovisningsperiodernas längd. Perioderna skall dock som huvudregel bestämmas till en, två eller tre månader. Medlemsstaterna skall också bestämma den tid inom vilken deklaration skall vara inlämnad. Tiden får inte överstiga två månader från utgången av resp. redovisningsperiod. En medlemsstat får begära att en beskattningsbar person skall lämna upplysningar om samtliga transaktioner för det föregående beskattningsåret.

En medlemsstat får frita ("release") näringsidkare ("taxable persons") från vissa av de här behandlade skyldigheterna. Sådana näringsidkare som endast tillhandahåller skattefria transaktioner kan dock fritas från alla skyldigheterna. Vidare får en medlemsstat bestämma att obetydliga skattebelopp inte behöver betalas.

2.1.4 Särskilt om uttagsbeskattningen

Som nämnts i den allmänna översikten anges i art. 5 och 6 vad som skall, eller får, jämställas med tillhandahållanden av varor resp. tjänster ("supply of goods" resp. supply of services") mot vederlag. Sådana tillhandahållanden är alltså beskattningsbara transaktioner enligt vad som sagts i översikten.

Uttag av varor

Med tillhandahållande av varor mot vederlag skall jämställas den situationen att en skattskyldig person tar ut en vara ur verksamheten för eget eller personalens privata bruk (art. 5 p. 6). Detsamma gäller om han ger bort en vara eller på annat sätt använder den för rörelsefrämmande ändamål ("for purposes other than those of his business"). En förut-

sättning för uttagsbeskattning är dock att han helt eller delvis haft avdragsrätt för den ingående skatten på sitt förvärv av varan eller dess komponenter. Uttagsregeln gäller inte uttag av varor för verksamhetsändamål i form av gåvor av ringa värde ("small value") eller i form av varuprover. Regeln har enligt vad som erfarits tillämpats inte bara beträffande exempelvis anställda utan även beträffande släktingar till den skattskyldige.

Det finns dessutom vissa bestämmelser, som ger en medlemsstat rätt (men alltså inte skyldighet) att jämställa vissa andra uttag av varor med tillhandahållanden mot vederlag (art. 5 p. 7 a/-c/). Rätten att uttagsbeskatta gäller då en skattskyldig

a/ för verksamhetsändamål tar ut varor som är producerade, konstruerade, utvunna, bearbetade, inköpta eller importerade i verksamheten men som inte skulle ha medfört full avdragsrätt vid förvärv från en annan skattskyldig.

b/ tar ut en vara för att använda den för en icke beskattningsbar transaktion, under förutsättning att den skattskyldige tidigare förvärvat varan med hel eller partiell avdragsrätt eller fått avdragsrätt i samband med tidigare uttagsbeskattning enligt a/, och

c/ behåller varor då han upphör med en verksamhet, under förutsättning att den skattskyldige tidigare förvärvat varorna med hel eller partiell avdragsrätt eller fått avdragsrätt i samband med tidigare uttagsbeskattning enligt a/.

Den sistnämnda bestämmelsen, art. 5 p. 7 c/, gäller inte bara beträffande den som upphör med verksamheten även beträffande personer som träder i hans ställe genom succession och då behåller varorna. Bestämmelsen är dock inte tillämplig då verksamheten upphör genom sådana företagsövergångar som avses i art. 5 p. 8 (verksamheten eller del därav överlåts, mot eller utan vederlag, eller verksamhetstillgångar tillskjuts som apportegendom eller liknande).

Beskattningsunderlaget (beskattningsvärdet) vid uttag av varor bestäms enligt art. 11 A p. 1 b/. Beskattningsunderlaget utgörs av priset för att köpa de uttagna varorna eller motsvarande varor, eller, om ett sådant pris saknas, tillverkningskostnaden. Priset eller nämnda kostnad bestäms med avseende på tiden för uttaget.

Bestämmelserna om uttagsbeskattning måste ses mot bakgrund av de särskilda avdragsbestämmelserna i sådana fall (art. 17 p. c/). Enligt dessa bestämmelser har den skattskyldige avdragsrätt vid uttagsbeskattning enligt art. 5 p. 7 a/ men, enligt vad som erfarits, inte vid övrig beskattning av uttag av varor. Utredningen har erfarit, att den angivna avdragsrätten beror på att en vara skall belastas med mervärdesskatt av samma storlek oavsett om varan köps eller produceras i egen regi. Vid uttag utgörs beskattningsunderlaget därför av det totala priset enligt vad som angetts i det föregående och den skattskyldige får därefter göra avdrag för så stor del av skatten på uttaget som svarar mot hans partiella avdragsrätt vid förvärv av varor. Uttagsbeskattningen enligt art. 5 p. 7

a/ tar alltså sikte på näringsidkare (t.ex. banker) som endast delvis är skattskyldiga och som därför endast har partiell avdragsrätt. I övriga uttagssituationer (dvs. art. 5 p. 6 och p. 7 b/ och c/) har avdragsrätt emellertid redan medgetts vid det ursprungliga förvärvet, en avdragsrätt som genom uttaget visat sig vara materiellt "felaktig" och som därför i sin helhet tas tillbaka genom uttagsbeskattningen.

Uttag av tjänster

Beträffande tjänster finns två bestämmelser om i princip obligatorisk uttagsbeskattning och en bestämmelse som ger en medlemsstat rätt till uttagsbeskattning (art. 6 p. 2 resp. 3). De förstnämnda båda bestämmelserna får en medlemsstat frångå, om det inte leder till konkurrenssnedvridningar.

I art. 6 p. 2 a/ och b/ anges de två fall då uttag av tjänster i princip skall beskattas. Med tillhandahållande av tjänster mot vederlag skall nämligen jämställas att

a/ verksamhetens varor används för privat bruk av den skattskyldige själv eller av hans personal eller att varorna används på annat sätt för rörelsefrämmande ändamål, under förutsättning att förvärvet av varorna medfört full eller partiell avdragsrätt, och

b/ en skattskyldig gratis ("free of charge") utför tjänster för sådant bruk eller ändamål som nyss nämnts.

I art. 6 p. 3 anges det fall då en medlemsstat har rätt, men således inte skyldighet, att beskatta uttag av tjänster. För att undvika konkurrenssnedvridningar har en medlemsstat nämligen rätt att, efter visst samrådsförfarande, uttagsbeskatta en näringsidkare ("taxable person") för tjänster som han utför i egen regi för sin verksamhet. Tjänsterna får alltså jämställas med tjänster tillhandahållna mot vederlag. En förutsättning är dock att den som utför tjänsterna inte skulle ha haft full avdragsrätt om han i stället hade förvärvat motsvarande tjänster från en annan näringsidkare ("taxable person").

Beskattningsunderlaget (beskattningsvärdet) vid uttagsbeskattning i de båda obligatoriska fallen utgörs av den skattskyldiges kostnader ("the full cost") i samband med uttaget (art. 11 A p. 1 c/). Beskattningsvärdet i egenregi-fallet utgörs av tjänstens marknadsvärde (art. 11 A p. 1 d/).

Liksom bestämmelserna om uttag av varor måste de här behandlade bestämmelserna ses mot bakgrund av vad som gäller för avdragsrätten (art. 17 p.2 c/). Enligt avdragsbestämmelsen föreligger avdragsrätt vid uttagsbeskattning enligt art. 6 p. 3.

Vad utredningen erfarit om avdragsrätten vid beskattning av uttag av varor gäller även här. En skattskyldig har alltså inte rätt till avdrag vid uttagsbeskattning enligt art. 6 p. 2. Här kan den uttagsbeskattade visserligen ha medgetts avdragsrätt i ett tidigare skede. Den avdragsrätten tas i sådant fall helt tillbaka genom uttagsbeskattningen. En skattskyldig

har däremot rätt till avdrag vid uttagsbeskattning för egenregiarbeten enligt art. 6 p. 3. Rätten att dra av gäller den del av uttagsskatten som svarar mot avdragsrättens andel vid förvärv av tjänster och varor från andra skattskyldiga. Bakgrunden till denna ordning motsvarar vad som angetts ovan angående avdragsrätten vid beskattning av varuuttag enligt art. 5 p. 7 a./

2.2 Avdragsrätten

Avdragsrätten för ingående skatt regleras i kap. XI (art. 17-20). Avdragsrätten inträder då skatten skall påföras någon som utgående skatt ("when the deductible tax becomes chargeable"; art. 17 p. 1). Den tidpunkten har behandlats i avsnitt 2.1.2.

2.2.1 Förutsättningar för avdragsrätt

Enligt huvudregeln, *art. 17 p. 2*, får den skattskyldige dra av den ingående skatten till den del skatten avser varor och tjänster som används för hans beskattningsbara transaktioner ("for the purpose of his taxable transactions"). Denna avdragsrätt gäller

dels sådan mervärdesskatt som han har betalat eller är skyldig att betala för varor eller tjänster som har tillhandahållits eller skall tillhandahållas honom av någon annan person som är skattskyldig i det egna landet (anm: inom gemenskapen "within the Community", enligt 1987 års förslag),

dels mervärdesskatt vid import av varor, och

dels mervärdesskatt vid viss uttagsbeskattning på sätt närmare angetts i avsnitt 2.1.4.

Enligt vad utredningen har erfarit är huvudregeln tillämplig endast på sådan ingående skatt för förvärv och import som är hänförlig till den skattskyldiges tillhandahållanden ("for the purposes of his taxable transactions") *inom* det land där avdragsrätten begärs (anm: i 1987 års förslag anges uttryckligen "for ... his taxable transactions within the country"). Med andra ord kan, enligt den här behandlade regeln, den skattskyldige få avdragsrätt i ett land för skatt som han debiterats i det landet endast om skatten hänför sig till en omsättning, en beskattningsgrundande händelse ("chargeable event"), som han haft i detta land. Om t.ex en näringsidkare A importerar en vara till land 1 för att sedan sälja den vidare i land 2 till en person B, så kan han enligt huvudregeln få avdrag i land 2 för importskatten i det landet. Avdrag för importskatten i land 1 kan han inte få enligt den nu behandlade huvudregeln utan enligt en kompletterande regel, art. 17 p. 3 a/. Den avdragsrätten kan endast göras gällande i land 1.

Enligt sistnämnda bestämmelse, *art. 17 p. 3 a/*, får ingående skatt få dras av i ett medlemsland i den mån skatten gäller förvärv eller införsel av sådana varor eller tjänster som används för transaktioner i ett annat

land ("in another country"; anm: i den franska direktivversionen, som är den ursprungliga, används dock ordet utomlands vilket skulle kunna täcka in internationellt territorium). Avdragsrätt föreligger dock endast om transaktionerna skulle ha medfört avdragsrätt för det fall de i stället hade ägt rum i det egna landet. Medlemsstaterna ges rätt att i stället för avdragsrätt medge återbetalning ("refund") av mervärdesskatten (jfr även art. 17 p. 4). EG:s åttonde och trettonde mervärdesskattedirektiv reglerar denna återbetalningsmöjlighet (jfr utredningens delbetänkande Återbetalning av mervärdeskatt till utländska företagare, SOU 1990:67, s. 57 ff).

Enligt vad utredningen har erfarit medför art. 17 p. 3 a/ avdragsrätt (alternativt rätt till återbetalning) i ett land för ingående skatt som debiterats i det landet, om skatten hänför sig till förvärv av varor eller tjänster för en verksamhet i utlandet. Bestämmelsen är tillämplig endast om skatten inte hänför sig till ett förvärv för en beskattningsgrundande händelse ("chargeable event") inom landet.

Bestämmelsen medför att i nyss nämnda exemplet kan A få avdrag i land 1 för importskatten i det landet. Den situation som exemplet gäller har nära samband med bestämmelserna om omsättningsland för varor (art. 8). De bestämmelserna behandlas i avsnitt 2.3.2. Av vad som sägs där avslutningsvis framgår att den här behandlade avdragsbestämmelsen, art. 17 p. 3 a/, anses ha en begränsad räckvidd i vissa situationer. Ett annat exempel på att bestämmelsen är tillämplig är att den som är skattskyldig i ett land för sin verksamhet där håller en utställning i ett annat land utan att han har någon omsättning som medför skattskyldighet. I sådant fall kan han på grundval av art. 17 p. 3 a/ få avdrag eller återbetalning i sistnämnda land för ingående skatt som hänför sig till förvärv för genomförandet av utställningen där.

Enligt *art. 17 p. 3 b/ och c/* föreligger avdragsrätt, alternativt rätt till återbetalning, i några fall fastän det är fråga om ingående skatt vid förvärv av sådana varor eller tjänster som används för skattefria transaktioner. Det är här alltså fråga om en s.k. teknisk skattskyldighet. De skattefria transaktioner som det gäller är *dels* vissa tjänster i samband med införsel (art. 14 p. 1 i), *dels* export, internationella transporter och liknande (art. 15 och art. 16 utom p. 1 A i dess lydelse före 1991 års ändringsdirektiv, jfr avsnitt 2.3.4 och 2.3.5) *och dels* finansierings- och försäkringstjänster (art. 13 B a och d 1-5) åt kunder utanför EG eller sådana tjänster i samband med export av varor till ett icke medlemsland. I 1987 års förslag föreslås att från skatteplikt skall undantas tillhandahållanden av guld till centralbanker och att sådana transaktioner tas med i den här angivna uppräkningen av skattefria transaktioner som likväl medför avdragsrätt (förslag till art. 13 B /i/ resp. art. 17 p. 3 d/).

2.2.2 Avdragsrätt vid blandad verksamhet, dokumentationskrav m.m.

Det finns särskilda bestämmelser för avdragsrätten vid s.k. blandad verksamhet. Bestämmelserna gäller närmare bestämt avdragsrätten för

ingående skatt på sådana varor och tjänster som förvärvaren använder såväl för transaktioner som medför avdragsrätt som för transaktioner som inte medför avdragsrätt. Den grundläggande regeln är att avdragsrätt får medges endast för den andel av skatten som är hänförlig till de avdragsberättigande transaktionerna. Det finns flera bestämmelser om hur denna andel skall beräknas (jfr art. 17 p. 5 och art. 19).

I art. 18 behandlas vilka krav på fakturor eller annan dokumentation som ställs för att rätt till avdrag skall finnas. Vidare ges medlemsstaterna en viss valfrihet när det gäller förfarandet då den ingående skatten överstiger den utgående för en redovisningsperiod. En medlemsstat kan nämligen välja mellan att föra över underskottet till nästa period och att betala ut beloppet.

I art. 20 finns bestämmelser om hur avdragsrättens storlek kan bli korrigerad ("adjusted") i efterhand.

2.2.3 Avdragsbegränsningar vid förvärv av vissa varor och tjänster

Rätt till avdrag skall (enligt art. 17 p. 6) under inga omständigheter finnas för utgifter som inte är av förvärvsmässig karaktär ("strictly business expenditure") såsom utgifter för lyxkonsumtion, underhållning eller representation. Ministerrådet skall enligt direktivet besluta om ett nytt direktiv med närmare bestämmelser om avdragsförbudens omfattning. Intill dess får medlemsstaterna behålla alla avdragsförbud i sina lagstiftningar.

Kommissionen har 1984 lagt fram ett förslag till ett tolfte mervärdesskattedirektiv med bestämmelser om avdragsförbud (COM/84/ 84 final). Förslaget utgår från grundbestämmelsen i det sjätte direktivet och innehåller i huvudsak följande.

Avdragsförbud skall gälla beträffande nöjesbåtar och privatplan såvitt avser utgifter för förvärv, tillverkning, införsel, hyra, ombyggnader, reparationer och underhåll samt för bränsle, reservdelar o.d. eller för tjänster i samband med sådana båtar och plan.

Beträffande motsvarande utgifter för personbilar, släpvagnar till sådana och beträffande motorcyklar skall det enligt förslaget finnas avdragsrätt med 50 procent av skatten på utgifterna. Denna regel skall medlemsstaterna ha infört senast fyra år efter ikraftträdandet av direktivet. Senast två år efter ikraftträdandet skall avdragsrätten vara minst 25 % och högst 75 %.

De här angivna förbuden eller begränsningarna skall dock inte gälla beträffande sådana båtar, plan eller fordon som används för transport mot hyra eller avgift ("are used for carriage for hire or reward"), används för körutbildning ("are used for driving training or instruction"), hyrs ut, eller ingår i ett företags lager ("are part of the stock in trade of a business").

Avdragsrätt med 50 % skall gälla för transportutgifter vid affärsresor ("business travel") som görs av en näringsidkare eller hans personal ("members of his staff"). Begränsningen skall dock inte gälla transporter

av ett företags personal mellan olika arbetsplatser eller mellan arbetsplatsen och bostaden. Begränsningen skall införas enligt en övergångsordning som överensstämmer med den som skall gälla beträffande personbilar och motorcyklar.

Avdragsförbud skall gälla för utgifter för logi, mat och dryck som inte ingår i en verksamhet för tillhandahållande av just sådana tjänster eller varor. Avdragsförbudet gäller inte utgifter för gratis logi för vakter o.d. ("security or caretaking staff") på fastigheter i näringsverksamhet ("on works, sites or business premises").

Inget av de ovan angivna förbuden eller begränsningarna gäller om den skattskyldige kan bevisa att utgifterna har tillkommit enbart för näringsverksamheten.

Förslaget innehåller slutligen ett undantagslöst förbud mot avdrag för utgifter avseende underhållning, förströelser och lyxvaror ("entertainment", "amusements" and "luxuries").

2.2.4 Ingen avdragsrätt för s.k. fiktiv skatt

Avslutningsvis bör det noteras, att direktiven inte har någon motsvarighet till avdragsrätten enligt ML för s.k. fiktiv skatt (17 § åttonde stycket ML). Kommissionen har emellertid lagt fram ett direktivförslag med en särskild reglering för beskattningen av begagnade varor, konstverk, antikviteter och samlarföremål ("collectors' items"). Den föreslagna regleringen innehåller bestämmelser om reducerade beskattningsvärden utan någon avdragsrätt för den ingående skatten. Förslaget behandlas närmare i avsnitt 2.4.

2.3 Export och beskattningsland m.m.

2.3.1 Principerna

Vid export av varor gäller i huvudsak den s.k. destinationsprincipen såväl enligt EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv som enligt ML. Principen innebär att ett land inte tar ut någon mervärdesskatt vid export av varor men tar ut skatt vid import av varor. Det bör anmärkas att målet är på sikt (från 1997 enligt nuvarande planer) övergå till den s.k. ursprungs principen. Handel över gränserna kommer då helt att jämställas med intern handel.

Med import av varor förstås i princip detsamma som i ML, nämligen att varor förs in över ett lands gränser (jfr art. 7). Här är det således själva införseln som sådan, inte den eventuellt bakomliggande omsättningen, som beskattas (jfr art. 2 p. 2). I direktivet undantas viss varuimport från beskattning (se avsnitt 2.3.5). Beträffande beskattningen av omsättningen av såväl varor som tjänster gäller en särskild ordning såvitt avser internationella transaktioner.

EG:s bestämmelser reglerar beskattningen av de internationella transaktionerna i huvudsak inte genom export- och importbegreppen utan genom att det i bestämmelserna anges i vilket land en transaktion skall anses ha ägt rum och som därmed är beskattningsland. Termerna export och import saknas således i motsvarande utsträckning. *Endast* en transaktion, som enligt dessa bestämmelser skall anses ha ägt rum i ett visst medlemsland, kan beskattas. Därför behövs bestämmelser om undantag från beskattning när det gäller internationella transaktioner endast i sådana fall som definierats som transaktioner som ägt rum *inom* landet. Skattefriheten uppnås genom att dessa särskilt angivna transaktioner undantas från beskattning på motsvarande sätt som undantagen från skatteplikt för vissa slag av transaktioner. Som framgår av avsnitt 2.2 angående avdragsrätten har en näringsidkare avdragsrätt i exportfallen och i betydande utsträckning även vid de andra skattefria internationella transaktionerna.

Reglerna om beskattningsland är konstruerade på följande sätt. Enligt grundbestämmelsen i det sjätte direktivet, art. 2, skall mervärdesskatt tas ut endast om varan eller tjänsten tillhandahålls inom ett medlemsland ("within the territory of the country", jfr art. 3). I kap. VI (art. 8 och 9) anges var en vara eller en tjänst skall anses tillhandahållen ("place of taxable transactions"). Som beteckning härför används i fortsättningen uttrycket transaktionsland.

Det kan här anmärkas att enligt vad utredningen erfarit gäller följande för omsättning på internationellt territorium. Sådant territorium anses inte som "within the territory of the country". Försäljning ombord på fartyg eller luftfartyg på resp. över sådant territorium anses för närvarande således inte som en omsättning som kan medföra skattskyldighet inom landet. Det är oklart om direktivet medger någon avdragsrätt för ingående skatt på inköp för sådan försäljning (se avsnitt 2.2 angående den engelska resp. franska versionen av art. 17 p. 3 a/).

Först skall redogöras för bestämmelserna om transaktionsland. Därefter behandlas export- och importbestämmelserna.

2.3.2 Transaktionsland för varor (art. 8)

Avsändnings- och transportköp (art. 8 p. 1 a/)

Bestämmelsen innehåller huvudreglerna beträffande varor som skall transporteras till köparen. Dessa regler innebär följande. En vara anses tillhandahållen där varan finns då leverantören, köparen eller någon annan påbörjar avsändandet eller transporten till köparen. Vid leverans i förening med montering eller installation anses varan tillhandahållen där monteringen eller installationen utförs. Det gäller oberoende av om leverantören provar den monterade eller installerade varan ("with or without trial run"). Bestämmelsen gäller även om det, i stället för leverantören själv, är någon som för hans räkning utför monteringen eller installationen. På grund av den särskilda importregeln för transport- och

avsändningsköp (art. 8 p. 2; jfr nedan) torde den här behandlade monterings- och installationsregeln komma att få betydelse i princip endast för transaktioner inom EG.

För monterings- och installationsfallet finns en särskild bestämmelse till undvikande av dubbelbeskattning. Om installationen eller monteringen utförs i ett annat medlemsland än leverantörens, så skall enligt den bestämmelsen medlemslandet vidta alla erforderliga åtgärder för att undvika dubbelbeskattning i det egna landet. Enligt vad utredningen har erfarit är motivet för och innebörden av bestämmelsen följande.

Monterings- och installationsregeln innebär att hela transaktionen skall anses som ett tillhandahållande av en vara i importlandet och att leverantören därför måste fakturera hela transaktionen som om den ägt rum i importlandet. Han kan således i princip inte separera debiteringen av varan resp. monteringen/installationen. Leverantören blir skattskyldig för hela det fakturerade beloppet. Det kan här anmärkas, att för det fall han är en näringsidkare ("taxable person") i ett annat land än importlandet blir han skattskyldig även om det bara är en enstaka omsättning i importlandet (jfr art. 2 och art. 4 p. 1). Om leverantören är den som fört in varan till importlandet, så har han visserligen blivit skattskyldig även för importen. Denna dubbelbeskattning spelar dock ingen roll, eftersom han såsom skattskyldig får avdragsrätt för importskatten i importlandet enligt huvudregeln för avdragsrätt (art. 17 p. 2 b/; se avsnitt 2.2). Den här behandlade dubbelbeskattningsbestämmelsen gäller därför inte den situationen att det är säljaren som importerar varan utan i stället det fallet att det är köparen som gör det. I sådana fall kan nämligen en reell dubbelbeskattning uppstå, om köparen inte är skattskyldig för transaktioner i importlandet. Det kan vara fråga om en köpare med verksamhet som är undantagen från skatteplikt, t.ex. ett försäkringsbolag, eller ett utländskt företag utan verksamhet i importlandet. I sådana fall kan det bli så att importskatten varken kan dras av enligt sjätte mervärdesskattedirektivet eller återfås enligt det trettonde direktivet ("refund").

Det bör observeras, att i den nedan behandlade bestämmelsen art. 8 p. 2 finns ett väsentligt undantag från de här beskrivna reglerna. Dessutom måste dessa ses mot bakgrund av reglerna i art. 15 (särskilt p. 1 och 2) om skattefrihet för export. Dessa bestämmelser behandlas i avsnitt 2.3.4. Exportbestämmelserna kan, som tidigare nämnts, dock bli tillämpliga endast om en varuomsättning skall anses ha skett *inom* landet enligt de här behandlade bestämmelserna om transaktionsland.

Avhämtningsköp (art. 8 p. 1 b/)

Om en vara tillhandahålls utan att den avsänds eller transporteras, så anses den vara tillhandahållen där den finns då den avlämnas.

Genom 1991 års direktiv har införts en särskild bestämmelse för de fall då varor tillhandahålls på fartyg, luftfartyg eller tåg under färd med avgångs- och ankomstplats inom gemenskapen. Sådana varor skall anses tillhandahållna på den plats där varorna fanns då färden (transporten) påbörjades.

Importregel för avsändnings- och transportköp (art. 8 p. 2)

Denna bestämmelse är ett undantag från regeln i art. 8 p. 1 a/ angående avsändnings- och transportköp. Bestämmelsen gäller enligt vad utredningen erfarit den situationen att en säljare i ett medlemsland importerar den sålda varan till det landet för transport till köparen där. På grund av bestämmelsen skall, trots huvudregeln i p. 1 a/, varan anses omsatt i importlandet och således inte i det land den fanns då transporten påbörjades. Därigenom uppnås dels att säljaren blir skattskyldig i importlandet för försäljningen, dels att han får avdragsrätt för importskatten. Bestämmelsen blir tillämplig även vid påföljande leveranser inom importlandet.

Den engelska versionen av direktivets bestämmelse lyder enligt 1991 års ändringsdirektiv: "By way of derogation from paragraph 1 a/, where the place of departure of the consignment or transport of goods is in a third territory, the place of the supply by the importer as defined in Art. 21(2) and the place of any subsequent supplies shall be deemed to be within the Member State of import of the goods." Bestämmelsen är utformad med hänsyn till att begreppet import inte längre kommer att vara tillämpligt på varor som transporteras från ett medlemsland till ett annat.

Med utgångspunkt från ett exempel kommer den författningstekniska konstruktionen att belysas närmare i det följande.

Antag att en näringsidkare ("taxable person") A säljer en vara till en annan näringsidkare ("taxable person") B. Både A och B har sina verksamheter i Frankrike. Båda verksamheterna är sådana som inte är undantagna från skatteplikt. Den sålda varan har A i ett lager i Sverige. Försäljningen innebär att varan skall transporteras till B i Frankrike. Enligt huvudregeln i art. 8 p. 1 a/ skulle försäljningen anses ha ägt rum i Sverige och således inte föranlett skattskyldighet för A i Frankrike. Genom det här behandlade undantaget, art. 8 p. 2, anses emellertid försäljningen ha ägt rum i Frankrike. Därmed blir A skattskyldig i Frankrike för försäljningen. Dessutom skall importskatt betalas vid införseln till Frankrike. Oavsett om det är A eller B som importerar varan, så får den av dem som gör detta på grund av den här behandlade bestämmelsen avdragsrätt enligt huvudregeln därom (art. 17 p. 2 b/, se avsnitt 2.2). Enligt vad utredningen erfarit anses den kompletterande avdragsregeln för transaktioner utomlands, art. 17 p. 3, inte tillämplig på situationen i det här behandlade exemplet. Om inte importregeln i art. 8

p. 2 hade funnits utan endast huvudregeln i art. 8 p. 1 a/ hade gällt, hade således ingen avdragsrätt funnits för importskatten.

2.3.3 Transaktionsland för tjänster (art. 9)

Huvudregeln (art. 9 p. 1)

Enligt huvudregeln anses en tjänst tillhandahållen på den plats där den som tillhandahåller tjänsten bedriver sin verksamhet eller har ett driftställe varifrån tjänsten tillhandahålls ("... the place where the supplier has established his business or has a fixed establishment from ..."). Om sådan anknytning inte finns, anses tjänsten vara tillhandahållen där tillhandahållaren bor eller vistas stadigvarande ("the place where he has his permanent address or usually resides"). För att undvika dubbelbeskattning, utebliven beskattning eller konkurrenssnedvridningar får en medlemsstat i vissa fall frångå huvudregeln när det gäller uthyrning av transportmedel (art. 9 p. 3 i dess lydelse enligt det tionde mervärdesskattedirektivet, 84/386/EEC). Den bestämmelsen behandlas senare i detta avsnitt.

Enligt vad utredningen har erfarit gäller följande.

Uttrycket "the place where the supplier has established his business" avser inte exempelvis bolagssäten eller andra slag av legala hemvistbegrepp. Vad som avses är den plats där den ekonomiska aktiviteten *faktiskt* utförs från. Med "den ekonomiska aktiviteten" avses även en enstaka omsättning i ett visst land. Det följer av art. 4 p. 1 och 2. Enligt dessa bestämmelser skall all slags ekonomisk aktivitet ("any economic activity") beskattas.

I kommissionens förslag till ett nittonde mervärdesskattedirektiv (COM/87/ 315 final) föreslås bl.a. att art. 9 kompletteras med en bestämmelse som anger att uttrycket "fixed establishment" skall betyda varje fast installation ("any fixed installation") som en näringsidkare har, även om inga beskattningsbara transaktioner kan utföras där. Enligt vad utredningen har erfarit anser kommissionen att detta endast är ett klargörande av uttryckets innebörd och att det således inte är fråga om att införa någon ny betydelse av uttrycket.

Regeln om verksamhets- eller driftställe gäller endast om tjänsten tillhandahålls *från* detta ställe. Det har betydelse om exempelvis ett företag har ett driftställe i Frankrike och ett i Sverige. I sådant fall skall vid tillämpning av denna regel som omsättningsland anses det land från vars driftställe tjänsten är tillhandahållen.

Det finns tre kategorier av undantag från huvudregeln. I vissa fall anses nämligen en tjänst tillhandahållen där objektet för tjänsten finns. I andra fall tas fasta på var tjänsten faktiskt utförs. Slutligen finns det fall där det avgörande inte är tillhandahållarens utan kundens verksamhetsplats, driftställe, boende eller vistelseplats. I det följande redogörs närmare för dessa tre kategorier av undantag.

Undantag för tjänster avseende fastigheter (art. 9 p. 2 a/)

Ett första undantag utgörs av tjänster med anknytning till fastigheter, inkl. såväl tjänster av fastighetsmäklare och fastighetssakkunniga som tjänster avseende förberedande eller samordning av byggnadsarbeten ("construction works") såsom arkitekttjänster och byggledningstjänster ("on-site supervision"). De tjänster som omfattas av bestämmelsen anses utförda där fastigheten är belägen.

Enligt vad utredningen erfarit gäller följande.

Bestämmelsen är tillämplig på alla slag av tjänster som kan anses ha anknytning till en fastighet. Utöver de exempel som anges i bestämmelsen kan nämnas byggnadsarbeten, fastighetsskötsel, fastighetsförvaltning, upplåtelse av nyttjanderätt till fastigheter och ingenjörstjänster avseende fastigheter. I själva verket omfattar bestämmelsen alla tjänster som har anknytning till fastigheter. Den skulle således bli tillämplig på "a priest who had been engaged driving a ghost out of a building".

Förvaring eller lagring av varor på en fastighet kan vara att anse som en sådan tjänst som avses i den här behandlade bestämmelsen. Tjänsten kan emellertid eventuellt anses i stället falla in under art. 9 p. 2 c/ angående arbeten på lös egendom eller angående tjänster som utgör ett underordnat led till transporttjänster (se närmast följande avsnitt om den bestämmelsen). Eftersom omsättningsland enligt den bestämmelsen är var tjänsterna faktiskt utförs, så blir emellertid resultatet detsamma som om den här behandlade fastighetsbestämmelsen anses tillämplig. Det spelar, i motsats till vad som gäller enligt 2 a § ML, ingen roll om uppdragsgivaren är en utlänning eller ej. En annan sak är att lagringen i vissa fall kan vara *undantagen* från beskattning genom att den kan anses som ett led i en exporttransaktion enligt art. 15 (jfr exempelvis p. 3 och 13; se avsnitt 2.3.4).

Det bör uppmärksammas att tjänster utförda av exempelvis konsulter, ingenjörer och advokater omfattas av en särskild bestämmelse i art. 9 p. 2 e/ (se nedan). Samtidigt kan som framgått av det föregående sådana tjänster ofta anses ha anknytning till fastigheter enligt den här behandlade bestämmelsen. Om på detta sätt båda bestämmelserna i princip är tillämpliga i ett visst fall, så skall fastighetsbestämmelsen ha företräde. Detta är ett utflöde av principen om lex specialis.

Undantag för transporttjänster (art. 9 p. 2 b/)

Transporttjänster anses utförda där transporten sker. Därvid skall beaktas transportsträckornas fördelning ("having regard to the distances covered"). En resa till sjöss eller i luften skall enligt ett direktivförslag från kommis- sionen anses äga rum helt och hållet i ett land, då avgångs- och ankomstplatserna är i det landet och det inte görs något uppehåll i ett annat land (förslag till ett nittonde mervärdesskattedirektiv med ändringar av det sjätte direktivet, COM/87/ 315 final). I det sjätte mervärdesskattedirektivets övergångsbestämmelser står att då övergångsperioden är slut

skall persontransporter, såvitt avser ressträckan inom EG-området, bli påförda mervärdesskatt i avgångslandet i enlighet med de närmare bestämmelser som skall bestämmas av ministerrådet på förslag av kommissionen (art. 28 p. 5).

Enligt 1987 års direktivförslag till förverkligande av den s.k. inre marknaden skall det sjätte direktivet ändras bl.a. såvitt avser transportbestämmelsen i art. 9. Den föreslagna ändringen innebär att en transporttjänst skall anses vara tillhandahållen där avgångsplatsen är belägen. Denna grundregel preciseras i olika avseenden. Kommissionen framhåller i en förklaring ("explanatory memorandum") till 1987 års förslag att den föreslagna bestämmelsen inte påverkar internationella godstransporter till eller från icke-medlemsländer. För sådana transporter kommer enligt förklaringen fortfarande export- och importbestämmelserna att tillämpas (art. 14-16, jfr nedan). Enligt vad utredningen erfarit tolkas dessa bestämmelser i allmänhet så att hela godstransporten skall vara skattefri och det oavsett vilket transportslag som används. Med det synsättet skall en järnvägstransport från Belgien till Sverige via Tyskland och Danmark vara helt befriad från skatt. Exportbestämmelserna tolkas dock olika i olika medlemsländer. I 1991 års direktiv om övergångsordning finns bestämmelser om beskattningen av godstransporter mellan medlemsländerna. — I den nämnda förklaringen till 1987 års förslag anmärker kommissionen vidare att persontransporter kommer att tas upp i ett särskilt mervärdesskattedirektiv (jfr den ovan nämnda övergångsbestämmelsen i det sjätte mervärdesskattedirektivet, art. 28 p. 5). Enligt vad utredningen har erfarit avser kommissionen att lägga fram ett direktivförslag som i sina huvuddrag innebär att persontransporter inom EG-området kommer att beskattas i sin helhet i avgångslandet utom då den resande är mervärdesskatteregistrerad i ett annat medlemsland än avgångslandet. Beträffande persontransporter till icke-medlemsländer finns idag inga exportbestämmelser. Beskattningen av persontransporter till icke-medlemsländer bestäms således enligt de olika nationella lagarna. En målsättning hos kommissionen är emellertid att införa direktivbestämmelser som i princip överensstämmer med vad som gäller om export av godstransporttjänster.

Undantag för kulturverksamhet m.m (art. 9 p. 2 c/)

Följande slag av tjänster anses utförda där de fysiskt utförs ("the place where those services are physically carried out"), nämligen

— kulturella aktiviteter, artistiska framträdanden, idrottsutövning, vetenskapliga tjänster, utbildning, underhållning och liknande verksamheter ("activities"), inklusive tjänster i egenskap av organisatör av sådana verksamheter, samt, i den mån det är lämpligt, tjänster som utgör ett underordnat led till sådana verksamheter ("the supply of ancillary services"),

— verksamheter med anknytning till transporter, såsom lastning, lossning, omlastning ("handling") och liknande verksamheter,
— värdering av varor som är lös egendom, och
— arbete på sådan egendom.

Utredningen har erfarit att följande gäller. Ett typexempel är en utländsk sångare som kommer till ett land och gör ett framträdande där. Uttrycket "the supply of ancillary services" gäller närmast mindre tjänster som utförs till stöd för en sådan huvudtjänst som omfattas av uppräkningen i bestämmelsen. I det angivna typexemplet kan uttrycket gälla iordningställandet av de olika scenerna för artistens framträdanden. Det kan också hävdas att annonsering och annan reklam för framträdandena omfattas av det här behandlade uttrycket. Här kan uppstå en kollision med den nedan behandlade bestämmelsen art. 9 p. 2 e/, som bl.a. omfattar just den typen av tjänster ("advertising services").

Utredningen har vidare erfarit följande. Bestämmelsen skall tolkas bokstavligt till den del som bestämmelsen anger var en tjänst skall anses tillhandahållen ("the place where those services are physically carried out"). Det leder följande resultat i nedanstående tre exempel:

a/ Ett belgiskt utbildningsföretag med belgiska anställda lärare och belgiska elever väljer att låta undervisningen i en kortare kurs ske i Sverige. Utbildningstjänsten är då tillhandahållen i Sverige.

b/ På uppdrag av ett företag i Sverige utför ett belgiskt laboratorium en vetenskaplig tjänst, en undersökning, i sitt laboratorium i Belgien men tillhandahåller resultatet, t.ex. en promemoria, i Sverige. Tjänsten är då tillhandahållen i Belgien, om den är att anse som en vetenskaplig tjänst. (Om den är en konsulttjänst enligt den nedan behandlade bestämmelsen i art. 9 p. 2 e, kan frågan komma att avgöras enligt den bestämmelsen.)

c/ På uppdrag av en svensk ägare till en tavla skall ett engelskt företag värdera tavlan. I stället för att låta tavlan bli skickad till företagets kontor i London, så skickar företaget en anställd till Sverige för att värdera tavlan och därefter, antingen i Sverige eller i England, utfärdar företaget ett värderingsintyg som tillhandahålls kunden. Värderingstjänsten är i detta exempel tillhandahållen i Sverige.

Kontroll och analyser av lösöre omfattas av den här behandlade bestämmelsen. Sådana tjänster är att anse som "work on movable tangible property" och är därmed att anse som tillhandahållna i det land där kontrollen eller analysen faktiskt utförs. Det gäller således även om tjänsten görs åt en utländsk uppdragsgivare. I sådan fall kan tjänsten dock komma att undgå beskattning på grund av bestämmelserna om skattefrihet för export och liknande. Vad som närmast kommer ifråga är den bestämmelse som gäller skattefrihet för sådana transaktioner som är direkt förknippade med exempelvis export av själva varan (art. 15 p. 13; jfr avsnitt 2.3.4).

Ovan har behandlats bestämmelsen i art. 9 p. 2 a/ angående tjänster med anknytning till fastigheter. I samband därmed har angetts att

förvaring och lagring av varor eventuellt kan vara att anse som tjänster enligt den här behandlade bestämmelsen (arbeten på lös egendom eller underordnat led till en transporttjänst). I det sammanhanget har berörts exportaspekten beträffande sådan tjänster.

Undantag för vissa andra tjänster (art. 9 p. 2 e/)

Enligt denna bestämmelse skall vissa särskilt angivna tjänster anses vara tillhandahållna på den plats där kunden bedriver sin verksamhet eller har ett driftställe till vilket tjänsten tillhandahålls ("... the place where the customer has established his business or has a fixed establishment to which the service is supplied ..."). Om sådan anknytning inte finns, anses tjänsten var tillhandahållen där kunden bor eller vistas stadigvarande ("the place where he has his permanent address or usually resides"). Bestämmelsen tar som synes fasta på motsvarande anknytningsmoment som de som anges i huvudregeln (art. 9 p. 1). Skillnaden är att här är det kundens, inte tillhandahållarens, anknytning som det gäller. Enligt vad utredningen har erfarit ges den här behandlade bestämmelsen en vid tillämpning i förhållande till huvudregeln. Det kommer till uttryck på så sätt att i tveksamma situationer, väljer man att tillämpa förevarande bestämmelse. Den anses nämligen mer konkurrensneutral än huvudregeln.

Vad som sagts i anslutning till huvudregeln om innebörden av de olika anknytningsmomenten har motsvarande tillämpning här. Till den del som regeln knyter an till kundens verksamhets- eller driftställe kan anmärkas att enligt direktivtexten krävs det att tjänsten är tillhandahållen *till* detta ställe ("... to which the service is supplied ..."). Enligt vad utredningen har erfarit saknar det därvid betydelse var tjänsten förbrukas eller på annat sätt tillgodogörs. Kriteriet är, enligt vad som erfarits, i stället närmast vilket verksamhets- eller driftställe som har gjort beställningen och är betalningsansvarigt härför.

Bestämmelsen om kundlandet gäller endast då kunden är antingen en person (näringsidkare eller konsument) utanför EG eller en näringsidkare ("taxable person") i ett annat land inom EG än det där den som utför tjänsten är etablerad. Med näringsidkare avses även icke skattskyldiga sådana, exempelvis försäkringsbolag.

Det nu sagda innebär således att vad vi skulle kalla för tjänsteexport från ett EG-land till en kund i ett icke EG-land inte beskattas i EG-landet, om det är fråga om de här aktuella slagen av tjänster. Det innebär vidare att t.ex. svensk tjänsteexport till näringsidkare i EG beskattas. Emellertid innebär bestämmelsen också att en tjänsteexport från en näringsidkare i ett EG-land till en näringsidkare i ett annat EG-land beskattas i det sistnämnda landet i stället för i ursprungslandet. Det strider mot principerna för den s.k. inre marknaden. De principerna bygger på tanken att vid transaktioner inom EG, skall beskattningen ske i ursprungslandet (jfr avsnitt 3). Så skulle bli fallet om huvudregeln skulle tillämpas på sådana transaktioner. Huvudregeln innebär ju att en tjänst skall anses utförd i tillhandahållarens, således inte kundens, land.

För att förverkliga den inre marknadens principer har kommissionen därför i 1987 års direktivförslag föreslagit en ändring som begränsar tillämpligheten av "kundregeln" då tjänster förvärvas av någon i ett EG-land. Enligt förslaget skall nämligen i sådana fall regeln gälla endast vid förvärv från någon som bedriver sin verksamhet utanför EG. Vid förvärv från någon i ett medlemsland blir således i stället huvuudregeln (art. 9 p. 1) tillämplig.

Av direktivets bestämmelser framgår att i de fall då de här aktuella slagen av tjänster är att anse som tillhandahållna i kundlandet, så skall kunden vara betalningsskyldig för skatten (art. 21 p. 1; jfr avsnitt 2.1.3). En förutsättning är dock att tjänsten tillhandahålls av en utländsk näringsidkare ("a taxable person resident abroad").

Följande tjänster omfattas av den här behandlade "kundregeln":

— överlåtelser och upplåtelser av upphovsrätter ("copyrights"), patenträttigheter, licensrättigheter, varumärkesrättigheter och liknande rättigheter,

— reklam- och annonseringstjänster ("advertising services"),

— tjänster av konsulter, ingenjörer, projekteringsföretag ("... consultants, engineers and consultancy bureaus"), advokater och revisorer samt liknande tjänster och därjämte datatjänster och tillhandahållande av information,

— bank-, finansierings- och försäkringstjänster (inkl. återförsäkring), dock ej uthyrning av bankfack ("the hire of safes"),

— uthyrning av arbetskraft ("the supply of staff"),

— uthyrning av lösöre med undantag av alla slag av transportmedel (det tionde mervärdesskattedirektivet med ändring av det sjätte direktivet, 84/386/EEC),

— förpliktelser att helt eller delvis låta bli att utöva sådan verksamhet som anges i denna uppräkning eller sådana rättigheter som anges i den, och

— verksamhet av förmedlare, som handlar för annans räkning i dennes namn, om verksamheten avser tillhandahållande av sådana tjänster som angetts i denna uppräkning.

Utredningen har erfarit följande angående den närmare innebörden av uppräkningen.

Uttrycket "advertising services" inkluderar även annonser för privata, icke-kommersiella, ändamål, exempelvis annonser om privatbostad och familjeannonser om äktenskap och liknande. Punkten om konsulttjänster, ingenjörstjänster, datatjänster och informationslämnande m.m har i ett nyligen avgjort ärende i "the VAT-committee" ansetts omfatta översättningstjänster. Avgörandet bör ses mot bakgrund av vad som sagts i det föregående om gränsdragningen mellan den här behandlade bestämmelsen och huvudregeln (art. 9 p. 1). Det kan tänkas att även skrivtjänster bör anses falla under förevarande bestämmelse.

Som angetts ovan i anslutning till regeln om fastighetstjänster (art. 9 p. 2 a/) kan det uppkomma situationer då både den bestämmelsen och den

här behandlade bestämmelsen i princip blir tillämpliga. Det gäller exempelvis då konsulter, ingenjörer eller advokater utför tjänster som har anknytning till en fastighet enligt regeln om fastighetstjänster. I sådant fall skall som nämnts fastighetsbestämmelsen ha företräde, detta som en konsekvens av principen om lex specialis.

Beträffande bank- och finansieringstjänster får den här behandlade bestämmelsen betydelse för sådana tjänster som inte omfattas av undantaget från skatteplikt (enligt art. 13 B /d/). Varken räckvidden av det undantaget eller av den här behandlade bestämmelsen avgörs genom tillhandahållarens status (t.ex. bankstatus) utan av transaktionens faktiska innebörd. Skuldindrivning och factoring omfattas inte av undantaget från skatteplikt och kan således bli aktuella vid tillämpningen av denna paragraf. Leasing betraktas enligt direktivet inte som en finansiell tjänst. I några medlemsländer behandlas det som omsättning av varor. I majoriteten av medlemsländerna behandlas det dock som uthyrning av egendom. Uthyrning av annat lösöre än transportmedel omfattas dock av en särskild punkt i den här behandlade bestämmelsen (se ovan). Uthyrning av transportmedel omfattas av huvudregeln (art. 9 p. 1), om inte annat följer av den särskilda bestämmelsen om dubbelbeskattning m.m. (art. 9 p. 3; se nedan).

Vad som anges om förpliktelser att låta bli att utöva viss verksamhet m.m. kan bli aktuellt exempelvis då det i ett kontrakt mellan två kontrahenter anges som ett kontraktsvillkor att den ena inte skall utföra handel på ett visst ställe. En beskattning kommer dock i fråga först om det finns något beskattningvärde ("taxable amount") att beskatta.

Det kan avslutningsvis nämnas att innebörden av uttrycket transportmedel ("forms of transport") preciseras i förslaget till ett nittonde mervärdes-skattedirektiv med ändring av det sjätte. Där anges att uttrycket inkluderar "pallets" och containrar samt utrustning och anordningar som kan dras eller skjutas framåt för att fullgöra ett kontrakt om en transport eller bogsering ("towing").

Undvikande av dubbelbeskattning m.m. (art. 9 p. 3)

För att undvika dubbelbeskattning, utebliven beskattning eller konkurrenssnedvridningar får en medlemsstat i vissa fall frångå reglerna om transaktionsland. Det gäller beträffande dels de senast uppräknade tjänsterna, dvs. reklamtjänster m.m. i art. 9 p. 2 e/, dels uthyrning av transportmedel (jfr det tionde mervärdesskattedirektivet med ändring av det sjätte direktivet, 84/386/EEC). Frångåendet får ske på så sätt att en tjänst får anses vara tillhandahållen utanför EG eller innanför EG, även om bestämmelserna skulle innebära annat. En förutsättning är att tjänsten faktiskt tillgodogörs utanför resp. innanför EG ("where the effective use and enjoyment of the services take place ..."). I anslutning till bestämmelsen i art. 9 p. 2 e/ har behandlats ett direktivförslag om vad som skall anses som transportmedel.

Enligt vad utredningen har erfarit kan som exempel på bestämmelsens användningsområden nämnas följande. Ett franskt reklamföretag utför reklamtjänster åt ett svenskt företag för att främja dess försäljning i Frankrike. Enligt den nyss behandlade bestämmelsen om kundlandet som det avgörande förhållandet (art. 9 p. 2 e/), så skulle tjänsten ansetts ha bli-vit utförd i Sverige. Med stöd av förevarande bestämmelse kan Frankrike emellertid anse tjänsten vara utförd i Frankrike och därmed vara beskattningsbar. Ett annat exempel är att ett belgiskt företag säljer en licensrättighet till ett svenskt företag och att det företaget skall använda licensen för varuproduktion i Belgien. Enligt kundregeln i art. 9 p. 2 e/ skulle tjänsten ha ansetts vara tillhandahållen i Sverige. Genom den här behandlade bestämmelsen kan Belgien emellertid anse att tjänsten är tillhandahållen i Belgien och därmed beskattningsbar där.

Bestämmelsen kan enligt vad som erfarits inte användas för att införa bestämmelser motsvarande första stycket av anvisningarna till 2 a § ML. Enligt uppgift brukar medlemsstaterna utforma sina bestämmelser om dubbelbeskattning etc. i nära överensstämmelse med direktivtexten.

2.3.4 Skattefrihet vid export och liknande transaktioner (art. 15)

Bestämmelserna om export och liknande (exportbestämmelserna) gäller endast sådana transaktioner som enligt art. 8 eller 9 skall anses ha ägt rum *inom* ett medlemsland. Exportbestämmelserna innebär att sådana transaktioner undantas från beskattning, om de finns upptagna bland exportbestämmelserna. Som framgått av avsnitt 2.2.1 har den som omsatt varan eller tjänsten rätt till avdrag eller återbetalning av den ingående skatt som hänför sig till transaktionerna, fastän dessa är undantagna från beskattning (art. 17 p. 3 b/). Sådana transaktioner som omfattas av exportbestämmelserna betecknas i det följande som exporttransaktioner.

Då den inre marknaden genomförs kommer exportbestämmelserna att bli tillämpliga på transaktioner endast i förhållande till icke-medlemsländer. Export- och importbegreppen upphör att gälla för transaktioner i förhållande till andra medlemsländer. I den s.k. inre marknaden betraktas ju medlemsländerna som en enhet (jfr avsnitt 2.3.1). Det nu sagda framgår av 1991 års ändringsdirektiv.

Skattefriheten motsvaras i ML av 2 a § och gäller i huvudsak utförsel av varor samt leveranser och tjänster med anknytning till fartyg och luftfartyg. I det följande redogörs närmare för de transaktioner som omfattas av skattefriheten. Med "gemenskapen" avses i det följande medlemsländernas territorium enligt vad som anges i art. 3.

Skattefriheten för varuutförsel omfattar tillhandahållande av varor som skickas eller transporteras till en destinationsplats utanför gemenskapen av säljaren eller för dennes räkning (art. 15 p. 1). Skattefriheten gäller även för det fall varorna skickas eller transporteras av köparen eller för dennes räkning, dock inte om det gäller varor som transporteras av köparen själv och som är avsedda som utrustning, bränsle eller proviant

för nöjesbåtar, sportplan eller annat transportmedel för privat bruk ("private use"; art. 15 p. 2). *Jfr 2 a § andra stycket ML.*

Vidare undantas från skatt arbeten på lösören i vissa fall (art. 15 p. 3). Det gäller närmare bestämt lösören som har förvärvats eller införts för att arbetet skall utföras inom gemenskapen och som sedan skickas eller transporteras utanför gemenskapen av den som utför arbetet eller av kunden, om denne hör hemma i ett icke medlemsland, eller av någona annan för enderas räkning. *Jfr 2 a § tredje stycket 2) och fjärde stycket andra meningen ML.*

Skattefriheten omfattar även leverans av varor avsedda som bränsle eller proviant för vissa slag av fartyg (art. 15 p. 4). Det gäller

dels fartyg som används "on the high seas" (enligt vad som erfarits i betydelsen utanför territorialgränsen) för passagerarbefordran mot betalning eller för handels-, industri- eller fiskeverksamhet,

dels fartyg som används för bärgnings- eller räddningsverksamhet till havs ("at sea") eller för kustfiske i den mån det inte är frågan om leverans av proviant, och

dels krigsfartyg som lämnar landet för att gå till utländsk hamn eller ankringsplats.

Ett medlemsland kan dock begränsa den här angivna skattefriheten tills vissa gemensamma beskattningsbestämmelser har antagits. *Jfr 2 a § andra stycket 3) och 4) samt sjunde stycket ML.*

Det finns också bestämmelser om skattefrihet för vissa andra tillhandahållanden med anknytning till de nu behandlade fartygen utom krigsfartygen (art. 15 p. 5). Skattefriheten gäller för leverans, ombyggnad, reparation, underhåll, befraktning och uthyrning av sådana fartyg. Detsamma är fallet med leverans, uthyrning, reparation och underhåll av utrustning, inklusive fiskeutrustning, som är inbyggd i eller används vid utnyttjandet av dessa fartyg. Från skatt undantas även tillhandahållanden av andra tjänster under förutsättning att de tillhandahålls för att tillgodose ett omedelbart behov hos ("to meet the direct needs of") fartygen eller deras last (art. 15 p 8). *Jfr 2 a § första stycket, andra stycket 3 och 4, tredje stycket 1) och 6) samt sjunde stycket ML.*

Den skattefrihet som här har redovisats beträffande olika slag av fartyg, deras utrustning eller deras last gäller även vissa luftfartyg och deras motsvarande utrustning eller last (art. 15 p. 6, 7 och 9). De luftfartyg som det är fråga om är sådana som används av flygföretag som mot betalning flyger på huvudsakligen utrikes trafik. *Jfr sistnämnda bestämmelser i ML.*

Det kan anmärkas att enligt vad utredningen har erfarit är bestämmelserna i art. 15 p. 4-8 i flera avseenden svåra att tillämpa och har i betydande utsträckning inte kommit att införas av medlemsländerna.

Från skatt undantas också tillhandahållanden av varor och tjänster, om tillhandahållandena sker inom ramen för diplomatiska eller konsulära förbindelser. Fritt från skatt är också tillhandahållanden åt internationella organisationer och deras medlemmar, dock inom ramen för internationel-

la konventioner och avtal. Det finns även bestämmelser om skattefrihet med anknytning till NATO. En medlemsstat kan välja att tillgodose dessa krav på skattefrihet genom att ha bestämmelser om återbetalning av mervärdesskatt. En medlemsstat kan villkora och begränsa skattefriheten intill dess vissa gemensamma bestämmelser om skatter blir antagna av gemenskapen. *Jfr 76 a och 76 b §§ ML.*

Skattefrihet gäller vidare för guldleveranser till centralbankerna (art. 15 p. 11; anm: bestämmelsen föreslås utgå i 1987 års förslag, som på sätt framgår av avsnitt 2.2 innehåller förslag om kvalificerat undantag från skatteplikt för sådana leveranser). Skatt tas inte heller ut på leveranser av varor till erkända subjekt som exporterar varorna som ett led i sin humanitära verksamhet eller välgörenhets- eller undervisningsverksamhet utanför gemenskapen (art. 15 p. 12). En medlemsstat kan välja att tillgodose det kravet på skattefrihet genom bestämmelser om återbetalning av mervärdesskatt. *Jfr 76 b § ML.*

Ej heller skall det tas ut skatt på skattepliktiga tjänster som ingår som ett led i en transit-transport eller export av varor till något land utanför gemenskapen ("when they are directly linked ... to the external transit or the export of goods from the Community"). Skattefrihet gäller också för tjänster som ingår som ett led i import av varor vilka undgår att importbeskattas med hänsyn till att varuimporten medför temporär tullfrihet eller liknande enligt vissa bestämmelser (art. 14 p. 1 c/ samt art. 16 p. 1 A). Skattefri är även varuimport från vissa territorier med anknytning till några av medlemsländerna. Art. 15 p. 13.

Från beskattning undantas vidare agentverksamhet (dvs. förmedling för annans räkning i uppdragsgivarens namn) i samband med transaktioner som antingen är skattefria enligt bestämmelserna i art. 15 eller utförs utanför gemenskapen (art. 15 p. 14; *jfr. 2 a § tredje stycket 3 och 4 ML*). Denna skattefrihet gäller dock inte för resebyråer som i den resandes namn och för hans räkning tillhandahåller tjänster vilka utförs i ett annat medlemsland (jfr avsnitt 2.7).

Det kan anmärkas, att kommissionen har lagt fram ett förslag (COM(88) 846) med särskilda bestämmelser för bl.a. export av konstverk, antikviteter och samlarföremål (jfr avsnitt 2.4).

2.3.5 Skattefrihet vid import samt vid viss internationell godstrafik (art. 14 resp. 16)

I art. 14 finns bestämmelser om skattefrihet vid import av varor. Bestämmelser motsvaras i väsentliga delar av bestämmelserna i lagen (1987:1066) om frihet från skatt eller avgift vid införsel. Denna lag innebär, att i vissa av de fall då det finns förutsättningar för tullfrihet enligt lagen (1987:1069) om tullfrihet, så skall det inte heller tas ut någon mervärdesskatt vid import.

I art. 16 finns speciella bestämmelser om skattefrihet för sådan varuimport och sådana tillhandahållanden som har samband med den inter-

nationella godstrafiken. Det gäller exempelvis "frizoner" eller "tullupplag".

Bestämmelserna i art. 14 och art. 16 har specificerats och kompletterats genom tillkomsten av EG:s sjuttonde mervärdesskattedirektiv (85/362/-EEC) och direktivet 83/181/EEC. Efter utgången av 1992 gäller dessa direktiv inte i förhållandet mellan medlemsländerna (jfr art. 2 i 1991 års direktiv). I ett förslag till ny lydelse av art. 32 (förslag COM/88/ 846 final) föreslår kommissionen särskilda bestämmelser för såväl export som import av konstverk, antikviteter och samlarföremål (jfr avsnitt 2.4). I ett förslag till ett fjortonde mervärdesskattedirektiv (91/C 23/06) finns bestämmelser som i vissa hänseende preciserar art. 14 i det sjätte mervärdesskattedirektivet.

Beträffande konsumenters köp inom EG finns ett förslag till ett sextonde mervärdesskattedirektiv med bestämmelser för tiden fram till dess att den s.k. inre marknaden etablerats (förslag COM/86/ 163 final). Förslaget gäller varuköp som en medborgare i ett EG-land gör i ett annat EG-land. Bestämmelserna föreskriver skattefrihet i vissa fall vid införseln till köparens hemland och rätt att återfå erlagd mervärdesskatt i andra fall. Enligt vad utredningen har erfarit kan det bli aktuellt att återkalla direktivförslaget, om det nyss nämnda förslaget om export och import av konstverk m.m. antas.

2.4 Begagnade varor, konstverk, antikviteter och samlarföremål

I art. 32 anges att kommissionen skall lägga fram ett förslag om särskilda regler för omsättning av begagnade varor, konstverk, antikviteter och samlarföremål ("collectors' items"). Kommissionen har lagt fram men sedan dragit tillbaka ett sådant förslag (förslag till ett sjunde mervärdesskattedirektiv). Kommissionen har därefter lagt fram ett nytt förslag (COM/88/ 846 final). Förslaget innebär i huvudsak följande.

En särskild reglering skall gälla då en skattskyldig säljer här aktuella slag av varor. Regleringen skall gälla endast om han köpt varan av en privatperson eller av en näringsidkare ("a taxable person") som inte haft avdragsrätt vid sitt förvärv. Han får dock lov att låta bli att tillämpa den särskilda regleringen vid försäljning till näringsidkare ("taxable persons"). Om en skattskyldig skall tillämpa både den särskilda regleringen och de annars gällande allmänna bestämmelserna, så skall hans bokföring av respektive slag av omsättning vara åtskild.

Den särskilda regleringen gäller i huvudsak dels beräkningen av beskattningsvärdet, dels frågan om avdragsrätten. Huvudregeln för beräkningen av beskattningsunderlaget (beskattningsvärdet) är att detta värde skall utgöras av skillnaden vid varje transaktion mellan försäljningspriset, exkl. mervärdesskatt, och inköpspriset, inkl. ev. skatter ("the tax-inclusive price").

En medlemsstat får dock tillämpa ett annat beräkningssystem för att förenkla beskattningen. Det systemet innebär att beskattningsvärdet skall utgöra den bokförda ("recorded") skillnaden under en redovisningsperiod

mellan den totala omsättningssumman, exkl. skatt ("before tax"), och den totala inköpssumman, inkl. skatt ("after tax").

I inget av systemen skall den skattskyldige ha någon avdragsrätt för ingående skatt.

I förslaget finns det även vissa särskilda bestämmelser för enbart konstverk, samlarföremål och antikviteter. De bestämmelserna gäller export och import.

2.5 De mindre företagen

I art. 24 finns särskilda bestämmelser om de mindre företagen. Bestämmelserna innebär, att medlemsstaterna har möjlighet ("option") att ha ett förenklat förfarande för påförande och uppbörd av mervärdesskatt. (Det ordinära systemet har behandlats i avsnitt 2.1.3).

Medlemsstaterna har också möjlighet att - under tiden fram till dess att den s.k. inre marknaden genomförts - behålla eller införa bestämmelser som fritar mindre företagare från skattskyldighet. Det är också möjligt att under samma tid ha en lägre beskattning ("graduated tax relief") av sådana företagare. Med mindre företagare avses i huvudsak sådana som har en årsomsättning som uppgår till högst 5 000 ECU (anm: 1 ECU motsvarar ungefär 7 kr).

En medlemsstat får bestämma att fritagandet eller skattelättnaden inte skall gälla vissa slag av transaktioner.

En företagare som är fritagen från skattskyldighet får inte rätt att dra av ingående skatt. Inte heller får han ta upp någon skatt på sina fakturor eller på andra handlingar.

Kommissionen har lagt fram ett förslag om ändring av bestämmelserna i det sjätte direktivet (COM/87/ 524 final). De föreslagna reglerna skall gälla även för tiden efter det att den s.k. inre marknaden genomförts.

Förslaget innebär i huvudsak följande ändringar. En medlemsstat måste frita från skattskyldighet sådana företagare som har en årsomsättning understigande 10 000 ECU, exklusive mervärdesskatt. En medlemsstat får lov att även frita sådana företagare som har en årsomsättning som visserligen är högre än så men som dock understiger 35 000 ECU, exklusive mervärdesskatt. Bestämmelserna om skattelättnader utgår. En medlemsstat skall införa ett förenklat beskattningsförfarande för företagare som har en årsomsättning understigande 200 000 ECU. Förenklingarna är specificerade i förslaget. De gäller exempelvis tidpunkterna för inträdet av skattskyldighet och avdragsrätt, deklarationsperioder, betalningstidpunkter och lägre skattesatser i förening med frånvaro av avdragsrätt. En näringsidkare som skulle bli fritagen från skattskyldighet eller som skulle komma under det förenklade förfarandet får möjlighet att bli skattskyldig resp. komma under det ordinarie förfarandet. Det finns vissa möjligheter för medlemsstaterna att bibehålla lindrigare regler om skattskyldighet resp. enklare regler om förfarandet. De angivna beloppsgränserna skall justeras årligen med hänsyn till inflationen.

I 1991 års direktiv om övergångsordning efter utgången av 1992 finns en särskild bestämmelse angående omsättning av vissa transportmedel.

2.6 Ett förenklat system för jordbruk, skogsbruk och fiske

I art. 25 ges möjlighet för en medlemsstat att införa ett förenklat mervärdesskattesystem vid omsättning av jordbruks-, skogsbruks- och fiskprodukter. Möjligheten får utnyttjas om det ordinära systemet eller systemet för mindre företagare skulle medföra tillämpningssvårigheter.

Det förenklade systemet innebär i huvudsak följande. Näringsidkare i de angivna verksamheterna debiterar inte mervärdesskatt vid försäljning av sina produkter och de har inte någon avdragsrätt. I gengäld erhåller de en särskild kompensation för sin ingående mervärdesskatt. Den utbetalas antingen direkt av en myndighet eller av företag som köper upp lantbrukarens produkter. Sistnämnda företag får göra avdrag för vad de gett ut som kompensation. Kompensationens storlek bestäms schablonmässigt.

Särskilda bestämmelser finns intagna i 1991 års direktiv om övergångsordning efter utgången av 1992.

2.7 Resebyråer

I avsnitt 2.3.4 har behandlats skattefriheten för bl.a. viss resebyråverksamhet. Den skattefriheten gäller sådana reseförmedlingsuppdrag som utförs i uppdragsgivarens (resenärens) namn och avser tjänster utanför EG.

I art. 26 regleras beskattningen av sådana resebyråer som utför reseuppdraget i eget namn och för resans genomförande använder sig av inköpta varor och tjänster. Med inköpta varor och tjänster avses här sådana varor och tjänster som tillhandahålls resebyrån av andra näringsidkare.

I den mån sådana inköpta varor eller tjänster tillhandahålls utanför EG, jämställs dock resebyråns verksamhet med det slag av förmedlingsverksamhet som medför skattefrihet enligt art. 15. Skatt utgår alltså inte på sådan verksamhet.

Då skatt däremot skall tas ut gäller i huvudsak följande. Alla tillhandahållanden, som en resebyrå gör för att genomföra en resa, anses som en enda tjänst ("a single service") tillhandahållen till resenären. Beskattningsland är den medlemsstat där resebyråns driftställe finns. Det belopp som skatten tas ut på (beskattningsvärdet) utgörs av resebyråns "marginal". Med "marginal" förstås här skillnaden mellan resenärens totala ersättning, exkl. mervärdesskatt, till resebyrån och resebyråns kostnader för varor och tjänster som kommer den resande till godo ("where these transactions are for the direct benefit of the traveller"). Resebyrån har inte avdragsrätt (eller rätt till återbetalning "refund") för sådan ingående skatt som den betalat för nämnda varor och tjänster.

2.8 Koncerner o.d.

En medlemsstat får behandla flera företag som en enhet i mervärdesskatterättsligt hänseende, även om företagen är självständiga personer i civilrättsligt hänseende (art. 4 p. 4 andra stycket). En förutsättning är att företagen är nära förbundna med varandra ("closely bound to one another") finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt. En medlemsstat som avser att införa bestämmelser av här aktuellt slag är skyldig att samråda med en särskild rådgivningskommitté (jfr art. 29).

Enligt vad utredningen har erfarit tillåts den här behandlade koncernkonstruktionen endast beträffande omsättning *inom* ett land. Om den ger upphov till konkurrenssnedvridningar, får en medlemsstat med stöd av art. 6 p. 3 uttagsbeskatta koncernerna för deras interna transaktioner. Den uttagsregeln har behandlats i avsnitt 2.1.4.

3 Övergången till EG:s inre marknad

3.1 Den inre marknaden i EG

Till grund för EG-samarbetet ligger bl.a. Rom-fördraget från 1957. Redan i detta fördrag angavs att en s.k. inre marknad skulle skapas för i princip hela EG-området. Med en inre marknad avses ett område utan inre gränser, med fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital. Den inre marknadens fria rörlighet för bl.a. varor och tjänster innebär avskaffande av gränskontrollerna mellan medlemsstaterna och fri handel över gränserna. En sådan ordning förutsätter bl.a. att medlemsstaterna inför ett i stora delar enhetligt mervärdesskattesystem.

EG har fattat beslut om att etablera den inre marknaden fr.o.m den 1 januari 1993. På mervärdesskatteområdet skall dock under perioden 1993 -1996 en särskild övergångsordning gälla i avvaktan på ett slutligt system. Bestämmelserna därom finns i ett mervärdesskattedirektiv från 1991 (dir. 9796/91, FISC 124). Bestämmelserna är utformade som övergångsbestämmelser till EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv.

Övergångsbestämmelserna är omfattande. När det gäller frågan om beskattning av transaktioner med internationell anknytning berör övergångsordningen emellertid i princip endast transaktioner mellan medlemsländer. För transaktioner mellan ett medlemsland och ett icke medlemsland gäller i stället de bestämmelser som behandlats i avsnitt 2. Avsikten är att övergångsordningen skall upphöra den 1 januari 1997. 1991 års direktiv är emellertid utformat så att övergångsordningen kommer att gälla även därefter om den slutliga ordningen då inte har kunnat träda i kraft.

I avsnitt 3.2 berörs några centrala harmoniseringsområden som är av särskild betydelse för förståelsen av övergångsordningen. I avsnitt 3.3 redogörs för huvuddragen av denna ordning.

3.2 Några centrala harmoniseringsområden

1977 antogs EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv. Det reglerar tämligen detaljerat skattebasens utformning. Många andra frågor måste emellertid också regleras. Ett stort antal mervärdesskattedirektiv och förslag därtill har därför tillkommit. Av de områden som skall regleras kan nämnas de övergripande frågorna om mer enhetliga mervärdesskattesatser och om statsfinansiell samordning av mervärdesskatteintäkterna. Bakgrunden till behovet av denna harmonisering är att enligt det slutliga systemet skall den inre marknaden innebära att mervärdesskatt läggs på priset inte bara som nu vid försäljningar inom ett medlemsland utan också vid export till ett annat medlemsland. Det är alltså fråga om en beskattning i ursprungslandet i stället för den nuvarande importbeskattningen i destinationslandet.

Mer enhetliga skattesatser anses nödvändiga bl.a. för att förhindra konkurrenssnedvridningar. Företag i länder med låga skattesatser skulle nämligen gynnas i förhållande till företag i högskatteländer. Det gäller närmast vid försäljning till konsumenter och andra som saknar avdragsrätt för ingående mervärdesskatt.

Den statsfinansiella samordningen anses behövlig för att förhindra att den inre marknaden kommer att gynna statskassorna i medlemsländer med exportöverskott på bekostnad av statskassorna i medlemsländer med importöverskott. Gynnandet beror på följande. Exportlandets företag kommer att betala in den uppburna skatten till exportlandets statskassa. Samtidigt kommer importlandets företag att dra av denna skatt såsom ingående skatt i importlandet utan att importlandets statskassa får uppbära säljföretagets utgående skatt.

Vid ett ministermöte i juni 1991 överenskoms i huvudsak följande angående skattesatserna. Från och med 1993 skall gälla en minimiskattesats om 15 % för huvuddelen av varor och tjänster. Det skall vara tillåtet för de länder som så önskar att för vissa varor och tjänster ha en eller två lägre skattesatser, dock lägst 5 %. Vissa övergångsregler skall finnas för medlemsländerna under perioden 1993-1996. Ett direktiv skall utarbetas på grundval av överenskommelsen.

När det gäller den statsfinansiella samordningen har EG-kommissionen under 1987 lagt fram en modell för ett eventuellt kommande förslag. Modellen är ett s.k. clearingsystem. Systemet skulle innebära följande. Ett centralt clearingkonto upprättas och administreras av kommissionen. Varje medlemsland redovisar månadsvis till kommissionen skillnaden mellan landets totala mervärdesskatt vid export resp. import i handeln med övriga medlemsländer. Varje medlemsland med överskott betalar in ett motsvarande belopp till clearingkontot. Kommissionen betalar samtidigt ut från kontot belopp som täcker underskotten hos länder med sådana. Systemet skall vara självfinansierande.

Den framlagda modellen, clearingsystemet, kritiserades emellertid. Det ansågs bl.a. vara osäkert från intäktssynpunkt för enskilda medlemsländer. Av de förut nämnda riktlinjerna från maj 1989 framgick att

kommissionen skulle överväga en enklare ordning baserad på medlemsländernas handelsstatistik.

3.3 Övergångsordningen

I december 1989 enade sig ministerrådet, finansministrarna i EG, om följande. Under en övergångstid behålls nuvarande principer om beskattning i destinationslandet vid export. Därefter skall dock gälla den av EG-kommissionen förordade ordningen om beskattning i ursprungslandet vid export från ett medlemsland till ett annat. Under övergångstiden skall det finnas ett förenklat system för uppbörden av mervärdesskatten vid import. Systemet skall innebära att gränsuppbörden tas bort.

I juni 1990 lade kommissionen fram sitt direktivförslag i enlighet med vad ministerrådet enats om (COM(90) 182). På grundval av förslaget har 1991 antagits det i avsnitt 3.1 angivna direktivet med övergångsordning.

1991 års direktiv innehåller följande huvudpunkter avseende övergångsordningen.

Vid transaktioner mellan två medlemsländer skall — med vissa undantag — transaktionerna behandlas enligt destinationsprincipen, dvs. skatten tas ut i och tillfaller destinationslandet. Det innebär, att ett skattskyldigt företag alltjämt kommer att sälja med noll-skattesats vid försäljning till köpare i andra medlemsländer, s.k. teknisk skattskyldighet. Skatt påförs i stället köparen i dennes land inom ramen för köparens ordinarie mervärdesskatteredovisning. I vissa fall, t.ex. vid postorderförsäljning till konsumenter, är dock säljaren skattskyldig med skyldighet att leverera in skatten till skattemyndigheterna i köparens land.

Principen om beskattning i destinationslandet kommer att genomföras enligt följande.

Övergångsordningen innehåller omfattande bestämmelser om vad som skall anses som beskattningsgrundande händelser och som omsättningsland. Genom dessa bestämmelser förverkligas principen om beskattning i destinationslandet. Det måste understrykas att regelsystemet är omfattande och innehåller åtskilliga beloppsgränser och andra undantag. Här skall dock nämnas några huvudregler. Om en näringsidkare i ett land skall sälja varor till en näringsidkare i ett annat land, skall förvärvet anses vara en beskattningsgrundande händelse. Förvärvaren skall då betala mervärdesskatt enligt det egna landets bestämmelser till landets skattemyndigheter. För det fall förvärvaren är en juridisk person skall detsamma gälla, även om förvärvaren inte är någon näringsidkare. I andra fall skall omsättningen av varor anses som den beskattningsgrundande händelsen och säljaren blir då skyldig att betala skatt. Det gäller för det fall förvärvaren är en konsument i ett medlemsland och transporten skall ske genom säljarens försorg. Varan anses då omsatt i förvärvslandet och säljaren skall betala mervärdesskatt enligt det landets mervärdesskattebestämmelser. Även för omsättning av tjänster finns särskilda bestämmelser.

Gränskontrollåtgärder för skatteändamål vid handel inom EG slopas. Därigenom förenklas företagens verksamhet. De nu gällande tulldokumenten skall upphävas. Skattekontrollen i fråga om handel inom EG skall skötas av resp. lands skattemyndigheter på samma sätt som i fråga om intern handel, dvs. på grundval av företagens bokföring. En säljare skall i sina fakturor uppge mervärdesskatteregistreringsnumret för utländska köpare. I mervärdesskattedeklarationer skall särskilt specificeras handel till eller från andra medlemsländer.

Propositionens huvudsakliga innehåll 1
Propositionens lagförslag 2
Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 9 december 1993 100
1 Ärendet och dess beredning 100
2 Allmän motivering 103
2.1 Behovet av teknisk översyn 103
2.2 Den föreslagna lagens systematik och uppbyggnad 103
2.3 Ändrad innebörd av vissa centrala begrepp 105
2.4 Särskilt om fastighetsbegreppet 108
2.5 Särskilt om vad som skall anses som omsättning inom resp. utom landet 112
2.6 Övriga frågor 118
3 Ikraftträdande 118
4 Upprättade lagförslag 119
5 Specialmotivering 120
5.1 Mervärdesskattelagen 120
1 kap. Inledande bestämmelser 122
2 kap. Omsättning 134
3 kap. Skattepliktig omsättning och införsel 148
4 kap. Yrkesmässig verksamhet 163
5 kap. Omsättningsland 172
6 kap. Skattskyldighet i särskilda fall 188
7 kap. Skattesats och beskattningsunderlag 191
8 kap. Avdrag för ingående skatt 204
9 kap. Särskilt om vissa fastighetsupplåtelse 218
10 kap. Rätt för vissa icke skattskyldiga till återbetalning av ingående skatt 221
11 kap. Faktureringsskyldighet 228
12 kap. Beslutande myndighet m.m. 232
13 kap. Redovisning av skatt 233
14 kap. Registrering och deklaration 243
15 kap. Beskattningsbeslut 247
16 kap. Betalning av skatt och återbetalning av skatt till skattskyldiga 249
17 kap. Skattekontroll 250
18 kap. Skattetillägg 250
19 kap. Återbetalning av skatt till icke skattskyldiga 251
20 kap. Överklagande 255
21 kap. Förhandsbesked 258
22 kap. Övriga bestämmelser 258
Övergångsbestämmelser 259
5.2 Kommunalskattelagen 259
6 Hemställan 259
7 Beslut 260

Bilaga 1 Förteckning över remissinstanserna 261
Bilaga 2 Lagrådsremissens lagförslag 262
Bilaga 3 Lagrådets yttrande 282
Bilaga 4 Förteckning över ändringar i lagen (1968:430) om mervärdeskatt 309
Bilaga 5 Förteckning över var bestämmelserna i lagen (1968:430) om mervärdeskatt återfinns i förslaget till ny mervärdesskattelag 316
Bilaga 6 Mervärdesskatten i EG (bil.1 i Utredningen om teknisk översyn av mervärdeskattelagen /dir. 1990:1/) 327

gotab 45472. Stockholm 1993