

Regeringens proposition

1981/82: 59

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

beslutad den 22 oktober 1981.

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

På regeringens vägnar

BIRGIT FRIGGEBO

ROLF WIRTÉN

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås vissa ändringar i lagen (1968: 430) om mervärdeskatt.

Förslagen berör bl. a. registreringen av de skattskyldiga, kravet på uppgifter i fakturor, det skattepliktiga området och sekretessen för vissa uppgifter i mervärdeskatteregistret.

Ändringarna föreslås i huvudsak träda i kraft den 1 januari 1982.

Förslag till

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

Härigenom föreskrivs att 2, 5 a, 11, 17, 19, 21, 28, 33, 35, 36, 40 och 51 §§ samt anvisningarna till 10, 16 och 17 §§ lagen (1968: 430) om mervärdesskatt¹ skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 §²

Skattskyldig är den som inom landet i yrkesmässig verksamhet omsätter

- | | |
|---|--|
| 1) skattepliktig vara eller tjänst, | 2) vara som anges i 8 § 1–5, tjänst |
| 2) vara som anges i 8 § 1–5, tjänst som anges i 10 § första stycket och avser vara som nu nämnts eller tjänst som anges i 11 § 3, 4 eller 10. | 2) vara som anges i 8 § 1–5, tjänst som anges i 10 § första stycket och avser vara som nu nämnts eller tjänst som anges i 11 § 1, 3, 4 eller 10. |

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

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

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

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

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

(Se vidare anvisningarna.)

5 a §³

Redovisningsskyldighet inträder när affärshändelse, genom vilken skattskyldighet har inträtt, enligt god redovisningssed bokförs eller borde ha bokförts, om ej annat följer av andra-fjärde styckena eller av 5 b §. Är den skattskyldige varken bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976: 125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979: 141) inträder dock redovisningsskyldighet när skattskyldighet inträder enligt 4 §.

Vid kreditförsäljning med förbehåll om återtaganderätt får redovisningsskyldigheten anstå till dess betalning inflyter från köparen. Om fordringen diskonteras eller överlåts utan samband med överlåtelse

Vid kreditförsäljning med förbehåll om återtaganderätt enligt konsumentkreditlagen (1977: 981) eller lagen (1978: 599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m. fl. får redovisningsskyldigheten anstå till

¹ Lagen omtryckt 1979: 304.

Senaste lydelse av lagens rubrik 1974: 885.

² Senaste lydelse 1979: 1190.

³ Senaste lydelse 1980: 1090.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

av verksamheten eller del därav inträder dock redovisningsskyldighet vid diskonteringen eller överlåtelsen. I fråga om annat tillhandahållande mot kredit kan länsstyrelsen, när principerna för den skattskyldiges bokföring föranleder det, medge att redovisningsskyldigheten inträder först vid beskattningsårets utgång, dock senast när betalning inflyter eller fordringen diskonteras eller överläts.

dess betalning inflyter från köparen. Om fordringen diskonteras eller överläts utan samband med överlåtelse av verksamheten eller del därav inträder dock redovisningsskyldighet vid diskonteringen eller överlåtelsen. I fråga om annat tillhandahållande mot kredit kan länsstyrelsen, när principerna för den skattskyldiges bokföring föranleder det, medge att redovisningsskyldigheten inträder först vid beskattningsårets utgång, dock senast när betalning inflyter eller fordringen diskonteras eller överläts.

Länsstyrelsen får, när särskilda skäl föreligger, medge att vad som sägs i andra stycket om redovisningsskyldighetens inträde vid kreditförsäljning med förbehåll om återtaganderätt skall tillämpas tills vidare av viss skattskyldig även i annat fall.

Försätts skattskyldig i konkurs inträder redovisningsskyldighet för konkursgäldenären för alla affärshändelser för vilka skattskyldighet men ej redovisningsskyldighet har inträtt före konkursutbrottet. Den som övertar skattskyldigs verksamhet eller del därav är redovisningsskyldig för affärshändelse som inträffar efter övertagandet, i den mån redovisningsskyldighet ej har inträtt för den tidigare ägaren.

(Se vidare anvisningarna.)

11 §⁴

Från skatteplikt undantas

1) tjänst som avser av lantruktstyrelsen föreskriven karantänsförvaring av hund eller katt i offentlig karantän,

2) postbefordran av annat än postpaket och grupp korsband samt resgodsbeholdran,

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

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

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

6) visning av kinematografisk film,

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

8) tjänst som tillhandahålles av veterinär,

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

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

(Se vidare anvisningarna.)

⁴ Senaste lydelse 1979: 1190.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

17 §

Skattskyldig som är redovisningskyldig får med de begränsningar som anges i 18 § vid redovisning av skatt avdraga ingående skatt som hänför sig till förvärv eller införsel för verksamhet som medför skattskyldighet. Avdrag får göras även för ingående skatt som hänför sig till framställning för utgivares räkning av tryckt upplaga av sådan publikation som är undantagen från skatteplikt enligt 8 § 6. Rätt till avdrag föreligger för den redovisningsperiod då förvärvet eller införseln enligt god redovisningsperiod har bokförts eller borde ha bokförts om ej annat följer av andra stycket. Har medgivande enligt 5 a § andra stycket erhållits får avdrag göras först vid beskattningsårets utgång eller när betalning dessförinnan har erlagts. Avdrag för ingående skatt som hänför sig till förskotts- eller a conto-likvid får göras under den redovisningsperiod då betalning har erlagts eller, i fråga om byggnads- eller anläggningsentreprenad, när faktura med uppgift om skattens belopp har mottagits. Har skattskyldig försatts i konkurs inträder avdragsrätt senast vid konkursutbrottet i fråga om ingående skatt, som hänför sig till förvärv, införsel eller förskotts- eller a conto-likvid före konkursutbrottet.

Vid kreditköp med förbehåll om återtaganderätt får avdrag för ingående skatt göras endast för skatt som belöper på vad som har betalats under redovisningsperioden. Motsvarande gäller när medgivande enligt 5 a § tredje stycket lämnats och vid förvärv av avverkningsrätt till skog. Har skattskyldig övertagit annan skattskyldigs verksamhet eller del därav äger han rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till den tidigare ägarens förvärv för verksamheten, i den mån denne skulle haft rätt till avdrag om skatten hade betalats av honom.

Vid kreditköp med förbehåll om återtaganderätt *enligt konsumentkreditlagen (1977:981) eller lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m. fl.* får avdrag för ingående skatt göras endast för skatt som belöper på vad som har betalats under redovisningsperioden. Motsvarande gäller när medgivande enligt 5 a § tredje stycket *har* lämnats och vid förvärv av avverkningsrätt till skog. Har skattskyldig övertagit annan skattskyldigs verksamhet eller del därav äger han rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till den tidigare ägarens förvärv för verksamheten, i den mån denne skulle haft rätt till avdrag om skatten hade betalats av honom.

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

Tillhandahåller koncernföretag som avses i 43 § 3 mom. kommunalskattelagen (1928:370) annat företag inom samma koncern tjänst som icke är skattepliktigt får det andra företaget göra avdrag för den skatt som belöper på det först-

Äger ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller en svensk ömsesidig skadeförsäkringsanstalt (moderföretag) mer än nio tiondelar av aktierna i ett eller flera svenska aktiebolag (helägda dotterbolag) och tillhandahåller ett

Nuvarande lydelse

nämnda företags förvärv eller införsel för tillhandahållande av tjänsten, i den mån avdragsrätt hade förelegat om förvärvet eller införseln hade gjorts av det skattskyldiga företaget.

Föreslagen lydelse

av företagen något annat av företagen en tjänst som inte är skattepliktig får det andra företaget göra avdrag för den skatt som belöper på det förstnämnda företags förvärv eller införsel för tillhandahållande av tjänsten, i den mån avdragsrätt hade förelegat om förvärvet eller införseln hade gjorts av det skattskyldiga företaget. Vad nu har sagts gäller även aktiebolag vars aktier till mer än nio tiondelar ägs av ett eller flera helägda dotterbolag.

Förvärv var skattskyldig mot vederlag skattepliktig vara från den som ej är skattskyldig för omsättning av varan skall som ingående mervärdeskatt för den skattskyldige anses det belopp som skulle ha utgjort utgående mervärdeskatt för säljaren om denne hade varit skattskyldig för omsättningen. Vad nu har sagts gäller även den som är skattskyldig för förmedling som avses i punkt 3 första stycket av anvisningarna till 2 §.

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

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

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

(Se vidare anvisningarna.)

19 §

Den som är redovisningskyldig skall anmäla sig för registrering hos länsstyrelsen i det län, där den verksamhet drivs som anmälan avser.

Anmälan för registrering göres på blankett enligt fastställt formulär. Driver någon flera verksamheter lämnas anmälan för varje särskild verksamhet.

Anmälan göres senast två veckor innan verksamhet som medför skattskyldighet börjar eller övertages. Vid ändring i förhållande som upptagits i anmälningshandling skall länsstyrelsen underrättas inom två veckor.

Om verkställd registrering utfärdar länsstyrelsen särskilt bevis som sändes till den skattskyldige.

Anmälan görs senast två veckor innan verksamhet som medför redovisningskyldighet börjar eller övertas. Vid ändring i förhållande som upptagits i anmälningshandling skall länsstyrelsen underrättas inom två veckor.

Länsstyrelsen beslutar om registrering och utfärdar särskilt bevis om verkställd registrering. Vid registreringen tilldelas den redovisningskyldige ett registreringsnummer.

Nuvarande lydelse

För att avgöra om *skattskyldighet* föreligger kan länsstyrelsen infordra uppgift från näringsidkare som *icke* anmält sig för registrering.

Föreslagen lydelse

För att avgöra om *redovisnings-skyldighet* föreligger får länsstyrelsen infordra *uppgifter* från näringsidkare som *inte har* anmält sig för registrering.

(Se vidare anvisningarna.)

21 §

Hos länsstyrelsen *föres* register över *den* som registrerats enligt 19 § inom länet.

Varje länsstyrelse *skall föra* register över *dem* som har registrerats inom länet.

Utan hinder av vad som är föreskrivet i annan lag får uppgift i ett sådant register om en registrerads registreringsnummer, namn, adress, firma och verksamhet lämnas ut till en enskild, om det inte av särskild anledning kan antas att den registrerade eller någon denne närstående lider men om uppgiften röjs.

28 §

För kontroll av att deklara-tions- eller uppgiftsskyldigheten fullgjorts riktigt och fullständigt eller för att på annat sätt få upplysning till ledning för fastställelse av skatt, får skatterevision *ske* hos deklara-tions- eller uppgiftsskyldig.

För kontroll av att deklara-tions- eller uppgiftsskyldigheten *har* fullgjorts riktigt och fullständigt eller för att på annat sätt få upplysning till ledning för fastställelse av skatt, får skatterevision *göras* hos *den som är* deklara-tions- eller uppgiftsskyldig. *Skatterevision får också göras hos den som har anmält sig för registrering för kontroll av att lämnade uppgifter är riktiga och fullständiga.*

Beslut om skatterevision meddelas av länsstyrelsen eller riksskatteverket.

I övrigt gäller i fråga om skatterevision i tillämpliga delar bestämmelserna om taxeringsrevision i 56 och 58 §§ taxeringslagen.

33 §

Föranleder framkomna omständigheter omprövning av fastställd skatt meddelar länsstyrelsen *preliminärt* beslut om fastställelse av skatten. Av beslutet skall framgå att den skattskyldige kan erhålla slutligt beslut enligt 36 §.

Föranleder framkomna omständigheter omprövning av fastställd skatt meddelar länsstyrelsen beslut om fastställelse av skatten. Av beslutet skall framgå att den skattskyldige kan erhålla slutligt beslut enligt 36 §.

Nuvvarande lydelse

Föreslagen lydelse

35 §

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

Har slutligt beslut meddelats får fråga om *nytt preliminärt* beslut *icke* prövas.

Fråga om beslut *enligt 33 §* skall väckas *senast* under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret *har* gått till ända.

Har slutligt beslut meddelats får fråga om beslut *enligt 33 §* *inte* prövas.

36 §

Slutligt beslut om fastställelse av skatt skall meddelas, om den skattskyldige begär sådant beslut inom *tre* år från utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret gått till ända. Har *preliminärt* beslut meddelats skall dock slutligt beslut meddelas, om den skattskyldige begär sådant beslut inom två månader från den dag då han fått del av det *preliminära* beslutet. Föreligger särskilda skäl får slutligt beslut meddelas även om den skattskyldige *ej* begärt det.

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

Slutligt beslut om fastställelse av skatt skall meddelas, om den skattskyldige begär sådant beslut inom *sex* år från utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret *har* gått till ända. Har beslut *enligt 33 §* meddelats skall dock slutligt beslut meddelas, om den skattskyldige begär *ett* sådant beslut inom två månader från den dag då han fått del av det *meddelade* beslutet. Föreligger särskilda skäl får slutligt beslut meddelas även om den skattskyldige *inte* *har* begärt det.

40 §

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

Efterbeskattning får ske först sedan slutligt beslut om fastställelse av skatt *har* meddelats. *Fråga om efterbeskattning skall* väckas *senast* under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret *har* gått till ända. Efterbeskattning på grund av oriktig uppgift i mål om skatt får dock ske inom ett år efter utgången av den månad då dom eller slutligt beslut i målet *har* vunnit laga kraft.

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

Har skattskyldig åtalats för skattebrott som avser mervärdeskatt för honom får, även efter utgången av den i första eller andra stycket angivna tiden, efterbeskattning ske för det år som brottet avser. Detsamma gäller,

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

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

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

51 §

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

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

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

Följande beslut får överklagas hos länsrätten genom besvär:

1. slutligt beslut,
2. beslut att inte meddela beslut enligt 33 eller 36 §,
3. beslut enligt 19 § fjärde stycket i fråga om registrering, samt
4. beslut om efterbeskattning, skattskyldighet, redovisningsskyldighet eller restavgift.

Följande beslut får ej överklagas:

1. beslut enligt 33 §,
2. beslut om skatterevision, samt
3. länsstyrelsens beslut i fråga om föreläggande av vite.

Länsstyrelsens beslut i övrigt enligt denna lag överklagas hos riksskatteverket genom besvär. Riksskatteverkets beslut får ej överklagas.

Anvisningar

till 10 §

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

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

Med tillverkning på beställning avses förfärdigande av vara av material som huvudsakligen *tillhandahålls* av beställaren. *Till skattepliktig tjänst enligt 1 räknas även inseminering och betäckning av djur.*

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

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

Med servering förstås tillhandahållandet av mat, dryck eller annan serveringsvara för förtäring på stället inom därför iordningställd lokal eller plats.

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

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

Med omhändertagande och förstöring avses även omhändertagande av sopor och avfall samt rening av avloppsvatten.

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

Tjänst som innebär bärgning räknas som transporttjänst.

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

till 16 §

Faktura eller motsvarande handling skall utöver beskattningsvärde och skattebelopp innehålla uppgift om utställarens och mottagarens namn och adress eller annan för identifieringen godtagbar angivelse, transaktionens art samt platsen för varas mottagande.

Faktura eller motsvarande handling skall utöver beskattningsvärde och skattebelopp innehålla uppgift om utställarens och mottagarens namn och adress eller annan för identifieringen godtagbar angivelse, transaktionens art samt platsen för varas mottagande. *Den som är redovisningsskyldig skall dessutom ange sitt registreringsnummer.*

till 17 §

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

Avdrag för ingående skatt skall styrkas av skattedebitering på inköpsfaktura, avräkningsnota eller motsvarande handling. *Detta gäller dock inte om säljaren enligt 16 § tredje stycket är undantagen från skyldighet att på sådan handling ange skattens belopp och inte heller vid inköp från detaljhandeln, om vederlaget understiger 200 kronor.*

Avdragsrätten för ingående skatt på driftkostnader för personbil eller motorcykel som utgör inventarium i skattskyldigs verksamhet eller som förhys för bruk i sådan verksamhet omfattar alla sådana kostnader oavsett om fordonet helt eller endast delvis används i verksamheten. Används personbil eller motorcykel, som har förhys för annat ändamål än yrkesmässig återuthyrning, i mer än ringa omfattning i verksamhet som medför skattskyldighet föreligger avdragsrätt för 50 procent av den ingående skatt

Nuvvarande lydelse

Föreslagen lydelse

som belöper på hyran. Avser ingående skatt i annat fall endast delvis sådant förvärv som omfattas av avdragsrätten eller endast delvis verksamhet som medför skattskyldighet eller verksamhet som endast delvis medför skattskyldighet, skall beloppet av den avdragsgilla ingående skatten bestämmas genom uppdelning efter skälig grund när annat ej följer av 18 § tredje stycket.

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

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

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

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

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

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

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1982 såvitt avser anvisningarna till 16 § och i övrigt den 1 januari 1982.

I samband med ikraftträdandet skall följande iakttas.

1. De äldre bestämmelserna i 5 a § och 17 § andra stycket tillämpas även efter ikraftträdandet i fråga om kreditförsäljningar för vilka skattskyldighet har inträtt före ikraftträdandet.

2. De äldre bestämmelserna i 33, 35, 36, 40 och 51 §§ tillämpas även efter ikraftträdandet i fråga om redovisningsperioder som hänför sig till beskattningsår som har gått till ända senast den 31 december 1978.

BUDGETDEPARTEMENTET

Utdrag
PROTOKOLL
vid regeringssammanträde
1981-10-22

Närvarande: statsrådet Friggebo, ordförande, och statsråden Dahlgren, Johansson, Wirtén, Andersson, Boo, Petri, Eliasson, Elmstedt, Ahrland, Molin

Föredragande: statsrådet Wirtén

Proposition om ändring i lagen (1968: 430) om mervärdesskatt

1 Inledning

Mervärdesskatteutredningen (Fi 1971: 05), har i juli 1980 lämnat sitt femte delbetänkande (Ds B 1980: 6) Översyn av mervärdesskatten del V Mervärdesskattekontrollen m. m.¹. I betänkandet har utredningen redovisat sin syn på den framtida mervärdesskattekontrollen och lämnat förslag till vissa författningsändringar, bl. a. i syfte att förbättra kontrollmöjligheterna. Till protokollet i detta ärende bör som *bilaga 1* fogas utredningens sammanfattning av betänkandet.

Betänkandet har remissbehandlats. En inom budgetdepartementet upprättad sammanställning över remissyttrandena bör fogas till protokollet som *bilaga 2*.

Jag avser att i detta sammanhang också ta upp vissa andra ändringsförslag som har aktualiserats bl. a. genom skrivelser till regeringen.

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

2 Föredragandens överväganden

2.1 Inledande synpunkter

Mervärdesskatteutredningen har dels presenterat sin syn på hur mervärdesskattekontrollen bör inriktas i framtiden, dels lämnat förslag till vissa författningsändringar. Utredningen framhåller att även författningsförslagen har en klar kontrollmässig innebörd och motivering. Enligt utredningens mening bör i begreppet skattekontroll läggas allt från information till

¹ Utredningsman f. d. departementsrådet Hans R. Fridolin.

†2 Riksdagen 1981/82. I saml. Nr 59

ledning för de skattskyldiga fram t. o. m. indrivning av skatt. Jag kommer i det följande att först ta upp utredningens principförslag om kontrollen och därefter de förslag till författningsändringar som aktualiserats dels av mervärdeskatteutredningen, dels genom skrivelser till regeringen.

2.2 Kontrollverksamheten

Utredningen har betonat det nära samband som i redovisningstekniskt hänseende finns mellan mervärdeskatten och inkomstskatten och framhållit att det från kontrollsynpunkt är naturligt att se mervärdeskatten som en renodlad företagsbeskattning. Den redan beslutade övergången till en i princip obligatorisk skatteredovisning enligt bokföringsmässiga grunder har ytterligare stärkt sambandet. Med hänsyn härtill bör utgångspunkten för kontrollverksamheten vara att målmedvetet utnyttja gemensamma uppgifter. Det bör vidare finnas en ömsesidig kommunikation mellan myndigheterna så att uppgifter som finns hos den ena myndigheten också kommer den andra till del.

När det gäller mervärdeskatten skiljer utredningen mellan den omedelbara kontrollen av den löpande skatteredovisningen (deklarationsgranskning) med därav initierade kompletterande kontrollinsatser och kontrollen i efterhand av skatteredovisningen för hela beskattningsår. Efterhandskontrollen måste enligt utredningen ges en metodisk eller planenlig inriktning. Som ett led i en planenlig kontrollverksamhet bör ingå en överslagsmässig avstämning mellan mervärdeskatteredovisningarna för ett beskattningsår och självdeklarationen. Utredningen framhåller särskilt att en sådan avstämningsrutin ligger helt i linje med vad som förordades i prop. 1975: 87 om riktlinjer för ändrad skatteadministration och taxering i första instans, m. m.

Utredningen menar att avstämningen kan göras på olika sätt för olika kategorier av skattskyldiga. De allra minsta företagen redovisar mervärdeskatten för helt år. Dessa skulle i självdeklarationen kunna lämna uppgift om mervärdeskatten under året. Efter jämförelse med självdeklarationen kunde uppgiften skickas till länsstyrelsen och där registreras och stämmas av mot skattebetalningen.

I fråga om de något större företagen skulle avstämningen i stället kunna bygga på en särskild handling som länsstyrelsen framställer och som innehåller uppgifter om mervärdeskatten för de olika redovisningsperioderna under året, ändringsbeslut som länsstyrelsen meddelat, skattefri exportomsättning m. m.

Åtskilliga skattskyldiga har sådan verksamhet att en jämförande granskning är svår att göra. Till dessa hör t. ex. skattskyldiga som endast delvis är skattskyldiga till mervärdeskatt eller som säljer på avbetalning. En sammanställning av de kortperiodiska mervärdeskattedeklarationerna ger enligt utredningen ändå en god bild av företaget.

Utredningen framhåller att en jämförande granskning inte helt undanröjer behovet av andra kontrollinsatser av mera renodlat mervärdeskattespecifik karaktär. En i och för sig rimlig målsättning borde enligt utredningens mening vara att de företag som detta gäller görs till föremål för en eftergranskning exempelvis vart tredje eller fjärde år. Varje sådan eftergranskning skulle omfatta den senaste tre- eller fyraårsperioden. Ansvar för en efterkontroll bör enligt utredningen vila på länsstyrelsens mervärdeskatteenhet, som har det direkta sakområdesansvaret för mervärdeskatten.

Utredningen betonar vidare att värdet av de nu diskuterade kontrollerna får bedömas först efter en försöksverksamhet. Verksamheten bör fortlöpande följas upp och utvärderas.

Utredningen har framhållit att den enda tänkbara kontrollmetoden för de största företagen är skatterevision. Dessa företag bör enligt utredningen i princip bli föremål för skatterevision inom den tid som företagets skatteredovisning kan rättas enligt ML:s beslutsordning. Revisionerna bör vara integrerade och alltså omfatta i princip hela skatteområdet. Ansvar för dessa bör åvila länsstyrelsens revisionsenhet. Utredningen pekar också på att storföretagen i sin tur har en mängd leverantörer och entreprenörer av vitt skild storlek och verksamhetsinriktning. En revision hos de största företagen kan därför ge värdefull information om redovisningsstandarden m. m. hos underleverantörer och därmed också ge impulser för kompletterande kontrollinsatser.

Utredningen har vidare betonat bl. a. vikten av granskningen av ingivna registreringsanmälningar. Av särskild betydelse är också, enligt utredningen, att kontrollen under löpande beskattningsår kan gripa in snabbt och med omedelbart resultat i synnerhet när det gäller nystartade företag, partiellt skattskyldiga företag och företag som lämnar negativa deklarerationer.

Slutligen har utredningen betonat vikten av att kontrollarbetet följs upp genom att resultat och vunna erfarenheter från vidtagna kontrollåtgärder sammanställs och redovisas.

Remissinstanserna har i allmänhet tillstyrkt utredningens förslag till ambitionsnivå då det gäller kontrollen men påpekat att denna inte kan nås utan en inte oväsentlig resursökning. Enighet råder också om att kontrollen f. n. är eftersatt och måste förbättras.

Remissinstanserna har inte heller haft några principiella invändningar mot ett ökat informationsutbyte mellan beskattningsmyndigheterna för att härigenom försöka utnyttja redan lämnade uppgifter till nytta för hela skattekontrollen. När det däremot gäller sättet för informationsutbytet liksom också förslaget till planerlig kontroll är åsiktsbilden mycket splittad. Enighet finns dock om att de största företagen bör granskas genom integrerade revisioner utförda i revisionsenheternas regi. Vidare delar man allmänt utredningens uppfattning att kontrollen av den löpande skatteredovisningen bör tillmätas en ökad betydelse.

Många remissinstanser har emellertid förordat att utredningens förslag till informationsöverföring och jämförande granskning prövas praktiskt. Först härefter kan definitiv ställning tas till förslaget. Detsamma gäller den av utredningen föreslagna efterkontrollen.

För egen del vill jag anföra följande. Skattesystemet är komplicerat och ställer stora krav på både skattskyldiga och myndigheter. Skatterna tar en stor del av den lojale medborgarens inkomster. Riskerna för skatteundandragande i form av skatteflykt och skattefusk är stora. Det är därför en mycket väsentlig uppgift för skattemyndigheterna att se till att den skatt som skall betalas också redovisas och betalas. Ett aldrig så rättvist utformat skattesystem framstår som orättvist och snedvridande om reglerna tillämpas bara av vissa människor medan andra undandrar sig att fullgöra sina skyldigheter.

En effektiv skattekontroll behövs därför. Kontrollbehovet föreligger även på mervärdeskatteområdet. Jag delar i allt väsentligt utredningens uppfattning om vad som bör innefattas i begreppet skattekontroll och om inriktningen av den framtida mervärdeskattekontrollen. Denna kontroll har i viss mån varit eftersatt men genom personalförstärkningar under de senaste åren har kontrollresurserna utökats. Ytterligare åtgärder krävs dock. Riksskatteverket (RSV) har sedan år 1979 regeringens uppdrag att göra en översyn av länsstyrelsernas mervärdeskatteenheters organisation. Verket har under våren 1981 lämnat ett förslag om bl. a. personalförstärkningar på mervärdeskatteenheterna. Förslaget har remissbehandlats och bereds f. n. inom regeringskansliet.

Med hänsyn till den ekonomiska situationen är det av flera olika skäl viktigt att tillgängliga resurser används på bästa sätt. Detta gäller självfallet även skattekontrollen och skatteförvaltningen i övrigt. Det är därför med tillfredsställelse som jag har noterat att RSV har påbörjat arbetet med en övergripande plan för skattekontrollen. En sådan plan framstår som i hög grad önskvärd, givetvis inte bara för mervärdeskattens del utan också för inkomstskattens del.

Jag anser också att det är mycket angeläget att de olika skattemyndigheterna – länsstyrelserna, taxeringsnämnderna och de lokala skattemyndigheterna – samt kronofogdemyndigheterna kan, så långt det är praktiskt möjligt, ställa tillgänglig information till förfogande för de andra myndigheterna i den mån den där bedöms vara av intresse. Jag har därför stor förståelse för de ansträngningar som utredningen har gjort för att öka informationsutbytet mellan länsstyrelsernas mervärdeskatteenheter och taxeringsorganisationen. Remissinstanserna har också genomgående ställt sig positiva till en sådan tanke, även om olika uppfattningar har redovisats om formerna för dess realiserande.

RSV:s översyn av mervärdeskatteenheternas organisation innefattar också en försöksverksamhet med informationsöverföring och jämförande granskning i några län. Resultatet av den verksamheten blir ett värdefullt

underlag när beslut skall fattas om utformningen av det framtida systemet för sådan granskning och informationsöverföring.

En förutsättning för att det skall vara meningsfullt att föra över information till andra skatteförvaltningar är att informationen är korrekt. I detta avseende gäller att de mervärdeskatteuppgifter som nu finns tillgängliga i det befintliga ADB-systemet endast i liten utsträckning omfattar t. ex. ändringsbeslut. Jag har erfarit att RSV har tagit initiativ till att göra registreringen av uppgifter mer fullständig och därmed i högre grad än nu korrekt.

Med hänsyn till den organisationsutredning som RSV bedriver och det arbete med en generell kontrollplan som också görs inom RSV och med beaktande av den tidigare nämnda försöksverksamheten kan slutlig ställning inte nu tas till den av utredningen skisserade modellen för mervärdeskattekontrollen. Oberoende av detta bör ändå vissa av de av utredningen föreslagna författningsändringarna genomföras. Utredningen har också angett att dessa kan genomföras oberoende av om den nya kontrollmetodiken genomförs eller inte. Jag övergår därför nu till att behandla förslagen till författningsändringar.

2.3 Mervärdeskatteutredningens förslag till författningsändringar

2.3.1 Registrering av skattskyldiga

Den som är redovisningskyldig skall anmäla sig för registrering hos länsstyrelsen i det län där verksamheten bedrivs. Länsstyrelsen utfärdar ett särskilt bevis om verkställd registrering. Länsstyrelsen har vidare möjlighet att, om särskilda skäl föreligger, besluta att den som har påbörjat en verksamhet tills vidare skall vara skattskyldig och därmed registrerad redan innan någon omsättning har kommit till stånd.

Mervärdeskatteutredningen konstaterar inledningsvis att registreringen är en rent kameral åtgärd. Den tolkas dock ofta som ett länsstyrelsebeslut om att verksamheten som bedrivs eller kommer att bedrivas är skattepliktig. Vid registreringen fattas också beslut om redovisningsperiod och redovisningsmetod. Utredningen pekar på vikten av att information lämnas, framför allt till nytillkomna skattskyldiga, om de lagbestämmelser, föreskrifter och anvisningar som gäller för mervärdeskatten. Detta gäller i synnerhet när reduceringsreglerna är tillämpliga eller när verksamheten enbart delvis medför skattskyldighet. Det är, enligt utredningens mening, av stor betydelse att länsstyrelsen också följer upp redovisningarna från nyregistrerade skattskyldiga. Registreringen är därmed av väsentlig betydelse för såväl beskattningsmyndigheterna som de skattskyldiga. Utredningen konstaterar med tillfredsställelse att den personalförstärkning av mervärdeskatteenheterna som har ägt rum under senare år motiverats bl. a. med behovet av ökade kvalificerade resurser för arbetet med registreringen.

Det är enligt utredningens mening inte rimligt att betrakta registreringen som enbart en kameral åtgärd eftersom den i verkligheten innebär ett väsentligt ställningstagande i sak. Registreringen bör, menar utredningen, ges en egen självständig rättsverkan av den innebörden att länsstyrelsen efter prövning funnit att den i registreringsbeviset beskrivna verksamheten är att anse som yrkesmässig enligt ML och att därmed också skattskyldighet föreligger. Ett beslut om registrering bör kunna överprövas av skatteminstol. Utredningen föreslår därför ändringar i 19 och 51 §§.

För att undanröja tveksamhet om rätten att utföra skatterevision för att kontrollera riktigheten i uppgifter som har lämnats i ett registreringsärende har utredningen föreslagit att en sådan rätt uttryckligen anges i 28 §.

Vad utredningen anfört om registreringens betydelse betonas av remissinstanserna. Detta gäller inte minst vikten av information till nytillkomna skatt- och redovisningsskyldiga och av att dessa även fortsättningsvis ägnas särskild uppmärksamhet. Att registreringen skall föregås av en prövning av skatt- och redovisningsskyldigheten understryks också av remissinstanserna. Vidare tillstyrks förslaget om att registreringsbeslutet skall få överprövas och att skatterevision skall få utföras för att kontrollera uppgifter i en registreringsanmälan.

För egen del får jag anföra följande. Den ökning av registreringsresurserna som har genomförts under senare tid har motiverats av den stora betydelse som registreringsfunktionen har. Det har under den tid mervärdeskatten funnits visat sig att problem som inte löses redan vid starten av en verksamhet har en tendens att förstoras och ibland t. o. m. bli så svåra att den redovisningsskyldige saknar ekonomisk och praktisk förmåga att rätta de fel som har tillkommit på grund av missförstånd och ibland bristande information i samband med registreringen. Det är därför angeläget att ytterligare markera registreringens betydelse samtidigt som man utvidgar möjligheten till kontroll av att lämnade registreringsuppgifter är riktiga. Med hänsyn härtill bör i 19 § särskilt anges att länsstyrelsen beslutar om registrering och tilldelar den som är redovisningsskyldig ett registreringsnummer. Vidare bör, som utredningen har föreslagit, 28 § ändras så att det klart framgår att skatterevision skall få göras även för kontroll av uppgifter som avser registrering. Det är vidare enligt min uppfattning av vikt att riktigheten av ett länsstyrelsebeslut i fråga om registrering skall kunna överprövas omedelbart och inte som nu i samband med att skatt skall fastställas. Redovisningsskyldighetsfrågan bör kunna klarläggas i omedelbar anslutning till att en verksamhet påbörjas. Det är också av vikt att den som vägrats registrering kan få avslagsbeslutet prövat av högre instans.

Som RSV har anfört bör dock besvären såvitt avser de administrativa frågorna, dvs. redovisningsmetod och redovisningsperiod, anhängiggöras hos RSV. Den del av registreringsbeslutet som avser en bedömning av om skatt- och redovisningsskyldighet föreligger bör givetvis prövas av skatte-

domstolarna. Med hänsyn härtill bör 51 § i utredningens förslag omformuleras.

2.3.2 Redovisningsskyldighet, m. m.

Enligt 6 § föreligger skyldighet att redovisa mervärdeskatt till staten om den skattepliktiga omsättningen överstiger 10 000 kr. för beskattningsåret. Länsstyrelsen kan emellertid om särskilda skäl föreligger medge att skattskyldig skall vara redovisningsskyldig även i annat fall. När redovisningsskyldigheten har inträtt kvarstår den till dess att länsstyrelsen beslutar att den skall upphöra. Sådant beslut skall meddelas när den skattepliktiga omsättningen varaktigt kommer att uppgå till högst 10 000 kr.

Gränsvärdet har alltsedan år 1969, dvs. när mervärdeskatten infördes, varit 10 000 kr. Frågan om ett ändrat gränsvärde har varit uppe till diskussion vid ett flertal tillfällen i riksdagen. Mervärdeskatteutredningen har därför haft i särskilt uppdrag att bedöma denna fråga. Utredningen har mot bakgrund av penningvärdeutvecklingen sedan år 1969 och under hänsynstagande till de skattesatsändringar som ägt rum efter nämnda år föreslagit att gränsvärdet höjs till 15 000 kr. Gränsvärdet skulle därmed reallt ha samma innebörd som vid tillkomsten.

Remissinstanserna har allmänt avstyrkt förslaget. Flertalet anför att det nuvarande gränsvärdet är väl inarbetat och känt. De menar att en så blygsam höjning skulle få enbart marginell betydelse för de skattskyldiga men leda till administrativa svårigheter. Några remissinstanser har därför menat att en höjning skulle behöva vara väsentligt större. Ett väsentligt höjt gränsvärde skulle dock kunna leda till konkurrensnedvridning. Detta skulle stå i strid med önskemålet om att mervärdeskatten i största möjliga utsträckning skall vara konkurrensneutral.

Jag delar den uppfattning som flertalet remissinstanser gett uttryck för. Jag vill också framhålla att gränsen för redovisningsskyldighet inte har tillkommit för att bereda vissa skattskyldiga en förmån. I stället får den ses som ett sätt att av praktiska skäl minska antalet redovisningsskyldiga.

Jag är av de skäl som jag nu har nämnt inte beredd att föreslå någon ändring av gränsvärdet.

Utredningen har föreslagit att den nuvarande skyldigheten för alla skattskyldiga att i faktura ange mervärdeskattens belopp skall omfatta endast sådana skattskyldiga som också är redovisningsskyldiga. Utredningen föreslår vidare ett utvidgat betalningsansvar för den som är registrerad som redovisningsskyldig till mervärdeskatt. Det senare förslaget innebär att den som är registrerad blir betalningsskyldig även för felaktigt debiterad mervärdeskatt. Bägge dessa förslag har enligt utredningen motsvarigheter i de utländska mervärdeskattesystemen.

Beträffande dessa förslag får jag anföra följande. De utländska mervärdeskattesystemen har, i motsats till vårt mervärdeskattesystem, i regel identitet mellan skatt- och redovisningsskyldighet. Detta innebär att de

som inte når upp till en viss minsta storlek på verksamheten i princip står helt utanför mervärdeskattesystemet. Med en sådan konstruktion är de av utredningen föreslagna ändringarna väl motiverade.

Jag anser att det skulle vara av stort värde om man även i det svenska systemet fick en identitet mellan skatt- och redovisningsskyldighet. Det nuvarande förhållandet, som innebär att vissa skattskyldiga inte är skyldiga att betala skatt, är förvillande. En ordning som innebär att de som inte är redovisningsskyldiga helt ställs utanför mervärdeskatten bör eftersträvas. Det bör ankomma på mervärdeskatteutredningen att närmare undersöka om en sådan ordning är möjlig även för den svenska mervärdeskatten. I avvaktan på detta är jag inte beredd att biträda de ändringsförslag som utredningen på denna punkt har lagt fram.

2.3.3 Uppgifter i faktura, m. m.

Utredningen förordar att kravet på öppen skattedebitering, i likhet med vad som gäller i utländska mervärdeskattesystem, bör mildras då det gäller förvärv för småbelopp. Fakturan bör kunna ligga till grund för avdrag för ingående skatt även utan speciell uppgift om skattens storlek. Utredningen föreslår att avdrag för ingående skatt bör få göras om inköpsbeloppet inkl. skatt understiger 200 kr., även om skatten inte har angetts särskilt.

Utredningens förslag har tillstyrkts av flertalet remissinstanser. Några har förordat ett högre belopp medan ett fåtal, däribland RSV, avstyrkt förslaget.

För egen del vill jag anföra följande. Mervärdeskattesystemet bygger på att avdraget för ingående skatt skall vara dokumenterat genom att skattens belopp anges särskilt på inköpsfaktura eller dylikt. Utredningens förslag innebär ingen ändring av kravet på dokument som styrker inköpet utan enbart att den särskilda mervärdeskatteangivelsen inte skall utgöra en förutsättning för rätt till avdrag då det gäller inköp till mindre belopp. Jag anser att förslaget i princip kan godtas.

Någon uppmjukning av reglerna om skyldigheten att utfärda faktura eller annan jämförlig handling som utvisar mervärdeskattens belopp föreslås inte. Undantag från denna skyldighet skall också fortsättningsvis i princip gälla enbart för detaljhandeln. Mot bakgrund härav bör ändringen inte gälla generellt utan enbart omfatta inköp till värden som understiger 200 kr. från detaljhandeln. Det torde också vara främst kvitton och andra verifierat på inköp från detaljhandeln som ibland saknar särskild skatteangivelse och som därför har vållat diskussioner och irritation vid granskningar. Detta bör i stor utsträckning kunna undvikas om utredningens förslag med den av mig förordade justeringen genomförs. Den författningsändring som behövs bör, som utredningen har föreslagit, göras i anvisningarna till 17 §.

Utredningen har uppmärksammat att flera utländska mervärdeskattesystem innehåller bestämmelser om att den skattskyldiges registrerings-

nummer skall vara angivet på fakturor eller motsvarande handlingar. Med den betydelse som utredningen vill ge registreringen finner utredningen det vara av stort värde med en motsvarande uppgiftsskyldighet även i det svenska mervärdeskattesystemet. En sådan uppgift skulle kunna vara till hjälp för de skattskyldigas egen kontrollverksamhet. Det är enligt utredningen vidare av väsentligt intresse att beskattningsmyndigheten liksom en fakturamottagare i tveksamma fall utan större besvär kan identifiera utställaren av en faktura. Utredningen förordar att i anvisningarna till 16 § införs bestämmelser som innebär att uppgiftsskyldigheten i utställd faktura eller motsvarande utvidgas till att omfatta även utställarens registreringsnummer.

Flertalet remissinstanser har understrukit att kontrollmöjligheterna utvidgas om förslaget genomförs.

Några remissinstanser har tillstyrkt förslaget endast under förutsättning att en ny nummerserie inrättas för fysiska personer. I annat fall skulle den personliga integriteten äventyras. Några remissinstanser, däribland Kooperativa förbundet, KF, har helt avstyrkt förslaget. KF har framhållit att kravet inte är rimligt i förhållande till de små positiva effekter som förslaget kan få om det genomförs.

För egen del får jag framhålla följande. Det är av stor vikt att alla möjligheter utnyttjas som kan förbättra kontrollen. Utan att överbetona vikten av att utställarens registreringsnummer anges i fakturan kan konstateras att det är av värde för mottagaren att veta om utställaren är registrerad som redovisningsskyldig till mervärdeskatt. Är mottagaren tveksam bör han lätt kunna kontrollera uppgiften hos länsstyrelsen. För flertalet fakturautställare innebär förslaget inte heller något nämnvärt merarbete. De flesta arbetar med färdigtryckta fakturablanketter, vilka kan förses även med registreringsnumret. Jag anser att förslaget bör genomföras.

För att inte onödigtvis belasta de skattskyldiga med merkostnader för upptryckning av nya fakturablanketter bör den nya uppgiftsskyldigheten träda i kraft efter en viss övergångstid. Företagen kan då föra in registreringsnumret på fakturorna i samband med ordinarie nytryck av blanketter. Den nya bestämmelsen bör tas in i anvisningarna till 16 §.

2.3.4 Fastställelse av skatt

Utredningen konstaterar att den nuvarande beslutsordningen för fastställande av mervärdeskatt fungerar bra. Detta gäller inte minst de möjligheter som länsstyrelsen har att under en treårsperiod på ett enkelt sätt meddela nytt preliminärt beslut när sådana omständigheter har framkommit som föranleder ändring av tidigare fastställd skatt. Ett sådant nytt beslut kan utfärdas på initiativ av antingen den skattskyldige eller länsstyrelsen.

Efter treårsperiodens utgång kan ändring av fastställd skatt ske antingen

genom efterbeskattning eller genom besvär i särskild ordning. Frågan om ändring skall anhängiggöras senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått till ända. För att efterbeskattning skall få ske eller för att besvär i särskild ordning skall få anföras krävs att vissa förutsättningar är uppfyllda.

Utredningen har konstaterat att förutsättningarna för efterbeskattning nästan alltid är uppfyllda. Detta är dock oftast inte fallet när det gäller den skattskyldiges besvär i särskild ordning. Utredningen har inte funnit några väsentliga skäl för att denna skillnad skulle bibehållas. Utredningen föreslår att tillämpningstiden för det enklare beslutsförfarandet förlängs från nuvarande tre år till sex år. Härigenom bör, menar utredningen, strängt taget alla rättelser som länsstyrelsen och den skattskyldige är överens om kunna göras på ett enkelt och smidigt sätt. Bestämmelserna om efterbeskattning och besvär i särskild ordning behöver endast användas i de fall ett lagakraftvunnet slutligt beslut redan föreligger. Utredningen föreslår vidare att begreppet preliminärt beslut utmönstras ur ML. Utredningens förslag föranleder ändring av 33, 35, 36, 40 och 51 §§.

Flertalet remissinstanser har tillstyrkt eller lämnat förslagen utan invändningar. RSV och några länsstyrelser har emellertid avstyrkt förslaget såvitt avser en förlängd tidsfrist i efterbeskattningsfallen. Som skäl härför har återopats att den begränsning som ligger i att efterbeskattning f. n. inte får göras om det är fråga om ett ringa belopp eller om det är uppenbart oskäligt skulle falla bort, vilket skulle kunna leda till att även obetydliga eller oskäligen rättelser görs.

Beträffande dessa förslag får jag framhålla följande. En förlängning av tidsfristen för meddelande av nytt beslut, dvs. för rättelse av tidigare fastställd skatt syftar i första hand inte till att förbättra kontrollmöjligheterna. Indirekt kan detta ändå påverka kontrollresurserna positivt eftersom rättelsen blir betydligt enklare att göra och därmed mindre tidsödande. Förslaget undanröjer också den nuvarande skillnaden i möjligheterna att rätta fel till den skattskyldiges fördel och till hans nackdel.

De av några remissinstanser uttalade farhågorna för att rättelse också skall göras när det är fråga om ringa belopp eller när det är oskäligt bör inte överdrivas. Jag utgår från att länsstyrelserna redan i dag avstår från att lägga ner arbete på sådana fall när det är fråga om ändring av fastställd skatt genom preliminärt beslut. Självklart bör inte granskningsresurser och andra resurser användas för rättelse av bagatellartade fel. Någon uttrycklig bestämmelse härom torde inte behövas. Jag förordar att utredningens förslag om en till sex år förlängd tidsgräns genomförs. Detsamma gäller förslaget att utmönstra uttrycket preliminärt beslut ur ML. Härutöver förordar jag vissa redaktionella ändringar i utredningens författningsförslag.

För att undanröja all risk för en retroaktiv tillämpning av de nya bestämmelserna till de skattskyldigas nackdel bör bestämmelserna tillämpas en-

dast i sådana fall då de nu gällande reglerna om rättelse i ordinär väg skulle kunna tillämpas. I övriga fall bör de äldre bestämmelserna fortfarande gälla.

2.4 Övriga frågor

2.4.1 Sekretessbelagda mervärdeskatteuppgifter

De uppgifter som finns i länsstyrelsernas register över dem som är registrerade som skattskyldiga till mervärdeskatt är sekretesskyddade enligt 9 kap. 1 § sekretesslagen (1980: 100). Föreningen Auktoriserade revisorer FAR har i en skrivelse till budgetdepartementet hemställt att sekretessen upphävs på så sätt att länsstyrelsen får rätt att lämna ut uppgift huruvida någon är registrerad som redovisningsskyldig till mervärdeskatt eller ej.

För egen del har jag funnit att det inte finns några tungt vägande skäl för att denna uppgift skall vara sekretesskyddad. Det är tvärtom önskvärt att en möjlighet finns för den som vill kontrollera att en blivande leverantör eller entreprenör är registrerad som redovisningsskyldig till mervärdeskatt. Detsamma bör gälla om den som har tagit emot en faktura är tveksam om utställarens status i mervärdeskattehänseende. Uppgifter ur registret om en skattskyldigs registreringsnummer, namn, adress, firma och verksamhet bör kunna lämnas ut.

För att de aktuella uppgifterna skall kunna lämnas ut till enskilda måste sekretessen begränsas. Enligt 9 kap. 1 § fjärde stycket sekretesslagen får uppgifter utan hinder av sekretessen lämnas till enskilda enligt vad som föreskrivs i lag om förfarandet vid beskattning eller om skatteregister. Undantag från sekretessen kan alltså tas in i någon författning om förfarandet vid beskattning, t. ex. ML. Med hänsyn härtill föreslås att en bestämmelse som begränsar sekretessen i förhållande till enskilda enligt vad jag nyss har sagt införs i ett nytt andra stycke till 21 § ML.

Sekretessen bör emellertid inte helt vika. I undantagsfall kan det finnas anledning att inte lämna ut uppgifterna. Enligt 7 kap. 15 § sekretesslagen skall för uppgifter såsom namn och adress på enskilda i folkbokföringsverksamhet gälla sekretess om det av särskild anledning kan antas att den enskilde eller någon honom närstående lider men om uppgifterna röjs. Enligt min mening kan det finnas fog för samma sekretesskydd när uppgifterna förekommer i mervärdeskatteregistret. Den nya bestämmelsen bör därför innehålla ett skaderekvisit av innebörd att sekretessen inte viker om det av särskild anledning kan antas att den registrerade eller någon denne närstående lider men om uppgiften röjs. Genom att uttrycket "men" används, framgår att den skattskyldige skall skyddas mot främst integritetskränkningar av olika slag och inte mot en ekonomisk skada. Den

föreslagna bestämmelsen har utformats i analogi med 12 § skatteregisterlagen (1980: 343).

Till sist skall nämnas att, om en myndighet begär uppgifter ur mervärdeskatteregistret, dessa uppgifter regelmässigt torde kunna lämnas ut med stöd av den s. k. generalklausulen i 14 kap. 3 § sekretesslagen.

2.4.2 Redovisningsskyldighetens inträde vid viss kreditförsäljning

Enligt 5 a § första stycket inträder redovisningsskyldighet för mervärdeskatt när en affärshändelse, för vilken skattskyldighet har inträtt, enligt god redovisningssed bokförs eller borde ha bokförts.

Från denna huvudregel har undantag gjorts för viss affärshändelse. Av 5 a § andra stycket framgår att redovisningsskyldigheten får anstå till dess betalning inflyter från köparen vid kreditförsäljning med förbehåll om återtaganderätt. Avdragsrätten är begränsad på samma sätt genom en bestämmelse i 17 § andra stycket.

I prop. 1978/79: 141 om redovisning av mervärdeskatt m. m. (s. 55 ff) konstaterades att avbetalningsköpen krävde en särbehandling. En successiv beskattning och avdragsrätt skulle tillämpas i de transaktioner där lagen (1978: 599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m. fl. var tillämplig. Vidare förordade dåvarande departementschefen att också kreditköp med återtaganderätt enligt konsumentkreditlagen (1977: 981) skulle behandlas på samma sätt som avbetalningsköp mellan näringsidkare. Denna särbestämmelse om redovisning av skatt vid avbetalningsköp borde, enligt departementschefen, tillämpas endast i sådana fall där återtaganderätt klart kunde åberopas. Dessa två särfall avsågs i lagtexten kunna täckas av uttrycket kreditförsäljning med förbehåll om återtaganderätt.

I en skrivelse till budgetdepartementet har Sveriges Slakteriförbund förening u. p. a. anhållit att ifrågavarande bestämmelse ändras. Slakteriförbundet åberopar ett förhandsbesked som meddelats av RSV:s nämnd för rättsärenden. Av förhandsbeskedet framgår att nämnden ansett att särbestämmelserna är tillämpliga även i fall som inte omfattas av konsumentkreditlagen eller lagen om avbetalningsköp mellan näringsidkare m. fl., men där kreditköp med förbehåll om återtaganderätt ändå kan anses föreligga. Förbundet anser att denna tolkning är otillfredsställande och att den dessutom står i strid med vad som egentligen varit lagstiftarens avsikt.

För egen del får jag anföra följande. Den nu aktuella särbehandlingen bör i likhet med vad som avsågs endast tillämpas i de fall där förbehåll om återtaganderätt kan åberopas med stöd av konsumentkreditlagen (1977: 981) eller lagen (1978: 599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m. fl. För att ingen tveksamhet härom skall föreligga bör 5 a § andra stycket och 17 § andra stycket kompletteras med en direkt hänvisning till de nu nämnda lagarna.

2.4.3 Karantänsverksamhet

I en skrivelse till budgetdepartementet har lantbruksstyrelsen tagit upp frågan om undantag från skatteplikt till mervärdeskatt för tjänst som avser karantänsförvaring av hund och katt.

F. n. finns en skyldighet att, vid införsel av hund eller katt från länder där rabies förekommer, förvara djuret i karantän under fyra månader. Syftet med karantänsförvaringen är att försöka förhindra att rabies också sprids till Sverige. Det finns enligt styrelsen fem s. k. offentliga karantäner som tar emot hundar och katter. Dessa drivs i antingen statlig, kommunal eller privat regi. Kostnaderna för karantänsförvaringen uppgår f. n. enligt styrelsen till ca 5 000 kr. per hund och 2 500 kr. per katt. Till dessa belopp kommer mervärdeskatt.

Lantbruksstyrelsen har i skrivelsen också uppgett att kostnaden för att legalt införa en hund eller katt vida överstiger den kostnad som drabbar den som upptäcks ha smugglat in ett sådant djur. Frestelsen att smuggla in djuren ökar därför. Det är enligt styrelsens uppfattning nödvändigt att hålla kostnaderna för legal införsel på sådan nivå att smuglingen ej ökar. Sett ur samhällets synpunkt skulle enligt lantbruksstyrelsen kostnaderna för att bekämpa rabies i fall den sprids till Sverige uppgå till mångmiljonbelopp. Lantbruksstyrelsen har hemställt att karantänsverksamhet undantas från skatteplikt enligt ML.

Över lantbruksstyrelsens skrivelse har yttranden avgetts av generaltullstyrelsen och RSV.

Generaltullstyrelsen har ifrågasatt om åtgärden får någon mer påtaglig smuglingsavhållande verkan men har ändå inte motsatt sig att förslaget genomförs.

RSV har av principiella skäl avstyrkt förslaget. Enligt verkets mening bör åtgärder för att komma tillrätta med smugling ske inom ramen för annan lagstiftning. RSV understryker vikten av att skattelagstiftningen inte utnyttjas för annat syfte än det lagstiftningen i första hand skall tillgodose. Om förslaget ändå skulle genomföras pekar RSV på vissa problem som kan uppkomma i de fall karantänsverksamheten omfattar andra djur än hundar och katter och de fall då karantänsverksamheten drivs tillsammans med annan verksamhet, t. ex. hunduppfödning. I dessa fall kan fördelningsproblem uppkomma då det gäller avdrag för ingående skatt som belöper på gemensamma förvärv. För att eliminera dessa problem och för att ytterligare tillgodose syftet att hålla nere karantänskostnaderna föreslår RSV att avdragsrätt skall föreligga även för skatt som hänför sig till den skattefria karantänstjänsten.

För egen del får jag anföra följande. Det är av utomordentlig betydelse att alla möjligheter tas till vara att förhindra att rabies införs till Sverige och att de stora kostnader som ett bekämpande av sjukdomen skulle medföra undviks. Jag har visserligen förståelse för RSV:s principiella ståndpunkt. Jag har ändå den uppfattningen att slopad mervärdeskatt kan leda till att

antalet insmugglade djur minskar och förordar därför att förslaget genomförs. För att ytterligare sänka kostnaden för karantänsverksamheten och för att undvika tillämpningssvårigheter bör den ingående skatten i denna karantänsverksamhet omfattas av avdragsrätten enligt ML, dvs. medföra s. k. teknisk skattskyldighet. Jag förordar att bestämmelser om karantänsverksamhet av nu angiven innebörd införs i 2 och 11 §§.

2.4.4 Skatteplikt för vissa tjänster inom den yrkesmässiga djuraveln

I sitt remissyttrande över mervärdesskatteutredningens nu behandlade betänkande har Lantbrukarnas skattedelegation tagit upp frågan om skattskyldighet för språngavgifter som hingsthållare har uppburit i sin verksamhet. Delegationen har framhållit att dåvarande riksskattenämnden hade uttalat (RSN II 1969: 129.14) att språngavgifter som uppbars av en hingsthållare var att anse som vederlag för tjänster, som var skattepliktiga enligt 10 §. Detta ställningstagande har enligt skattedelegationen allmänt accepterats av såväl skattskyldiga som vederbörande myndigheter. I ett senare förhandsbeskedsärende har regeringsrätten däremot funnit att betäckning utgör tjänst avseende skattepliktig vara. Denna tjänst är enligt regeringsrätten dock inte av sådan art som anges i 10 § första stycket.

Enligt skattedelegationens uppfattning skulle det medföra svåra konsekvenser för berörda skattskyldiga om vissa delar av avelsverksamheten skulle hållas utanför mervärdesskattesystemet. Delegationen har därför hemställt att även denna fråga uppmärksammas vid behandlingen av mervärdesskatteutredningens betänkande.

I prop. 1968: 137 om ändring i ML, s. 28, uttalades att seminverksamhet borde inrymmas under beskattningen och att detta kunde anses vara fallet enligt redan beslutade bestämmelser.

En verksamhet som avser yrkesmässig djuruppfödning eller avel är ofta förenad med försäljning av djur. Om så är fallet medför verksamheten skattskyldighet till mervärdesskatt. Av såväl praktiska som materiella skäl bör både inseminering och betäckning av djur vara skattepliktiga tjänster. För att så skall bli fallet bör göras ett tillägg till andra stycket av anvisningarna till 10 §, enligt vilket inseminering eller betäckning av djur omfattas av skatteplikt enligt 10 § första stycket 1. Genom en sådan ändring uppnås också – genom bestämmelserna i 2 a § tredje stycket 2 – att både inseminering och betäckning här i landet av ett sto som förs hit för det ändamålet från utlandet kommer att anses som en exporttjänst. Någon skatt kommer därför inte att behövs tas ut för dessa tjänster.

2.4.5 Koncernföretag

Enligt 17 § fjärde stycket får ett koncernföretag som tillhandahåller skattefria tjänster åt ett annat koncernföretag föra över den ingående skatten till det andra företaget där den blir avdragsgill enligt annars gällande bestämmelser. Koncernföretag har definierats genom en hänvisning till

43 § 3 mom. kommunalskattelagen (1928: 370). Denna bestämmelse innehåller numera endast regler om i vilka fall ett koncernbidrag anses som en avdragsgill omkostnad. Bestämmelsen i ML bör därför ändras. Jag anser att detta lämpligen bör ske på det sättet att koncernföretagen definieras i ML på samma sätt som de f. n. definieras i punkt 3 av anvisningarna till 43 § kommunalskattelagen. Detta innebär att ett koncernförhållande föreligger bl. a. om ett moderföretag äger mer än nio tiondelar av aktierna i ett eller flera svenska aktiebolag. Rätten till överföring av den ingående skatten bör gälla även i det fall ett moderföretag endast indirekt äger ett annat bolag, dvs. när ett eller flera helägda dotterbolag i sin tur äger mer än nio tiondelar av aktierna i ett annat bolag. Något krav på att ett lämnat koncernbidrag också skall vara avdragsgillt vid inkomsttaxeringen bör – i överensstämmelse med vad som nu tillämpas – inte ställas upp.

2.5 Lagrådets yttrande

Med hänsyn till de nu genomgångna lagstiftningsfrågornas enkla beskaffenhet är det enligt min mening inte motiverat att inhämta lagrådets yttrande.

3 Hemställan

Med hänvisning till vad jag nu har anfört hemställer jag att regeringen föreslår riksdagen att antaga inom budgetdepartementet upprättat förslag till

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

4 Beslut

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

Mervärdeskatteutredningens sammanfattning av betänkandet (Ds B 1980: 6) Översyn av mervärdeskatten Del V Mervärdeskatte- kontrollen m. m.

Utredningen har tidigare förutskickat att kontrollen av mervärdeskatten skulle behandlas i ett kommande slutbetänkande. Vi har dock funnit anledning att behandla denna fråga separat i detta delbetänkande. Av redogörelsen i det inledande avsnittet av betänkandet framgår att ett avgörande skäl för denna särbehandling av kontrollfrågan har varit det uppdrag, som riksskatteverket (RSV) fått att utreda den framtida organisationen av länsstyrelsernas mervärdeskatteenheter.

I det föreliggande betänkandet presenterar vi dels en principiell syn på hur mervärdeskattekontrollen enligt vår uppfattning bör inriktas för framtiden, dels förslag till vissa författningsändringar. Dessa har i sig själva en klar kontrollmässig innebörd och motivering och kan därför genomföras oberoende av framtida ändringar i mervärdeskatteadministrationen.

I *kapitel 1–3* behandlas vissa allmänna synpunkter på skattekontrollen och visst statistiskt material om uppbörd, m. m.

Registreringen, som behandlas i *kapitel 4*, är i dag en närmast rent kameral åtgärd. Ett utfärdat bevis om registrering torde dock allmänt tolkas som ett länsstyrelsens beslut om att den verksamhet registreringen avser är att anse som yrkesmässig i ML:s mening och att skattskyldighet föreligger. Registreringen innebär de facto ett väsentligt ställningstagande i sak och är dessutom förenad med beslut avseende den registrerades framtida redovisning av skatt. Vi har därför funnit det vara naturligt att registreringen ges en egen självständig rättsverkan av den innebörden att länsstyrelsen efter prövning funnit att den i utfärdat registreringsbevis beskrivna verksamheten är att anse som yrkesmässig enligt ML och att därmed också skattskyldighet föreligger. Ett beslut om registrering bör kunna omprövas i skattedomstol.

I *kapitel 5* behandlas frågor som rör bl. a. skatteredovisningen. I avsnitt 5.1 tar vi upp frågan om gränsvärde för redovisningsskyldighet enligt 6 §. Nuvarande gräns för redovisningsskyldighet vid en skattepliktig omsättning av 10 000 kr. för helt beskattningsår har gällt alltsedan mervärdeskatten infördes.

Skatteutskottet har i betänkandet SkU 1978/79: 14 behandlat ett motionsyrkande om att gränsvärdet med hänsyn till den penningvärdeförändring som skett sedan år 1969 borde höjas till 20 000 kr. Frågan borde enligt utskottet närmare övervägas av mervärdeskatteutredningen. Med detta uttalande avstyrktes motionen.

Vi har för vår del funnit att en höjning av gränsvärdet i och för sig har relativt liten praktisk betydelse för skatteadministrationen. Med beaktande av vidtagna höjningar av skattesatsen kan uppgången av den allmänna prisnivån sedan år 1969 dock motivera en höjning av gränsen för redovisningsskyldighet till 15 000 kr. Härigenom får gränsvärdet samma reala nivå som när skatten infördes.

I avsnitt 5.2 behandlas faktureringskyldigheten. Vi föreslår där att faktureringskyldigheten begränsas till att gälla enbart redovisningsskyldiga skattskyldiga. Denna ändring föreslås också kompletterad med en ändring enligt vilken redovisningsskyldig köpare medges rätt till avdrag för

s. k. fiktiv skatt vid förvärv av vara från ej redovisningsskyldig säljare. På detta sätt undanröjs eljest uppkommande kumulativa effekter vid förvärv av skattskyldig från någon som inte är redovisningsskyldig, dvs. skattskyldig med så liten omsättning att varken fakturerings- eller redovisningsskyldighet föreligger.

Vi föreslår också, i likhet med vad som gäller i de flesta utländska mervärdeskattesystem, att redovisningsskyldig, som förvärvar vara av ringa värde i detaljhandel och liknande verksamheter i vilken någon faktureringskyldighet enligt ML inte föreligger, skall ha rätt till avdrag för beräknad ingående skatt, om beloppet av inköpet understiger 200 kr.

I likhet med vad som gäller i flera andra länder föreslår vi att utställarens registreringsnummer skall anges i faktura eller motsvarande.

I avsnitt 5.3 föreslår vi att i ML införs en generell redovisningsskyldighet för belopp som registrerad skattskyldig debiterat som mervärdeskatt i utställd faktura även i de fall skatt enligt ML inte skall utgå eller utgå med lägre belopp än den debiterade. En sådan bestämmelse överensstämmer med vad som allmänt gäller i de utländska mervärdeskattesystemen. Redovisningsskyldighet för beloppet skall föreligga i den ordning som gäller för skatt. För att underlätta rättelser av felaktig debitering föreslår vi bestämmelser som innebär att skattskyldig medges rätt att minska sin utgående skatt för den redovisningsperiod under vilken han krediterar sin kund den för högt debiterade skatten. Minskningen skall i de fall skatten tidigare debiterats på faktura grundas på kreditnota.

I avsnitt 5.4 diskuteras mervärdeskattedeklarationen mot bakgrund av att den uppfattningen förts fram att deklarationen med den minimerade uppgiftsskyldighet som nu föreligger erbjuder endast begränsade kontrollmöjligheter och att uppgiftsskyldigheten av det skälet borde utökas. Vi avvisar dock detta och anser att deklarationsmaterialet i sin nuvarande form trots allt ger goda informationer och indikationer om behovet av aktiva kontrollåtgärder.

I avsnitt 5.5 behandlas förfarandet vid fastställelse av skatt. För att tillgodose önskemål om en enhetlig beslutsordning för i princip all indirekt beskattning förordar vi efter kontakter med punktskatteutredningen att nuvarande beslutsförfarande bibehålls i allt väsentligt. Begreppet preliminärt bör dock utmönstras ur ML. Vi har vidare funnit att den nuvarande treårsperioden för att få nytt länsstyrelsebeslut bör kunna ändras till en sexårsperiod. Erfarenhetsmässigt föreligger i det närmaste alltid förutsättningar för efterbeskattning medan det däremot för besvär i särskild ordning, dvs. till den skattskyldiges förmån, krävs speciella skäl. Genom att förlänga tiden för enkla länsstyrelsebeslut elimineras i allt väsentligt denna skillnad i fråga om att rätta en redovisning som lett till för hög eller för låg skatt.

Bestämmelserna om efterbeskattning blir med den föreslagna ordningen tillämpliga endast i de fall slutligt beslut om fastställelse av skatt har meddelats och besvär i särskild ordning behöver tillgripas endast i de fall den skattskyldige inte har anfört besvär över slutligt fastställelsebeslut inom den i ML föreskrivna tiden.

I kapitlen 6 och 7 har vi som underlag för våra bedömningar i fråga om mervärdeskattekontrollen lämnat dels en kortfattad beskrivning av den svenska skatteadministrationen, dels en redogörelse för hur mervärdeskattekontrollen bedrivs i några andra länder. Vid direkta kontakter med företrädare för skatteadministrationen i Danmark, Norge och Västtyskland har vi fått värdefull information om hur man där ser på kontrollfrågan.

I *kapitel 8* har vi visat på det nära samband som i rent redovisningstekniskt hänseende föreligger mellan mervärde- och inkomstskatten. Vi menar att mervärdeskatten ur kontrollteknisk synpunkt bör betraktas som en företagsbeskattning. Detta samband markeras ytterligare genom den redan beslutade övergången till en för samtliga skattskyldiga i princip enhetlig skatteredovisning enligt bokföringsmässiga grunder och med anknytning av redovisningsperioderna till beskattningsåret. Detta innebär att den samlade mervärdeskatteredovisningen för ett beskattningsår i princip kommer att avse samma omsättning som i den skattskyldiges inkomstdeklaration för samma år.

Dessa förhållanden gör det möjligt att i fortsättningen på ett relativt enkelt sätt med hjälp av tillgängliga uppgifter i inkomstdeklarationens rörelsebilagor göra en avstämning mot mervärdeskatteredovisningen för tillämdalupna beskattningsår.

Vi visar även på att ändringar i efterhand av skatt som fastställts regelmässigt blir resultatpåverkande och också berör inkomsttaxeringen. Vi har därför understrukit vikten av att det beslutsunderlag som ligger till grund för ändringsbeslut tillhandahålls andra beskattningsorgan.

I *kapitel 9* har vi sökt ange en realistisk ambitionsnivå för mervärdeskattekontrollen och efter vilka riktlinjer den i huvudsak bör bedrivas. Ambitionsnivån kan enligt vår mening, inte gärna sättas lägre än att varje skattskyldig någon gång under den tid hans redovisning är angripbar för rättelse blir föremål för kontroll av något slag. Med den föreslagna beslutsordningen, dvs. med möjlighet till rättelse av felaktigheter genom nytt fastställelsebeslut inom en sexårsperiod, öppnas enligt vår uppfattning möjligheter till en på lång sikt upplagd kontrollplan grundad på en jämförande granskning av mervärdeskatteredovisningarna för helt beskattningsår mot inkomstdeklarationen med därtill hörande bilagor och räkenskapsutdrag. Denna del av skattekontrollen betecknar vi som *planenlig kontrollverksamhet*.

Härutöver föreligger ett stort kontrollbehov beträffande de kortperiodiska redovisningarna för ännu ej avslutade räkenskapsår och där det tillgängliga kontrollmaterialet i stort sett inte består av annat än de kortperiodiska deklARATIONERNA till mervärdeskatt. Under denna tid har det allmänna inte något preciserat skatteanspråk gentemot den skattskyldige vad gäller inkomstskatten. Mervärdeskatteenheten har därför att under denna tid självständigt svara för kontrollen. Denna del av mervärdeskattekontrollen betecknar vi som *spontan kontrollverksamhet*.

Grunden för den planenliga granskningen bör bestå i en konsekvent uppföljning av mervärdeskatteredovisningarna för helt beskattningsår mot uppgifterna i den skattskyldiges inkomstdeklaration för samma år. En sådan kontrollrutin förordades redan i den s. k. RS-propositionen om riktlinjer för ändrad skatteadministration (prop. 1975:87). Det då förordade förfarandet förutsatte att den jämförande granskningen skulle utföras i samband med det årliga taxeringsarbetet.

En sådan ordning kan enligt vår mening inte gärna göras generell. Den jämförande granskningen förutsätter en sammanställning av de periodvisa redovisningarna för mervärdeskatt för helt beskattningsår och i förekommande fall kompletterad med de ändringsbeslut som länsstyrelsen meddelat. Vi föreslår att denna registrering av uppgifter om mervärdeskatteredovisningarna genomförs och att specificerade uppgifter om mervärdeskatteredovisningarna för beskattningsåret för varje skattskyldig tas in i en särskild handling som vi betecknar som mervärdeskatteavi. Denna skall

tillställas taxeringsnämnderna för insortering i inkomstdeklarationen. Dessa mervärdeskatteavvier kan dock av tidsskäl inte tillhandahållas före utgången av maj månad. Vid denna tidpunkt torde vad gäller enklare deklara- tioner, taxeringsarbetet ofta vara avslutat.

Vi föreslår därför en annan teknik vad gäller sådana skattskyldiga med inkomst av jordbruksfastighet som har en skattepliktig årsomsättning ej överstigande 100 000 kr. Dessa skattskyldiga kommer att i fortsättningen tillämpa helårsredovisning och får lämna sin mervärdeskatte-deklaration först den 5 april taxeringsåret. Vi föreslår att sådan skattskyldig på särskild blankett som biläggs inkomstdeklarationen skall lämna uppgift om sin mervärdeskatte-redovisning för beskattningsåret. Denna uppgift stäms av mot inkomstdeklarationen i samband med granskningen av denna och därefter på maskinell väg mot den skattskyldiges inbetalning av mervärde- skatt. En sådan kontrollrutin skulle ge en årlig avstämning av mervärde- skatteredovisningarna för drygt 100 000 av de totalt 400 000 till mervärde- skatt registrerade skattskyldiga.

För övriga skattskyldiga får taxeringsnämnden för sitt arbete del av de framställda mervärdeskatteavierna. De kortperiodiska uppgifterna i dessa bör enligt vår uppfattning vara av stort värde för inkomsttaxeringen. Dessutom skapas garantier för att nämnderna får del av de beslut om avvikelser från redovisningarna som länsstyrelsen gjort.

Vi förordar också en rutin enligt vilken länsstyrelsen automatiskt blir underrättad om vidtagna avvikelser från inkomstdeklarationen. Denna teknik förutsätter att det på maskinell väg upprättas förteckningar över vidtagna avvikelser av viss storlek som rör nettointäkten av verksamheter för vilka redovisningsskyldighet till mervärdeskatt föreligger.

Enligt vår uppfattning borde såväl länsstyrelserna som taxeringsnämnderna på detta sätt kunna få del av de beslutsunderlag som ligger till grund för den först vidtagna beskattningsåtgärden och den skattskyldige på så sätt befrias från förfrågningar och utredningar i samma sak från två olika beskattningsorgan.

Vi menar dock att mervärdeskatte-redovisningarna inte alltid är så lätta att stämma av mot inkomstredovisningen. Det kan ifrågasättas om det med den beslutsordning som gäller för mervärdeskatten kan vara rationellt med årliga avstämnings. Vi förordar i stället att avstämningsarna generellt skall göras för längre perioder, förslagsvis vart tredje eller fjärde år och utföras av mervärdeskatteenheten. Taxeringsnämndernas verksamhet måste av naturliga skäl begränsas till det aktuella beskattningsåret.

Vi har emellertid funnit att den föreslagna tekniken inte gärna kan vara tillfyllest för de största företagen. Redovisningarna för dessa är i allmänhet så komplicerade att den enda tänkbara kontrollmetoden måste vara skat- terevision. Redan uppbördsbilden för mervärdeskatten motiverar sådana åtgärder. Av de statistiska uppgifter som vi redovisar framgår att knappt 3 000 företag med årsomsättning över 20 milj. kr. år 1978 svarade för inte mindre än 52 procent av den totala mervärdeskatteuppbörden.

Vi föreslår därför att en kontrollplan läggs fast enligt vilken skatterevis- sion hos dessa företag skall företas inom en femårsperiod, dvs. under den tid redovisningarna är angräpbara för rättelse. Ansvaret för att dessa revi- sioner kommer till stånd bör enligt vår uppfattning läggas på länsstyrelsernas revisionsenheter. Revisionerna bör vara integrerade, dvs. omfatta även andra skatter och avgifter.

I avsnitt 9.3 behandlas vad vi betecknat som den spontana kontrollverk- samheten. Stora krav måste ställas på denna verksamhet. Mervärdeskatte-

systemet bygger på ett snabbt och korrekt beslutsförfarande hos beskattningsmyndigheterna. Omedelbar ställning måste tas till begäran om registrering för skattskyldighet. Beskattningsmyndigheterna har vidare att skyndsamt verkställa återbetalning av överskjutande ingående skatt. En negativ deklaration kan ses som ett formligt yrkande från den skattskyldiges sida. Bortsett från sådana verksamheter som medför s. k. teknisk skattskyldighet uppkommer normalt en negativ deklaration först i samband med en betydande investering av något slag. Vid de utredningar som länsstyrelsen i dessa fall måste utföra tas många gånger i sak ställning till förvärv varom fråga uppkommer även vid en efterföljande inkomsttaxering. Det måste tillses att utredningarna håller sådan kvalitet att både den skattskyldige och taxeringsnämnderna kan lägga dem som grund för bedömningarna vid inkomsttaxeringen.

Med den informationsöverföring som vi förordat för den planerliga granskningsverksamheten skapas också garantier för att de avvikelser från mervärdeskatteredovisningarna som görs kommer till taxeringsnämndens kännedom via den föreslagna mervärdeskatteavin. Den spontana kontrollverksamheten måste många gånger bedrivas i form av skatterevision. Det är tveksamt om detta institut med nuvarande bestämmelser kan tillgripas redan innan verksamhet påbörjas och innan beslut om registrering skett. Vi föreslår en ändring som gör det möjligt att undersöka förutsättningarna för registrering genom skatterevision.

Som ett led i registreringskontrollen anser vi att redovisningarna från nystartade företag av någon betydelse måste följas upp i varje fall för det första verksamhetsåret mot den årliga självdeklarationen. Lika viktigt är att en motsvarande åtgärd vidtas vid avregistreringar.

I avsnitt 9.4 behandlar vi uppföljningen av kontrollverksamheten. Vi menar att registreringen av uppgifterna från mervärdeskattedeklarationer och den utökade beslutsregistreringen som vi förordat öppnar nya möjligheter att med minskade manuella insatser få fram sammanställningar och redovisningar beträffande kontrollverksamheten och vad som därvid framkommit. Med förhållandevis små insatser bör det därvid vara möjligt att få fram en kartläggning av konstaterade feltyper, i vilka branscher ett visst fel är mest frekvent och till vilken storleksklass de företag hör hos vilka felredovisningar förekommer. Genom sådana uppgifter blir det möjligt att skaffa sig en säker bedömningsgrund för hur skattesystemet fungerar. Det bör vidare vara möjligt att på detta sätt få reda på om förtydligande anvisningar från RSV i viss beskattningsfråga kan vara erforderliga. Vi menar även att en systematisk uppföljning av kontrollarbetet kan ge besked om oklarheter i skattelagstiftningen och även i vissa fall peka på sådana tillämpningssvårigheter att lagändringar på någon punkt kan vara motiverade.

Sammanställning av remissyttrandena över mervärdeskatteutredningens betänkande (Ds B 1980: 6) Översyn av mervärdeskatten del V Mervärdeskattekontrollen m. m.

Remissinstanser

Remissyttranden har inkommit från *bokföringsnämnden, byggnadsstyrelsen, riksrevisionsverket, riksskatteverket (RSV), generaltullstyrelsen, kammarrätten i Göteborg, kommerskollegium, samtliga länsstyrelser, lokala skattemyndigheten i Stockholms fögderi, Finansbolagens förening, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, Kooperativa förbundet (KF), Landsorganisationen i Sverige, Landstingsförbundet, Lantbrukarnas riksförbund (LRF), Motorbranschens riksförbund, Svensk industriförening, Svenska byggnadsentreprenörföreningen, Svenska företagares riksförbund, Svenska kommunförbundet, Svenska revisorsamfundet SRS, Svenska åkeriförbundet, Sveriges bokförings- och revisionsbyråers förbund SBRF, Sveriges grossistförbund, SHIO-Familjeföretagen, Sveriges köpmannaförbund, Sveriges redovisningskonsulters förbund och Tjänstemännens centralorganisation. Gemensamt yttrande har avgetts av Svenska arbetsgivareföreningen och Sveriges industriförbund. LRF har som eget remissyttrande återopat ett utlåtande av Lantbrukarnas skattedelegation. Centralorganisationen SACO/SR har hänvisat till yttrande avgivet av Förbundet för jurister, samhällsvetare och ekonomer JUSEK. Kommerskollegium har överlämnat yttrande avgivet av Stockholms handelskammare.*

Remissyttranden

1 Kontrollverksamheten

Flertalet remissinstanser betonar behovet av en ökad mervärdeskattekontroll. Kontrollverksamheten är enligt dessa eftersatt och en förändring måste snarast åstadkommas. Utredningens förslag till ambitionsnivå tillstyrks allmänt av remissinstanserna. Åtskilliga har dock framhållit att denna inte kan uppnås om inte de personella resurserna kraftigt förstärks.

Den av utredningen föreslagna uppdelningen av kontrollverksamheten i en spontan och en planmässig kontrollverksamhet har inte mött några invändningar. Många remissinstanser betonar att den spontana kontrollverksamheten som skall göras under löpande år och avse ej avslutade räkenskaper enbart bör utföras i mervärdeskatteenheternas regi. Dessa enheter bör, enligt vissa remissinstanser, ha egna revisionsresurser så att eventuella utredningar får sådan kvalitet att de kan läggas till grund även för kommande beslut inom inkomsttaxeringen. Utredningens uppfattning att det i den spontana kontrollverksamheten bör ingå en kontroll av nystartade verksamheter och de skattskyldiga som lämnar negativa deklARATIONER har inte mött några invändningar.

I fråga om den planmässiga kontrollverksamheten och utredningens förslag till jämförande granskning är meningarna mycket delade. Åtskilliga menar att en jämförande granskning inte bör göras manuellt. Några avstyrker jämförande granskning över huvud taget och menar att kontrolllob-

jektjen bör utväljas maskinellt. Det finns dock en i stort sett entydig och positiv uppfattning då det gäller kontrollmetodikerna för de allra största företagen. Flertalet remissinstanser tillstyrker att granskningen av dessa bör ske genom integrerade revisioner utförda i revisionsenheternas regi med sakkunnig hjälp från mervärdeskatteenheterna. Några remissinstanser har dock framhållit att utredningen överbetonat behovet av revision av dessa. Vissa har också ifrågasatt om det är omsättningsstorleken som skall avgöra kontrollmetoden och om inte urvalet av granskningsobjekt bör styras av också andra förhållanden än mervärdeskatten.

Beträffande helårsredovisande jordbrukare har utredningen föreslagit att uppgift om mervärdeskatten införs på J 2-blanketten på särskild talong. Den jämförande granskningen görs av taxeringsnämnderna varefter talongen sänds till länsstyrelsens mervärdeskatteenhet. Uppgiften på talongen stäms härefter av maskinellt mot mervärdeskattedeklarationerna. Flertalet remissinstanser har påpekat att den enkla kontrollen enbart kan ske beträffande utgående skatt. Vidare har ifrågasatts om det f. n. finns resurser att över huvud taget göra någon jämförande granskning i taxeringsnämnden. Några remissinstanser har också framhållit att det inte är meningsfullt att för just denna grupp göra en manuell jämförande granskning. Granskningen bör i stället utföras maskinellt och avse både ingående och utgående skatt. Andra remissinstanser har ansett att förslaget är bra och att det bör prövas praktiskt. Några av dessa har också förordat att den krets som skall lämna uppgift på självdeklarationen och omfattas av nu diskuterad kontrollmetod utvidgas till att gälla samtliga som har en årsomsättning under 200 000 kr. eller i vart fall samtliga med helårsredovisning. Även frågan om vem som skall ha ansvaret för att granskningen görs har lett till delade meningar. Flertalet har dock menat att utredningsansvaret vid befarade felaktigheter bör åvila mervärdeskatteenheterna.

För de skattskyldiga som inte omfattas av det nu behandlade talongsystemet och inte heller tillhör kretsen stora företag skall s. k. mervärdeskatteavier framställas på mervärdeskatteenheterna. Avierna skall lämnas till taxeringsnämnderna för insortering i resp. deklaration och användas i kontrollarbetet. Även beträffande detta förslag är remissutfallet mycket splittrat. De argument som åberopas för ett avstyrkande är bl. a. att det i många fall är omöjligt med en avstämning, att avierna kommer taxeringsmyndigheten tillhanda för sent och att avierna leder till ett stort sorteringsarbete. Några remissinstanser har däremot förordat att en försöksverksamhet bedrivs och att kontrollen i taxeringsnämnden bara görs överslagsmässigt. Mervärdeskatteenheterna skall enligt dessa svara för den egentliga kontrollverksamheten. De som tillstyrker förslaget har framhållit att förslaget innebär ett ökat informationsutbyte och att detta är mycket väsentligt.

När det slutligen gäller förslaget att mervärdeskatteenheten skall göra en efterkontroll med 3–4 års intervall har remissinstanserna pekat på de svårigheter som f. n. finns att få tillgång till självdeklarationer för de allra senaste åren. Även detta förslag menar vissa innebär att en kraftig resursförstärkning måste tillföras mervärdeskatteenheterna. Efterkontrollen kan också leda till skatte- och taxeringsrevision och därmed samordningsproblem med revisionsenheterna. Enligt några remissinstansers uppfattning är en efterkontroll enligt utredningens förslag enda möjligheten att förbättra kontrollen.

2 Registrering av skattskyldiga

Remissinstanserna delar utredningens uppfattning att registreringen till mervärdeskatt är av mycket väsentlig betydelse för såväl beskattningsmyndigheterna som de skattskyldiga och att registreringen bör få en ökad uppmärksamhet. Flertalet remissinstanser betonar också liksom utredningen vikten av information till nytillkomna skatt- och redovisningsskyldiga och att dessa även fortsättningsvis bör ägnas särskild uppmärksamhet.

Utredningens förslag att registreringen skall föregås av en särskild prövning av att skatt- och redovisningsskyldighet föreligger liksom förslaget till möjlighet att anföra besvär över ett registreringsbeslut har tillstyrkts eller lämnats utan erinran av i stort sett samtliga remissinstanser. RSV liksom några länsstyrelser har dock påpekat att registreringen innebär dels en prövning av skatt- och redovisningsskyldigheten, dels en rent teknisk registrering och att detta, om inte närmare preciseringar görs, kan leda till en icke önskvärd ändring i den nuvarande besvärinstansordningen. RSV anser att den nuvarande instansordningen i de administrativa frågorna även fortsättningsvis bör bibehållas. Några länsstyrelser har helt motsatt sig förslaget och menat att de nuvarande möjligheterna att få skatt- och redovisningsskyldighetsfrågor prövade i högre instans är tillfyllest. Förslaget innebär enligt dessa enbart ett administrativt merarbete.

Utredningens förslag att skatterevision skall få utföras för att kontrollera registreringskyldigheten har tillstyrkts av remissinstanserna.

3 Gränsen för redovisningsskyldighet

Utredningens förslag att höja gränsen för redovisningsskyldighet från 10 000 kr. till 15 000 kr. har avstyrkts av flertalet remissinstanser. Några remissinstanser däribland LRF och Svenska revisorsamfundet SRS har ifrågasatt om inte höjningen borde sättas till 20 000 kr. De remissinstanser som avstyrkt har som skäl härför åberopat att det nuvarande gränsvärdet är väl inarbetat och känt. De praktiska svårigheterna torde bli större än fördelarna med en så ringa höjning. Vidare har några länsstyrelser anfört att en höjning av gränsvärdet kan snedvrída konkurrensförhållandena inte minst för de skattskyldiga som har att tillämpa reduceringsreglerna. SHIO-Familjeföretagen har framfört att det nuvarande gränsvärdet gynnar vissa icke-reguljära mindre yrkesutövare. SHIO-Familjeföretagen anser att man snarast bör överväga en sänkning av nuvarande gränsvärde.

4 Uppgifter i faktura, m. m.

Utredningen har vidare föreslagit att rätt till avdrag för en beräknad ingående skatt skall föreligga även i de fall där skattebeloppet inte särskilt angetts i fakturan, om inköpsbeloppet inkl. skatt understiger 200 kr.

Remissinstanserna har i allmänhet tillstyrkt förslaget. Några instanser har dessutom föreslagit ett högre gränsvärde, t. ex. 500 kr. Endast RSV och några länsstyrelser har avstyrkt förslaget. RSV har framhållit att det ur kontrollsynpunkt är ett ocfertgivligt krav att uppgift om varuslag, säljarens namn m. m. framgår av handlingen för att kontrollera om förvärvet gjorts för verksamheten och inte för privat bruk. Vidare finns risk för att kvitto på förvärv som överstiger 200 kr. delas på ett antal kvitton som vart och ett

understiger 200 kr. Om utredningens förslag genomförs ökar, enligt RSV, möjligheten att göra avdrag för privata förvärv. RSV anser det olämpligt att införa en bestämmelse om öppen skattedebitering i dessa fall.

Flertalet remissinstanser tillstyrker förslaget att uppgiftsskyldigheten i utfärdad faktura utökas till att omfatta även uställarens registreringsnummer. Förslaget skulle enligt dessa förbättra kontrollmöjligheterna. Svenska åkeriförbundet och SHIO-Familjeföretagen har under åberopande av den personliga integriteten tillstyrkt förslaget förutsatt att en särskild nummerserie inrättas för fysiska personer. Några remissinstanser, däribland KF, Svenska revisorsamfundet och Sveriges redovisningskonsulters förbund, har avstyrkt förslaget. Dessa har framhållit att detta inte är ett rimligt krav och att de positiva effekterna av förslaget är alltför små.

5 Fastställelse av skatt

Utredningens förslag att tiden för det ordinära beskattningsförfarandet skall utsträckas från tre till sex år har tillstyrkts eller lämnats utan erinran av flertalet remissinstanser. Detsamma gäller förslaget att utmönstra begreppet preliminärt beslut ur ML. RSV och ett fåtal länsstyrelser har dock påpekat att en förlängning av tidsfristen inte bör leda till att också obetydliga fel rättas efter treårsperioden. RSV avstyrker förslaget, såvitt avser efterbeskattning.

De särskilda rekvisiten för efterbeskattning bör enligt verket, finnas kvar för de sista tre åren under den föreslagna perioden för att länsstyrelserna även fortsättningsvis skall kunna underlåta beskattning vid "ringa belopp" och "oskälighet".