

Regeringens proposition

1978/79: 141

om redovisning av mervärdeskatt, m. m.;

beslutad den 8 mars 1979.

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

På regeringens vägnar

OLA ULLSTEN

INGEMAR MUNDEBO

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås ändringar i lagen (1968: 430) om mervärdeskatt och lagen (1978: 69) om försäljningsskatt på motorfordon. Ändringarna innebär bl. a. följande.

Uthyrning av fastighet eller lokaler för användning i verksamhet som medför skattskyldighet skall, om fastighetsägaren vill det, kunna medföra skattskyldighet. Ingående skatt som hänför sig till förvärv m. m. av sådan fastighet eller lokal blir avdragsgill och skyldighet föreligger att redovisa skatt på hyrorna. Motsvarande föreslås gälla vid upplåtelse av rörelselokaler med bostadsrätt. Förslaget undanröjer den skillnad i mervärdeskattchänseende som föreligger mellan den som driver verksamhet i egna lokaler och den som driver verksamhet i hyrda lokaler.

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

Ränta skall inte längre räknas in i beskattningsvärdet vid kredittransaktioner.

Deklaration som enligt nu gällande bestämmelser skall lämnas den 5 augusti får enligt förslaget lämnas den 20 augusti. Deklaration som avser helt kalenderår eller andra halvåret för den som redovisar skatt två gånger per år får lämnas den 5 april året därpå i stället för den 5 februari.

De nu avsedda ändringarna föreslås träda i kraft den 1 juli 1979.

Vidare föreslås ändringar som berör avdragsrätten bl. a. i koncerner och när det gäller hyra av personbil, beskattningsvärdets bestämmande när det gäller viss kopiering och anstånd. Även dessa ändringar föreslås träda i kraft den 1 juli 1979.

I propositionen föreslås även ändringar som avser skattskyldighetens inträde m. m. Skattskyldighet skall inträda när vara levereras eller tjänst tillhandahålls. De vid den tidpunkten gällande bestämmelserna om skatteplikt, skattesats m. m. avgör om och med vilket belopp mervärdeskatt skall redovisas.

Redovisning av mervärdeskatt, som nu kan ske enligt kontantmetoden eller faktureringsmetoden, skall enligt förslaget i princip ske när affärs-händelse bokförs, dvs. enligt faktureringsmetoden. Avbetalningshandeln föreslås dock få redovisa skatt i takt med avbetalningarna. Vidare får länsstyrelsen möjlighet att, om synnerliga skäl föreligger, medge att redovisning av skatt även fortsättningsvis skall ske enligt kontantmetoden. En bibehållen kontantmetod skall kunna få användas av skattskyldiga för vilka övergång till redovisning enligt faktureringsmetoden skulle leda till kraftiga likviditetspåfrestningar. Skattskyldiga som har rätt att tillämpa förenklad bokföring enligt den s. k. pärmmetoden föreslås få rätt att under löpande år tillämpa kontantmetoden för sin redovisning av mervärdeskatt. Fordringar och skulder skall dock för dessa företag medräknas vid beskattningsårets utgång.

Skattskyldiga med en årsomsättning om högst 100 000 kr. föreslås få redovisa skatt endast en gång per år och skattskyldiga med en årsomsättning mellan 100 000 kr. och 200 000 kr. två gånger per år. Förslaget innebär att ca 350 000 deklARATIONER per år faller bort.

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

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

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

Bestämmelserna om bl. a. tidpunkten för skattskyldighetens och redovisningsskyldighetens inträde skall enligt förslaget träda i kraft den 1 januari 1981.

1 Förslag till

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

Häri genom föreskrivs i fråga om lagen (1968: 430) om mervärdeskatt¹ dels att 9 och 31 §§ samt anvisningarna till 9 § skall upphöra att gälla, dels att 2—4, 6, 8, 10, 14—19, 22, 24, 25, 27, 32—36, 38—40, 46, 49, 51, 55 och 73 §§, punkterna 1 och 2 av anvisningarna till 2 § samt anvisningarna till 5, 8, 10, 11, 14, 15, 17 och 19 §§ skall ha nedan angivna lydelse,

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 §²

Skattskyldig är den som inom landet i yrkesmässig verksamhet omsätter

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

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

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

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

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

¹ Lagen omtryckt 1969: 237.

Senaste lydelse av

lagens rubrik 1974: 885

anvisningarna till 9 § 1970: 183.

² Senaste lydelse 1976: 928.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

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

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

(Se vidare anvisningarna.)

3 §^a

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

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

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

4 §

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

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

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

(Se vidare anvisningarna.)

5 a §

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

^a Senaste lydelse 1973: 928.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

god redovisningssed bokförs eller borde ha bokförts, om ej annat följer av andra—fjärde styckena eller av 5 b §. Är den skattskyldige ej bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976: 125) eller ej skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1951: 793) 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 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 synnerliga 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.)

5 b §

Vid uttag av tjänst som sträcker sig över mer än en redovisnings-

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

period skall, om ej annat framgår av andra eller tredje stycket, till varje redovisningsperiod hänföras den del av tjänsten som har utförts under perioden.

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

Har den som utför byggnads- eller anläggningsentreprenad uppburet betalning i förskott eller a conto inträder redovisningsskyldighet för skatt som belöper på sådan betalning senast två månader efter slutbesiktning eller därmed jämförlig åtgärd, om ej annat följer av 5 a § fjärde stycket. Motsvarande gäller i fråga om betalning i förskott eller a conto för vad som enligt denna lag räknas som leverans av vara och som tillhandahålls enligt avtal som avser byggnads- eller anläggningsentreprenad.

6 §⁴

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

När särskilda skäl föreligger kan länsstyrelsen medge att skattskyldig tills vidare skall vara

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

Sedan redovisningsskyldighet har inträtt kvarstår den till dess länsstyrelsen beslutar att den skall

⁴ Senaste lydelse 1973: 928.

Nuvarande lydelse

redovisningsskyldig, trots att den skattepliktiga omsättningen är av den mindre omfattning som sägs i första stycket. Sådant medgivande gäller tills vidare, dock minst till utgången av kalenderåret närmast efter det då redovisningsskyldighet inträtt.

Föreslagen lydelse

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

(Se vidare anvisningarna.)

8 §⁵

Från skatteplikt undantages

1) skepp för yrkesmässig sjöfart, fartyg för yrkesmässigt fiske eller för bogsering, bärgning eller livräddning, luftfartyg för yrkesmässig person- eller godsbefordran samt del, tillbehör och utrustning till sådant fartyg eller luftfartyg, när varan säljes eller uthyres till den som äger fartyget eller luftfartyget eller den som varaktigt nyttjar detta enligt avtal med ägaren eller när varan införes till landet för ägarens eller nyttjanderättshavarens räkning,

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

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

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

5) allmän nyhetstidning,

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

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

9) vatten från vattenverk,

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

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

12) *tullfri trycksak och framkallad eller enbart exponerad mikrofilm, när varan införes till landet som gäva eller annars utan ve-*

12) trycksak som är tullfri enligt tulltaxan (1977:975) och framkallad eller enbart exponerad mikrofilm, när varan införes till

⁵ Senaste lydelse 1974: 888 jfr 1975: 923.

Nuvarande lydelse

derlag, samt *rusdryck*, tobaksvara, cigarrettpapper och cigarretthylsa vid införsel till landet i den ordning som avses i 12 § 4 mom. h) *rusdrycksförsäljningsförordningen* (1954: 521) eller 1 § andra stycket *förordningen* (1961: 394) om tobaksskatt.

Föreslagen lydelse

landet som gåva eller annars utan vederlag, samt *spritdryck*, *vin*, *starköl*, tobaksvara, cigarrettpapper och cigarretthylsa vid införsel till landet i den ordning som avses i 18 § 4 *lagen* (1977: 293) om *handel med drycker* eller i 1 § andra stycket *lagen* (1961: 394) om tobaksskatt.

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

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

(Se vidare anvisningarna.)

10 §⁶

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

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

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

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

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

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

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

7) rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet,

8) automatisk databehandling,

9) reklam eller annonsering,

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

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

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

(Se vidare anvisningarna.)

Nuvvarande lydelse

Föreslagen lydelse

14 §⁷

Beskattningsvärdet utgör

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

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

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

Beskattningsvärdet utgör 20 procent av vederlaget vid omsättning av tjänst som avses i 10 § 5 och för tjänst som avser

1) yttre ledning för vatten, avlopp, fjärrvärme, gas, olja, elektricitet, teleförbindelse, ånga eller liknande,

2) väg, gata, bro, parkeringsplats,

3) spåranläggning, flygfält, hamn, kanal eller annan farled,

4) mark för idrottsplan, skolgård, lekplats eller liknande anläggning.

Beskattningsvärdet utgör

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

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

3) vid annan omsättning vederlaget och, vid uttag, saluvärdet, *om ej annat följer av tredje stycket.*

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

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

(Se vidare anvisningarna.)

15 §⁸

Vederlag hänföres till den redovisningsperiod då vederlaget erhållits. Har beslut enligt 4 § andra

Redovisning av skatt för viss redovisningsperiod skall omfatta affärshändelser genom vilka redo-

⁷ Senaste lydelse 1974: 885.

⁸ Senaste lydelse 1970: 166.

Nuvarande lydelse

stycket meddelats, hänföres till redovisningsperiod kontant vederlag som erhålles under perioden och fordran som uppkommer under perioden.

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

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

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

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

Föreslagen lydelse

visnings skyldighet har inträtt enligt 5 a §.

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

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

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

Nuvarande lydelse

Skattskyldig skall, om ej annat följer av andra stycket, utfärda faktura eller därmed jämförlig handling för varje omsättning för vilken skatt utgår. Av handlingen skall framgå vederlaget, skattens belopp och övrigt som har betydelse för skattskyldighet och avdragsrätt enligt 17 §. *Bestämmelserna i detta stycke gäller även den som enligt 6 § första stycket är undantagen från redovisningskyldighet.*

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

På frankeringsmärke eller liknande kvitto behöver skattens belopp icke anges.

Föreslagen lydelse

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

Återföring skall ske i deklara- tionen för den redovisningsperiod under vilken den skattepliktiga ut- hyrningen eller upplåtelsen har upphört eller fastigheten har sålts. (Se vidare anvisningarna.)

16 §

Skattskyldig skall, om ej annat följer av andra stycket, utfärda faktura eller därmed jämförlig handling för varje omsättning för vilken skatt utgår. Av handlingen skall framgå vederlaget, skattens belopp och övrigt som har betydelse för skattskyldighet och avdragsrätt enligt 17 §.

Faktura skall, om köparen be- går det, utfärdas vid försäljning till skattskyldig köpare av fastig- het, som utgör lagertillgång i bygg- nadsverksamhet och däri har till- förts skattepliktig tjänst utan att därefter ha tagits i bruk av sälju- ren. Av fakturan skall framgå ut- gående skatt som säljaren redovi- sat eller har att redovisa för gjor- da uttag av skattepliktiga tjänster för fastigheten.

Säljer den som är skattskyldig enligt 2 § fjärde stycket fastighet skall han, om köparen begär det, utfärda intyg om storleken av den

Nuvarande lydelse

Skattskyldig får med de begränsningar som anges i 18 § vid redovisning av skatt avdraga ingående skatt som hänför sig till förvärv eller införsel för verksamhet som medför skattskyldighet. Avdrag får göras även för ingående skatt som hänför sig till framställning för utgivares räkning av tryckt upplaga av sådan publikation som är undantagen från skatteplikt enligt 8 § 6. Rätt till avdrag föreligger för den redovisningsperiod då *betalning erlagts. Har medgivande enligt 4 § andra stycket lämnats föreligger avdragsrätt för period då betalning erlagts eller skuld dessförinnan uppkommit.*

Föreslagen lydelse

ingående skatt som han enligt 15 § femte stycket återfört på grund av fastighetsförsäljningen.
(Se vidare anvisningarna.)

17 §⁴

Skattskyldig som är redovisningsskyldig 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 redovisningssed 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 avverk-

⁴ Senaste lydelse 1973: 928.

Nuvarande lydelse

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

Skattskyldig som bedriver handel med bilar eller motorcyklar får avdraga ingående skatt på förvärv och införsel för verksamheten med undantag dock för ingående skatt på vara till eller tjänst på sådun begagnad personbil eller begagnad motorcykel som utgör omsättningsvara i verksamheten.

Föreslagen lydelse

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

Tillhandahåller koncernföretag som avses i 43 § 3 mom. kommunalskattelagen (1928: 370) annat företag inom samma koncern tjänst som icke är skattepliktig får det andra företaget göra avdrag för den skatt som belöper på det förstnämnda företagens förvärv eller införsel för tillhandahållande av tjänsten, i den mån avdragsrätt hade förelegat om förvärvet eller införseln hade gjorts av det skattskyldiga företaget.

Förvärvar 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

Nuvarande lydelse

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

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

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

Avdragsrätt föreligger icke för ingående skatt som belöper på

- 1) stadigvarande bostad,
- 2) hyggnad som förvärfvas för annat ändamål än för stadigvarande bruk i skattepliktig verksamhet,
- 3) anskaffning av personbil eller motorcykel från säljare som innehaft fordonet för yrkesmässig uthyrning och annan anskaffning av sådant fordon för ändamål som ej avser yrkesmässig återförsäljning eller uthyrning.

Föreslagen lydelse

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.)

18 §¹⁰

- 1) stadigvarande bostad,
- 2) anskaffning av personbil eller motorcykel för annan verksamhet än sådan som avser yrkesmässig återförsäljning eller uthyrning.

Avdragsrätt föreligger endast för högst 50 procent av ingående skatt som belöper på hyra av personbil

¹⁰ Senaste lydelse 1974: 885.

Nuvarande lydelse

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

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

Föreslagen lydelse

eller motorcykel för annat ändamål än yrkesmässig återuthyrning.

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

19 §

Skattskyldig som icke är undantagen från redovisningsskyldighet enligt 6 § första stycket skall anmäla sig för registrering hos länsstyrelsen i det län, där den verksamhet drives som anmälan avser.

Den som är redovisningsskyldig 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.

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

(Se vidare anvisningarna.)

22 §¹¹

Skattskyldig som icke är undantagen från redovisningsskyldighet enligt 6 § första stycket skall utan

Den som är redovisningsskyldig skall utan anmaning lämna uppgift (deklaration) för mervärde-

¹¹ Senaste lydelse 1974: 885.

Nuvarande lydelse

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

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

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

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

Föreslagen lydelse

skatt för varje verksamhet för vilken särskild registrering skall ske enligt 19 §. Deklaration lämnas för varje redovisningsperiod *så länge redovisningskyldighet föreligger*. Redovisningsperiod omfattar två kalendermånader. Redovisningsperioder är januari och februari, mars och april, maj och juni, juli och augusti, september och oktober samt november och december.

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

Deklaration skall lämnas till länsstyrelsen i det län, där den skattskyldige registrerats, senast den 5 i andra månaden efter utgången av den redovisningsperiod som deklarationen avser, *om ej annat följer av anvisningarna*. Sker inbetalning av skatt enligt 42 § andra stycket i behörig ordning, anses deklarationen ha lämnats till länsstyrelsen den dag inbetalningskort eller försändelse som innehåller gireringshandling kommit in till postanstalt. Om synnerliga skäl föreligger kan regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer medge att skattskyldig eller grupp av skattskyldiga får lämna deklaration senare än som nu nämnts.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

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

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

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

(Se vidare anvisningarna.)

24 §¹²

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

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

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

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

25 §¹³

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

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

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

¹² Senaste lydelse 1974: 885.

¹³ Senaste lydelse 1974: 885.

Nuvarande lydelse

Föreslugen lydelse

27 §¹⁴

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

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

32 §

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

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

Skatt anses fastställd enligt första stycket utan att beslut meddelas.

33 §

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

Föranleder framkomna omständigheter 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 §.

34 §¹⁵

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

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

Vad som sägs i första stycket gäller ej om slutligt beslut har meddelats för någon redovisningsperiod under beskattningsåret.

¹⁴ Senaste lydelse 1974: 773 (övergångsbest.).

¹⁵ Senaste lydelse 1971: 400.

Nuvarande lydelse

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

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

Föreslagen lydelse

35 §¹⁶

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 preliminärt beslut icke prövas.

36 §¹⁷

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

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

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

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.

¹⁶ Senaste lydelse 1973: 928.

¹⁷ Senaste lydelse 1974: 885.

Nuvarande lydelse

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

*Föreslagen lydelse*38 §¹⁸

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

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

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

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

Bestämmelserna i 34 § gäller i tillämpliga delar vid efterbeskattning.

39 §¹⁹

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

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

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

¹⁸ Senaste lydelse 1978: 197.

¹⁹ Senaste lydelse 1973: 928.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

40 §²⁰

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

Efterbeskattning får ske först sedan 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.

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

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

46 §²¹

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

Har besvär anförts över slutligt beslut om fastställelse av skatt eller beslut om efterbeskattning eller beslut av länsrätt eller kammarrätt, kan den skattskyldige av länsstyrelsen få anstånd med betalning av skatt. Bestämmelserna i 49 § 1, 2 och 3 mom. uppbörds-

²⁰ Senaste lydelse 1978: 197.

²¹ Med nuvarande lydelse avses den i prop. 1978/79: 86 föreslagna lydelsen.

Nuvarande lydelse

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

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

Föreslagen lydelse

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

49 §²²

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

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

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

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

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

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

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

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

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

²² Senaste lydelse 1974: 771 (övergångsbest.).

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

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

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

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

51 §²³

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

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

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

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.

55 §²⁴

Skattskyldig får anföra besvär i särskild ordning om

- 1) skatt fastställts i strid med bestämmelserna om vem som är skattskyldig eller om vad som är skattepliktigt,
- 2) skatt fastställts mer än en gång för samma omsättning,
- 3) beskattningen blivit oriktig på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende,
- 4) någon till följd av underlåtenhet att lämna deklaration eller infordrad uppgift, felaktighet i deklaration eller annan uppgift som han lämnat eller i uppgift eller handling som legat till grund för sådan deklaration eller uppgift fått skatten för viss redovisningsperiod fastställd till belopp som väsentligt avviker från vad som rätteligen bort fastställas för perioden,
- 5) någon i annat fall kan åberopa omständighet eller bevis som bort föranleda att skatten fastställts till belopp som väsentligt avviker från vad som fastställts.

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

²³ Med nuvarande lydelse avses den i prop. 1978/79: 86 föreslagna lydelsen.

²⁴ Senaste lydelse 1971: 400.

Nuvarande lydelse

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

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

Föreslagen lydelse

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

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

73 §

Utgående mervärdeskatt räknas icke som intäkt och ingående sådan skatt icke som kostnad vid inkomsttaxeringen.

Har mervärdeskatt likväl medräknats vid inkomstredovisningen anses skatten i den mån den betalats till staten som sådan speciell skatt, för vilken avdrag får åtnjutas vid inkomsttaxeringen enligt kommunalskattelagen. Till följd härav utgör återbetalad, avkortad eller avskriven mervärdeskatt, för vilken avdrag medgivits vid inkomsttaxeringen, skattepliktig intäkt vid inkomsttaxeringen. För skattskyldig som icke är redovisningsskyldig utgör dock utgående mervärdeskatt intäkt och ingående sådan skatt kostnad vid inkomstredovisningen enligt kommunalskattelagen.

Har återföring av mervärdeskatt gjorts enligt 15 § femte eller sjätte stycket räknas det återförda beloppet, i den mån det har betalats till staten, som driftkostnad vid beräkning av inkomst av fastighet eller rörelse enligt kommunalskattelagen.

Anvisningar

till 2 §

1.²⁵ Verksamhet anses som yrkesmässig när inkomsten därav utgör skattepliktig intäkt av jordbruksfastighet, av annan fastighet eller av rörelse enligt kommunalskattelagen (1928: 370). Som yrkesmässig verksamhet räknas även realisation av levande och döda inventarier i jordbruksfastighet, även om intäkten därav icke är skattepliktig enligt kommunalskattelagen. Som yrkesmässig räknas även annan verksamhet i vilken varor eller tjänster omsättes under rörelseliknande former.

1. Verksamhet anses som yrkesmässig när inkomsten därav utgör skattepliktig intäkt av jordbruksfastighet, av annan fastighet eller av rörelse enligt kommunalskattelagen (1928: 370). Som yrkesmässig verksamhet räknas även realisation av levande och döda inventarier i jordbruksfastighet, även om intäkten därav icke är skattepliktig enligt kommunalskattelagen. Som yrkesmässig räknas även omsättning av vara från fastighet som avses i 24 § 2 eller 3 mom. kommunalskattelagen och uthyr-

²⁵ Senaste lydelse 1978: 920.

Nuvarande lydelse

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

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

Utländsk företagare anses bedriva yrkesmässig verksamhet här i landet även när han omsätter varor som han lagt i lager eller förvärvat

Föreslagen lydelse

ning enligt 2 § fjärde stycket av sådan fastighet samt annan verksamhet i vilken varor eller tjänster omsätts under rörelseliknande former.

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

inom eller infört till landet för leverans efter montering, installation eller annan tjänst eller inom landet tillhandahåller byggnadsentreprenad eller annan tjänst.

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

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

Bedriver staten, kommun eller kommuner var för sig eller gemensamt verksamhet som icke uteslutande tillgodoser egna behov, räknas verksamheten, när den ej drives i bolagsform eller liknande, som yrkesmässig till den del den avser annat än egna behov. Som yrkesmässig verksamhet anses alltid statens järnvägars befordran av varor, postverkets befordran av varor i diligensrörelsen samt postverkets befordran av postpaket och gruppkorsband. Som yrkesmässig verksamhet anses vidare alltid kommuns omsättning av vara som avses i 8 § 4, transport i samband med renhållning eller omhändertagande och förstör²⁶ av vara.

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

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

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

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

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

²⁶ Senaste lydelse 1978: 73.

Nuvarande lydelse

Förelagten lydelse

a) vara tas i anspråk av den skattskyldige eller överläts utan vederlag eller mot vederlag som understiger det allmänna saluvärdet, när rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till den skattskyldiges förvärv av varan har förelegat,

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

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

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

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

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

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

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

Nuvarande lydelse

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

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

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

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

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

Föreslagna lydelse

ten tar ut vara av mer än ringa värde.

Som omsättning anses ej uttag av vara, som utgör omsättningstillgång, för användning i verksamhet som medför skattskyldighet.

till 4 §

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

till 5 §

Med verksamhet förstås förvärvskälla enligt kommunalskattelagen.

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

Med ingående skatt avses även

Nuvvarande lydelse

Föreslagen lydelse

skatt som enligt 16 § fjärde eller femte stycket har upptagits i faktura eller intyg.

till 5 a §

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

till 8 §²⁷

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

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

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

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

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

Undantaget för periodisk publikation under 6 gäller svenskt och utländskt alster av angivet slag, som enligt utgivningsplan utkommer med normalt minst fyra nummer om året. Till sammanslutning med huvudsakligt syfte att verka för idrottsligt ändamål hänföres endast sammanslutning som är ansluten till Sveriges riksiddrottsförbund eller Svenska korporationsiddrottsförbundet eller är represen-

Undantaget för periodisk publikation under 6 gäller svenskt och utländskt alster av angivet slag, som enligt utgivningsplan utkommer med normalt minst fyra nummer om året. Till sammanslutning med huvudsakligt syfte att verka för idrottsligt ändamål hänföres endast sammanslutning som är ansluten till Sveriges riksiddrottsförbund eller Svenska korporationsiddrottsförbundet eller är represen-

²⁷ Senaste lydelse 1974: 888 jfr 1975: 923.

Nuvarande lydelse

terad inom Sveriges olympiska kommitté. Som försvarsfrämjande sammanslutning räknas endast sammanslutning som anges i 1 § punkt 1 kungörelsen den 11 december 1953 (nr 737) angående frivillig försvarsverksamhet eller som har till uppgift att stödja hemvärnets verksamhet.

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

Föreslagen lydelse

terad inom Sveriges olympiska kommitté. Som försvarsfrämjande sammanslutning räknas endast sammanslutning som anges i 1 § kungörelsen (1970: 301) om frivillig försvarsverksamhet eller som har till uppgift att stödja hemvärnets verksamhet.

till 10 §²⁸

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

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

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

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

Med servering förstås tillhandahållandet av mat, dryck eller annan 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.

²⁸ Senaste lydelse 1973: 928.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

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

Tjänst som innebär bärning 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 11 §²⁹

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

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

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

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

Undantaget under 9 gäller ej när fråga är om djursjukvård.

till 14 §³⁰

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

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

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

Med vederlag avses vid omsättning mot kontant betalning den erhållna likviden minskad med rabatt som direkt avgår från likviden och vid annan omsättning det pris som överenskommits vid avtalets ingående enligt utfärdad faktura eller annan handling. I vederlaget skall inräknas avbetalningstillägg och varje annat pristillägg som skall erläggas av köparen enligt avtalet *utom ränta.*

²⁹ Senaste lydelse 1973: 928.

³⁰ Senaste lydelse 1974: 885.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Vid försäljning av byggnad och mark bestämmes det på byggnaden belöpande vederlaget till skillnaden mellan hela vederlaget minskat med särskild ersättning för tjänst som avses i 10 § 5 och saluvärdet av marken vid försäljningstillfället. Ingår i saluvärdet av marken värde som enligt anvisningarna till 9 § skall anses som omsättning av skattepliktig tjänst, bestämmes beskattningsvärdet härför enligt 14 § andra stycket. Motsvarande gäller vid annan omsätt-

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

ning av byggnad eller mark som utgör lagertillgång i byggnadsrörelse. Uttages del av byggnad bestämmas beskattningsvärdet till skälig del av beräknat saluvärde för hela byggnaden. Vad nu sagts gäller även ifråga om sådant värde som avses i anvisningarna till 9 §, när mark uttages för att delvis användas för annat ändamål än för stadigvarande bruk i byggnadsrörelsen.

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

till 15 §³¹

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

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

till 17 §³²

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

Bestämmelserna i 17 § andra stycket gäller oberoende av till vilken förvärvskälla enligt kommunalskattelagen (1928: 370) den fastighetsförvaltande verksamheten är att hänföra.

Avdragsrätten för ingående skatt på driftkostnader för personbil eller motorcykel som utgör inventarium i skattskyldigs verksamhet omfattar alla sådana kostnader oavsett om fordonet helt eller endast delvis användes i verksamheten. Avser ingående skatt i annat

Avdragsrätten för ingående skatt på driftkostnader för personbil eller motorcykel som utgör inventarium i skattskyldigs verksamhet eller som förhyrs för bruk i sådan verksamhet omfattar alla sådana kostnader oavsett om fordonet helt eller endast delvis används i verk-

³¹ Senaste lydelse 1970: 166.

³² Senaste lydelse 1973: 928.

Nuvarande lydelse

fall endast delvis sådant förvärv som omfattas av avdragsrätten eller endast delvis verksamhet som omfattas av skyldighet att erlagga mervärdeskatt, skall beloppet av den avdragsgilla ingående skatten bestämmas genom uppdelning efter skälig grund när annat ej följer av 18 § tredje stycket.

Föreslagna lydelse

samheten. 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 förelagat om köparen själv erlagt skatten.

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

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

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

Förvärv eller införsel för verksamhet föreligger även när skattskyldigs kostnad härför bestrides av skadevällande 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 hänförs till byggnadsarbetena till den del de avser lokaler, som upplåts för verksamhet som medför skattskyldighet enligt denna lag.

till 19 §³³

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

Utländsk företagare, som enligt punkt 1 femte stycket av anvisningarna till 2 § skall företrädas av representant, anses driva verksamhet i det län, där representan-

Utländsk företagare, som enligt punkt 1 sjätte stycket av anvisningarna till 2 § skall företrädas av representant, anses driva verksamhet i det län, där representan-

³³ Senaste lydelse 1973: 928.

Nuvarande lydelse

tens verksamhet anses bedriven enligt första stycket.

Föreslagen lydelse

tens verksamhet anses bedriven enligt första stycket.

till 22 §

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

Deklaration som avser redovisningsperioden juli—december eller helt kalenderår får lämnas senast den 5 april året därpå.

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

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1979 såvitt avser 2, 8, 10, 14, 16, 18 och 73 §§, punkt 1 av anvisningarna till 2 § samt anvisningarna till 5, 8, 10, 11, 14, 17, 19 och 22 §§ och i övrigt den 1 januari 1981. I samband med ikraftträdandet skall följande iakttas.

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

2. Har skriftligt avtal om leverans av vara eller byggnad eller tillhandahållande av tjänst träffats före den 1 januari 1981 gäller de äldre bestämmelserna i fråga om tidpunkten för inträde av skattskyldighet, redovisningsskyldighet och rätt till avdrag för ingående skatt.

3. De äldre bestämmelserna i 18 § andra stycket 2 tillämpas till utgången av år 1980.

4. De nya bestämmelserna i 2 § första stycket, i 14 § om uttag av tjänst, i 16 § fjärde stycket, i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 2 §, i punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 2 § om kost åt personal, i anvisningarna till 5 § om skatt som har upptagits i faktura enligt 16 § fjärde stycket samt i första stycket av anvisningarna till 22 § tillämpas först efter utgången av år 1980.

5. De äldre bestämmelserna i punkt 2 av anvisningarna till 2 § om uttag av vara ur verkstadsrörelse och i 17 § tredje stycket tillämpas ej efter utgången av juni månad 1979.

6. De nya bestämmelserna i anvisningarna till 14 § om att ränta ej skall inräknas i beskattningsvärdet tillämpas i fråga om ränta som erläggs efter utgången av juni månad 1979 och avser leverans efter denna tidpunkt.

7. De nya bestämmelserna i åttonde stycket av anvisningarna till 17 § gäller endast om slutbesiktning eller motsvarande åtgärd har vidtagits efter utgången av februari månad 1979.

8. De äldre bestämmelserna gäller fortfarande vid omsättning av byggnad, som vid utgången av år 1980 utgör lagertillgång i byggnadsrörelse, samt värde enligt anvisningarna till 9 § som har tillförts mark som vid denna tidpunkt utgör lagertillgång i sådan rörelse. Motsvarande gäller för vad som därefter tillförs sådan byggnad eller mark som ett led i färdigställande av vid utgången av år 1980 pågående arbeten.

9. De nya bestämmelserna i 15 § femte—sjunde styckena, i 17 § fjärde och femte styckena och i 46 § första stycket tillämpas från ingången av juli månad 1979.

10. Skattskyldig som efter utgången av år 1980 skall lämna redovisning enligt 22 § för helt beskattningsår får, om beskattningsåret ej sammanfaller med kalenderår, lämna en deklaration för tiden från ingången av år 1981 till ingången av närmast följande beskattningsår.

11. De nya bestämmelserna i 24, 25, 34, 38 och 55 §§ tillämpas i fråga om beskattningsår som börjar efter utgången av år 1980. De äldre bestämmelserna i 24 och 25 §§ tillämpas i fråga om underlag eller deklaration som avser tid dessförinnan. De äldre bestämmelserna i 38 § första stycket tillämpas i fråga om efterbeskattning för redovisningsperiod före ingången av år 1981.

12. De nya bestämmelserna i 33, 35, 36, 40 och 51 §§ tillämpas på beslut som meddelas efter ikraftträdandet.

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

14. Skattskyldig som bedriver yrkesmässig återförsäljning av personbilar eller motorcyklar får, beträffande sådant fordon som vid ingången av juli månad 1979 finns i lager och som har varit undantaget från skatteplikt enligt 8 § 11 vid förvärvet, tillgodoföra sig avdrag för ingående skatt med belopp som skulle ha utgjort ingående skatt om förvärvet skett den 1 juli 1979 eller senare. Motsvarande gäller personbil eller motorcykel, som vid ikraftträdandet utgör anläggningstillgång i verksamheten och som enligt den äldre bestämmelsen i 8 § 11 skulle ha varit undantagen från skatteplikt vid omsättning före ikraftträdandet. Avdraget skall i detta fall beräknas med ledning av fordonets värde vid utgången av närmast föregående beskattningsår eller, om fordonet då inte ägdes av den skattskyldige, anskaffningskostnaden. Har skatt redovisats för uttag för fordon som avses i denna punkt eller har avdragsrätt ej förelagat för ingående skatt, som hänför sig till förvärv för sådana fordon omfattar avdragsrätten enligt denna punkt även redovisad utgående skatt eller ej avdragsgill ingående skatt som nu har sagts. Avdrag får göras vid redovisningen av skatt för den första redovisningsperiod som går till ända efter ikraftträdandet.

Belopp för vilket avdrag har medgetts skall återföras till beskattning vid taxering till statlig och kommunal inkomstskatt för det beskattningsår, under vilket avdraget har medgetts.

Har avdrag enligt denna punkt medgetts för visst fordon skall mervärdesskatt alltid redovisas vid omsättning av fordonet.

15. Skattskyldig får vid redovisning av skatt för den första redovisningsperioden efter utgången av år 1980 redovisa utgående skatt som belöper på gjorda tillhandahållanden före den 1 januari 1981 och samtidigt göra avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv eller införsel före sistnämnda tidpunkt, under förutsättning att redovisningskyldighet eller avdragsrätt ej har inträtt dessförinnan.

16. Länsstyrelsen får i fråga om redovisningsperioder som infaller un-

der år 1981 eller 1982 för viss skattskyldig medge anstånd med redovisning av skatt längst till utgången av andra månaden efter redovisningsperiodens slut. Sådant anstånd får medges skattskyldig för vilken de nya bestämmelserna i 5 a § första stycket innebär väsentlig likviditetspåfrestring. I fråga om länsstyrelsens beslut i sådan fråga gäller bestämmelserna i 51 § tredje stycket.

2 Förslag till

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

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

Nuvarande lydelse

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

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

Föreslagen lydelse

8 §

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

Skatten utgår för motorcykel med 350 kronor om tjänstevikten ej överstiger 75 kilogram, med 460 kronor om tjänstevikten är högre men ej överstiger 160 kilogram, med 700 kronor om tjänstevikten är högre än 160 kilogram, samt i annat fall med 1 200 kronor.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1979.

BUDGETDEPARTEMENTET

Utdrag
PROTOKOLL
vid regeringssammanträde
1979-03-08

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

Föredragande: statsrådet Mundebo

Proposition om redovisning av mervärdeskatt, m. m.

1 Inledning

I prop. 1978/79: 33 föreslogs vissa ändringar i lagen (1968: 430) om mervärdeskatt i huvudsak grundade på det delbetänkande (Ds B 1977: 6) Översyn av mervärdeskatten Del III Redovisningsskyldighet m. m. som mervärdeskatteutredningen (Fi 1971: 05) avlämnat i augusti 1977.

Med anledning av propositionen anförde skatteutskottet (SkU 1978/79: 14) bl. a. följande.

Utskottet delar den uppfattning som kommit till uttryck i mervärdeskatteutredningens arbete och i propositionen att strävandena bör vara att skapa konkurrensneutralitet och rättvisa vid beskattningen. Som ett led i dessa strävanden får ses förslaget om övergång till ett mera enhetligt redovisningssystem. De invändningar som framförts mot denna åtgärd har gällt dels övergången som sådan, dels och med särskild tyngd de övergångsproblem som skulle uppkomma för åtskilliga företag i samband med övergången från kontantmetoden till faktureringsmetoden. Ett övergivande av kontantprincipen innebär också bestående problem för de företag som tillämpar en lång kreditgivning. Den i propositionen föreslagna förlängningen av kredittiden med ca 25 dagar under två år har av näringslivets företrädare därvid bedömts som en otillräcklig åtgärd och de olika förslag till andra övergångsåtgärder som i sammanhanget framförts till utskottet har utskottet funnit svårt att närmare utvärdera.

Såvitt utskottet kan finna har såväl utredningen som departementschefen underskattat räckvidden av de övergångsproblem som här angivits. Utan att ta ställning till frågan om redovisningssystemen anser utskottet därför att frågan om de här redovisade problemen måste få en godtagbar lösning innan systemfrågan kan tas upp till diskussion. Under sådana förutsättningar finner utskottet det lämpligare att mervärdeskattefrågorna efter förnyade överväganden behandlas i hela sitt sammanhang i en

ny och omarbetad proposition än att man nu bryter ut de delar ur propositionen som inte är kontroversiella och skjuter upp enbart de frågor om vilka tveksamhet kan råda. En sådan gemensam behandling av förslaget ger också regeringen bättre förutsättningar att förankra sitt kommande förslag hos näringslivet, som därvid lättare bör kunna väga fördelarna mot nackdelarna.

Enligt utskottets mening bör vid den förnyade prövningen av frågan om redovisningssystem för mervärdeskatten övervägas möjligheterna att skapa en enhetlig redovisning genom en successiv omläggning, som reducerar de problem som utskottet ovan behandlat.

Utskottet, som även framförde vissa synpunkter på andra delar av propositionen, avstyrkte bifall till förslagen om ändring i lagen om mervärdeskatt och lagen om försäljningsskatt på motorfordon. Riksdagen biföll utskottets hemställan (rskr 1978/79: 112).

Jag avser nu att åter ta upp frågan om ändringar i lagen om mervärdeskatt, ML.

En närmare redogörelse för mervärdeskatteutredningens förslag, remissyttranden häröver samt gällande bestämmelser har lämnats i prop. 1978/79: 33 sidorna 39—113. Jag får hänvisa till denna redogörelse. I den mån jag i det följande föreslår lösningar som avviker från vad som föreslogs i prop. 1978/79: 33 kommer jag att särskilt ange detta. I övrigt överensstämmer de förslag som jag nu tar upp med dem som ingick i den nämnda propositionen. I några fall har jag funnit skäl att ytterligare motivera förslagen och förtydliga deras innebörd.

2 Föredragandens överväganden

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

Mervärdeskatteutredningens arbete har visat att beskattningsreglerna har en utformning som i mycket stor utsträckning uppfyller de angivna kraven. Trots detta finns det, som utredningen också har visat, möjlighet att uppnå förbättringar av beskattningssystemet. Utredningen har inte haft i uppdrag att lämna förslag som syftar till någon förändring av skatteintäkterna. I stället har strävan varit att uppnå ökad neutralitet i beskattningen och förenklingar för de skattskyldiga och beskattningsmyndigheterna.

2.1 Skattskyldighetens inträde

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

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

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

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

Remissinstanserna har genomgående godtagit förslaget eller lämnat det utan erinran.

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

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

tehänseende betrakta avsändandet av en vara till köparen som leverans även om varan inte därigenom har avlämnats till köparen. Detta bör dock begränsas till de fall varan avsänds mot efterkrav eller postförskott. Regler härom har intagits i nya anvisningar till 4 §.

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

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

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

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

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

Dessa konsekvenser kan enligt min mening inte anses som olämpliga. Den som beställer en vara eller en tjänst måste självfallet vara beredd

att betala även den skatt som belöper på varan eller tjänsten vid avtalsbidpunkten. Han måste också räkna med att drabbas av eller dra nytta av eventuella förändringar av beskattningen mellan avtalsdagen och leveransdagen. I dessa fall kan visserligen den totala skatten för viss vara eller tjänst som tillhandahålls vid viss tidpunkt bli olika beroende på om betalning har skett i förskott eller ej. Inte heller detta anser jag dock vara någon avgörande nackdel.

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

2.2 Redovisningsskyldighetens inträde, m. m.

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

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

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

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

Enligt bokföringslagen (1976: 125), BFL, och jordbruksbokföringslagen (1951: 793) föreligger numera bokföringsskyldighet för praktiskt taget all näringsverksamhet. Vid bokföringen skall i princip fordringar och skulder noteras i bokföringen när de uppkommer. Av hänsyn till de

mindre företagens svårigheter att fullgöra denna skyldighet har godtagits att bokföringsskyldig, som har endast ett mindre antal fakturor eller andra handlingar som dessutom ej avser avsevärda belopp, får dröja med bokföringen av dessa till dess betalning sker. Denna redovisning kallas den renodlade pärmmetoden. I vissa fall krävs vid tillämpning av pärmmetoden att särskild förteckning upprättas över in- och utgående fakturor och att dessa förteckningar, när så erfordras, också huvudbokförs.

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

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

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

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

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

I det förstnämnda fallet har utredningen tänkt sig att möjligheten till anstånd enligt 22 § med att lämna deklaration skall under en övergångstid kunna användas i det fall en skattskyldig, som nu tillämpar kontantmetoden, regelmässigt arbetar med mycket betydande långfristiga varufordringar och i förhållande härtill små långfristiga leverantörsskulder.

Remissinstanserna har, med något undantag, godtagit att faktureringsmetoden skall ersätta kontantmetoden som huvudregel för redovisning av mervärdeskatt. Däremot har åtskilliga remissinstanser påkallat olika avsteg från en renodlad faktureringsmetod. Från något håll har uttalats att faktureringsmetoden ställer alltför stora krav på särskilt de små företagen med deras begränsade möjligheter att sköta en mer avancerad

bokföring än den som kontantmetoden kräver. Några remissinstanser har förordat att även de som får tillämpa pärmmetoden med förteckning vid sin bokföring får rätt att redovisa fordringar och skulder endast i den sista deklarationen för året.

Flera remissinstanser har framhållit att den föreslagna faktureringsmetoden bör tillåta preliminär redovisning av skatt under löpande år så att skattetillägg inte skall utgå vid fel som har uppkommit i ej avslutade räkenskaper.

Några remissinstanser har påtalat de likviditetsförsämringar som utredningens förslag skulle leda till. Sveriges grossistförbund har för att motverka dessa olägenheter förordat att kontantmetoden bör få tillämpas efter länsstyrelsens tillstånd av företag med omfattande kreditgivning. Svenska postorderföreningen framhåller att utredningens förslag skulle leda till en likviditetsförsämring för postorderföretagen och menar att företagens kreditförsäljning bör likställas med avbetalningshandeln. I postorderbranschen förekommer en omfattande kreditgivning som inte faller under lagen om avbetalningsköp. Postorderföretag med kreditgivning tillämpar nu kontantmetoden och självfinansierar i hög grad kreditgivningen.

Utredningens förslag om redovisningsskyldighetens inträde vid betalning före leverans kommer enligt de remissinstanser som företräder intressen inom bostads- eller byggnadsbranschen att leda till högre byggnadskostnader och därmed till högre hyror t. ex. i bostadshus. Vidare har framhållits att ej skattskyldiga beställare, t. ex. kommuner, kommer att få vidkännas en kraftig likviditetspåfrestning, särskilt under övergångsåret.

Utredningens förslag om att skattskyldiga med en årsomsättning om högst 200 000 kr. skall få tillämpa helårsredovisning har kritiserats av några remissinstanser. Dessa har uttalat bl. a. att det skulle vara fråga om ej motiverade skattekrediter med uppenbara förlustrisker för statsverket.

Andra remissinstanser har funnit att årsredovisning oberoende av årsomsättningens storlek bör medges alla skattskyldiga som använder den renodlade pärmmetoden.

För egen del vill jag anföra följande. Frågan om principerna för redovisning av mervärdesskatt är av stort intresse både för de skattskyldiga och för beskattningsmyndigheterna. Något förenklat kan sägas att valet enligt nu gällande regler står mellan att redovisa skatt när betalning tas emot för en skattepliktig prestation och när fordran på sådan betalning uppkommer. Det bör dock framhållas att valet av metod har betydelse endast när det gäller betalningar före eller efter leverans. Tillhandahållanden mot kontant betalning behandlas lika vid båda metoderna.

Utredningen och remissinstanserna har behandlat frågan om redovis-

ningsmetod från två utgångspunkter, nämligen de skattskyldigas möjligheter att korrekt lämna en redovisning enligt den ena eller andra metoden och metodernas inverkan på de skattskyldigas och i vissa fall deras kunders likviditet. Även enligt min uppfattning är dessa två bedömningsgrunder mycket väsentliga. Därutöver vill jag framhålla följande.

De skattskyldiga har ett starkt intresse av att redovisningen av mervärdesskatt kräver så litet merarbete som möjligt utöver vad som följer av kraven på bokföring och deras eget intresse av överblick över verksamhetens ekonomiska ställning m. m. De skattskyldiga bör också kunna kräva att redovisningsmetoden inte ger upphov till störningar av konsumtions- eller konkurrensneutraliteten.

Statens krav på redovisningsmetoden sammanfaller till stor del med de skattskyldigas krav. Så t. ex. har en metod som ger litet merarbete för de skattskyldiga stora förutsättningar att ge korrekta redovisningar av skatt samtidigt som den underlättar skattekontrollen.

Från dessa utgångspunkter är det enligt min uppfattning självklart att en metod för redovisning av mervärdesskatt bör så nära som möjligt knyta an till de skattskyldigas affärsbokföring. Dessutom bör redovisningen ske i nära anslutning till tidpunkten för skattskyldighetens inträde vilken enligt vad jag har förordat i det föregående bör utgöras av leveranstidpunkten eller motsvarande.

Den grundläggande principen för affärsbokföringen, både när det gäller rörelseidkare och jordbrukare, är att affärshändelser skall bokföras när de inträffar. Detta innebär att fordringar och skulder skall bokföras när faktura har utfärdats eller mottagits eller sådan handling bort föreligga enligt god affärssed. För vissa bokföringsskyldiga har dock avsteg gjorts från denna princip och en enklare, mindre fullständig bokföring har kunnat godtas.

Skattskyldig som tillämpar fullständig bokföring med löpande notering av fordringar och skulder kan mycket enkelt redovisa mervärdesskatt enligt faktureringsmetoden. För sådan skattskyldig kräver däremot kontantmetoden en mer komplicerad bokföring samtidigt som den försvårar för den skattskyldige att själv kontrollera att skatteredovisningen är riktig. Vidare minskar möjligheterna till en effektiv kontroll från beskattningsmyndigheterna och en avstämning mellan mervärdesskattedeklaration och inkomstskattedeklaration försvåras.

Från redovisningsteknisk synpunkt är därför faktureringsmetoden överlägsen kontantmetoden i dessa fall.

Skattskyldiga med relativt okomplicerade affärshändelser av måttlig omfattning kan enligt BFL få tillämpa en något förenklad bokföring. In- och utgående fakturor sätts in i pärmar och bokförs först när betalning sker. Vid räkenskapsårets utgång skall dock alltid då obetalda fakturor bokföras. I vissa fall kan denna s. k. pärmmetod behöva kompletteras med en förteckning över fakturorna. I sådana fall sker redovis-

ningen enligt bokföringsmässiga grunder.

För den som tillämpar den renodlade pärmmetoden, dvs. utan fakturaförteckning, kommer affärsbokföringen att bygga på kontantprincipen under löpande år. I enlighet med vad jag tidigare har anfört bör redovisningen av mervärdeskatt så långt det är möjligt följa affärsbokföringen. Redovisningsskyldigheten enligt ML bör därför, i enlighet med utredningens förslag, inträda vid betalningstillfället, dvs. i anslutning till när bokföringsskyldigheten uppkommer. En sådan lösning innebär minsta möjliga merarbete för de skattskyldiga och ger god möjlighet till kontroll av skatteredovisningen hos de skattskyldiga under löpande beskattningsår.

Skattskyldiga som tillämpar pärmmetoden med förteckning över fordringar och skulder har, vid rätt skött bokföring, ett underlag i denna för redovisning av mervärdeskatt enligt faktureringsmetoden. Enligt utredningens förslag skall de därför tillämpa denna metod för sin redovisning av mervärdeskatt under löpande beskattningsår. För att den förteckning som upprättas skall kunna tjäna som underlag för redovisning av mervärdeskatt krävs dock att de ingående fakturorna, leverantörsfakturorna, har konterats, vilket bl. a. innebär att den skattskyldige har bedömt i vilken utsträckning den ingående mervärdeskatten är avdragsgill för honom. En sådan bedömning behöver visserligen inte göras i flertalet fall, nämligen där mervärdeskatten i sin helhet är avdragsgill. Sådana bedömningar måste dock göras förhållandevis ofta av skattskyldiga vars verksamhet endast delvis medför skattskyldighet. Jag anser därför i motsats till utredningen att även skattskyldiga, som tillämpar pärmmetoden med fakturaförteckning i sin bokföring, bör kunna få tillämpa kontantmässig redovisning av mervärdeskatt under löpande beskattningsår.

Utredningen har föreslagit att skattskyldiga med en årsomsättning om högst 200 000 kr. skall få redovisa mervärdeskatt endast en gång om året. Jag delar utredningens uppfattning att det är av väsentlig praktisk betydelse att möjligheten utvidgas att använda längre redovisningsperioder än två månader. I förhållande till vad som föreslogs i prop. 1978/79: 33 föreslår jag dock den ändringen att möjligheten till redovisning för helt år bör stå öppen för skattskyldiga med en årsomsättning om högst 100 000 kr. Skattskyldiga med årsomsättning mellan 100 000 kr. och 200 000 kr. bör få redovisa skatt två gånger per år. Ytterligare 80 000 skattskyldiga kommer därvid att få tillämpa helårsredovisning och ytterligare ungefär 65 000 skattskyldiga halvårsredovisning. De angivna omsättningsgränserna bör betraktas som riktmärken. Ingenting hindrar enligt min mening att gränsvärdena i den praktiska tillämpningen bestäms så, att de motsvarar visst antal basbelopp enligt lagen (1962: 381) om allmän försäkring.

I förhållande till vad som nu gäller kan antalet deklARATIONER beräknas minska med ca 350 000 per år. Även vid denna modifiering av ut-

redningens förslag uppnås således betydande lättnader i bestyret med skatten för såväl de skattskyldiga som beskattningsmyndigheterna. Här- till bidrar också att de skattskyldiga som föreslås få tillämpa halvårs- redovisning av mervärdeskatt regelmässigt torde ha rätt att tillämpa pärrmetoden i sin bokföring och därmed i praktiken får redovisa skatt enligt kontantmetoden för det första halvåret.

Jag har alltså funnit att redovisningstekniska skäl talar för att skatt- skyldiga med fullständig bokföring, dvs. de som inte tillämpar någon form av pärrmetod, fullt ut skall tillämpa faktureringsmetoden vid sin redovisning av mervärdeskatt, att skattskyldiga med mer begränsad bok- föring får tillämpa kontantmetoden vid skatteredovisning under löpande beskattningsår och att skattskyldiga med låg årsomsättning får redovisa mervärdeskatt endast en gång eller två gånger per år.

En fråga som återstår att behandla i detta sammanhang är den hur redovisningen av mervärdeskatt skall ske vid beskattningsårets utgång av skattskyldiga som tillämpar kontantmetoden under löpande år eller helårsredovisning. Dessa skattskyldiga skall vid årets utgång i sin bok- föring ta upp alla då föreliggande fakturor som ännu inte har betalats. I självdeklarationen skall de redovisa även utgående skulder och ford- ringar som hänför sig till verksamheten. Det krävs alltså inte någon ytterligare arbetsinsats för dem att redovisa också mervärdeskatten på utestående fordringar och skulder i den sista deklarationen till mer- värdeskatt för beskattningsåret eller i årsdeklarationen. En sådan redo- visning skulle dessutom i någon mån underlätta en skrivbordsgranskning av mervärdeskattedeklarationen. Mot denna tanke talar att de skattskyl- diga skulle vara tvungna att under det närmast följande beskattnings- året, då kontantmetoden på nytt skall tillämpas för de nya transaktio- nerna, hålla isär betalningar som inflyter eller görs för fakturor som hänför sig till ett föregående beskattningsår och sådana som hänför sig till det löpande beskattningsåret.

Jag är väl medveten om att ett stort antal skattskyldiga har rätt att tillämpa den renodlade pärrmetoden eller pärrmetoden kompletterad med förteckningar över obetalda fakturor. BFL medger dock inte att en skattskyldig dröjer med bokföringen av fakturor till dess betalning sker, när antalet fakturor är betydande. I sådana fall skall den bokförings- skyldige huvudbokföra förteckningarna när det behövs, t. ex. för en skatteredovisning. Det kan därför enligt min mening inte vara förenat med några större svårigheter för en skattskyldig att i den löpande kon- tantbokföringen antingen bokföra skatt som hänför sig till faktura från tidigare år på särskilt konto eller att med hjälp av en enkel blankett hålla isär skatt som hänför sig till föregående års fakturor. Det kan antas att behovet av särbehandling kommer att vara störst under den första redovisningsperioden på det nya året. I detta sammanhang vill jag också framhålla att avbetalningsköpen enligt vad jag föreslår i det föl-

jande skall redovisas enligt rent kontantmässiga principer. Detsamma gäller förskott och a conto-betalningar, till vilka jag också återkommer.

Om en övergång sker till en i princip obligatorisk redovisning av mervärdeskatt enligt faktureringsmetoden bör, som jag nyss har anfört, den som tillämpar pärmmetod i sin bokföring få redovisa skatt enligt kontantmetoden under löpande beskattningsår. Detta kräver att länsstyrelserna får kännedom om vilken bokföringsmetod en skattskyldig tillämpar. De skattskyldiga bör därför anmäla tillämpad metod till länsstyrelsen som sedan bör ta ställning till hur redovisningen av mervärdeskatt skall ske. Länsstyrelsen bör i lagtexten få rätt att medge att skatt på kreditförsäljningar får redovisas när betalning tas emot, dock senast vid beskattningsårets utgång. En bestämmelse härom har intagits i 5 a § andra stycket i författningsförslaget.

För att ytterligare förenkla skatteredovisningen för de minsta företagen anser jag att praktiska skäl talar för att skattskyldiga med årsomsättning om högst 100 000 kr. skall få redovisa mervärdeskatt för helt kalenderår senast den 5 april året efter kalenderåret. Detsamma bör gälla i fråga om den andra delen av kalenderåret för skattskyldiga som skall redovisa två gånger per år. Vid den tidpunkten bör räkenskaperna vanligen ha avslutats och självdeklarationen upprättats, vilket bör väsentligt underlätta redovisningen av mervärdeskatt.

I detta sammanhang vill jag erinra om att bestämmelserna om skattetillägg numera har ändrats (prop. 1977/78: 136, SkU 1977/78: 50, rskr 1977/78: 263, SFS 1978: 197). Enligt 64 f § andra stycket får skattetillägg helt efterges om det avser oriktig uppgift som beror på felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende i ej avslutad bokföring och om det framstår som uppenbart obilligt att påföra tillägget.

Utredningens förslag innebär att inte bara skattskyldighet utan även redovisningsskyldighet skall inträda omedelbart när betalning sker i förskott eller a conto. Jag har tidigare anfört att jag biträder utredningens förslag på denna punkt när det gäller skattskyldighetens inträde. Däremot avvisade jag utredningens förslag om att skattskyldighet skulle inträda redan när faktura med krav på betalning i förskott eller a conto utfärdas. Självfallet skall inte heller redovisningsskyldighet inträda i dessa fall.

Betalningar före leverans förekommer regelmässigt vid större byggnads- och anläggningsentreprenader, stora maskinleveranser och vissa beställningsarbeten som avser dyrare varor, t. ex. större fritidsbåtar. Vid tillämpningen av den nuvarande faktureringsmetoden anses skattskyldigheten för entreprenadarbeten som avser fastighet inträda först när den skattskyldige efter slutbesiktning preciserar sin fordran i utställd slutfaktura. Detta förhållande har vållat tillämpningssvårigheter och har också i vissa fall lett till avsevärda skatteförluster för det allmänna. Tillämpningssvårigheterna har främst bestått i att vid större arbeten avskilja vad som avlämnats till beställaren och som bör kräva

slutbesiktning och avskattning från vad som får anstå till den slutliga ekonomiska uppgörelsen.

Beskattningstekniken är inte helt neutral vid en jämförelse mellan de stora total- och generalentreprenaderna och en långt driven delad upphandling eller sådan egenregiverksamhet som inte medför skattskyldighet. Om upphandlingen görs som total- eller generalentreprenad behöver beställaren betala mervärdeskatt först efter slutfaktureringen. Denna kan enligt normalavtal anstå i åtta månader efter slutbesiktningen. Vid delad upphandling får beställaren i princip betala mervärdeskatt vart efter de olika delentreprenaderna färdigställs och slutbesiktigas. Vid sådan egenregiverksamhet som ej medför skattskyldighet uppkommer skattebelastningen fortlöpande vid förvärv av byggnadsmaterial m. m.

Förlustriskerna för det allmänna har sin grund i tillämpad redovisningsteknik. Entreprenören lyfter regelmässigt betalning a conto under tiden arbetet pågår. Fleråriga arbeten kan förekomma. Redovisningsmässigt bokförs dessa betalningar som skuld till beställaren. Fordran för vilken skattskyldighet inträder uppkommer först i och med slutfaktureringen. Vid en inträffad konkurs före slutfaktureringen åvilar skattskyldigheten konkursboet när detta preciserar fordringen på beställaren.

Eftersom gäldenären har lyft betalning i stort sett för vad han utfört får boet sällan någon fordran som överstiger vad beställaren förskottsvis har utgett till gäldenären. Konkursboet har därför åsamkats en mas-sagäld som avser mervärdeskatt. Ofta saknas dock tillgångar till betalning av denna skuld. Regeringen har genom särskilda beslut medgett nedsättning av mervärdeskatten i dessa fall så att den i princip motsvarar vad staten skulle ha fått in om redovisningsskyldighet hade inträtt omedelbart för förskott och a conto-likvider under förutsättning att skatten inte hade betalats men bevakats i konkursen.

De risker och nackdelar som jag nu har berört i fråga om de stora entreprenadarbetena föreligger i fråga om alla beställningsarbeten med långa upparbetningstider och för vilka betalningen till större delen erläggs före slutleverans eller motsvarande. Dessa omständigheter talar i och för sig för att betalningar före leverans bör utlösa inte bara skattskyldighet utan även redovisningsskyldighet.

Från redovisningsteknisk synpunkt kan omedelbar beskattning av förskottbetalningar och motsvarande i någon mån leda till ökade svårigheter för skattskyldiga, som har att tillämpa reduceringsreglerna. Detta är fallet för företagen inom byggnads- och anläggningsbranschen. Dessa får i samband med att förskott eller a conto-betalning avkrävs beställaren beräkna mervärdeskatt på beloppet. Innan en omfattande entreprenad är slutförd kan den exakta fördelningen på de två reduceringsreglerna inte göras. Liknande svårigheter föreligger i den mån entreprenaden även omfattar prestationer på vilka reduceringsreglerna inte är tillämpliga.

Vidare har det gjorts gällande att den föreslagna beskattningen av förskott och a conto-betalningar skulle kunna missbrukas i konkurrensyfte vid anbudsgivningen. Denna sker regelmässigt i priser exkl. mervärdeskatt. Om anbud skulle avges inkl. mervärdeskatt kunde någon skattskyldig frestas att övervärdera de lågbeskattade delarna av entreprenaden och därigenom förmå en ej skattskyldig beställare att anta ett anbud som är högre än konkurrenternas, exkl. skatt, men som framstår som förmånligare efter tillägg för skatt.

Enligt min uppfattning är farhågorna för en besvärlig tillämpning eller för missbruk överdrivna. Jag är dock medveten om att vissa svårigheter kommer att föreligga, vilket bör inverka på totalbedömningen av förskottsbeskattningen.

En samlad bedömning av de redovisningstekniska och andra synpunkter på redovisningsmetoden som jag nu har anfört visar att en övergång till faktureringsmetoden är önskvärd och möjlig att genomföra med vissa inskränkningar och jämkningar. Det slutliga ställningstagandet till dessa frågor måste dock innefatta en bedömning också av effekterna på de skattskyldigas och deras kunders likviditet.

Företag som redan nu tillämpar faktureringsmetoden berörs i princip inte av att denna metod blir obligatorisk. Övergången från kontantmetod till faktureringsmetod innebär inte heller någon skillnad i likviditetshänseende när det gäller tillhandahållanden mot kontant betalning eller sådana tillhandahållanden på kredit som finansieras genom t. ex. diskontering av växlar eller kontrakt eller genom överlåtelse av varufordringar. I dessa fall anses redan enligt nu gällande kontantmetod redovisningsskyldigheten inträda när betalningen tas emot. Slutligen påverkas inte heller en skattskyldigs likviditet när betalning sker under den redovisningsperiod då faktura har ställts ut eller mottagits. Likviditetsförändringar kan därmed tänkas inträda i huvudsak för skattskyldiga som f. n. tillämpar kontantmetoden och som medger förhållandevis lång kredit utan att finansiera krediten på nyss nämnt sätt.

Skattskyldig som övergår till redovisning enligt faktureringsmetoden får åtnjuta avdrag för ingående skatt som hänför sig till kreditinköp tidigare än som nu är fallet. Detta innebär självfallet en förbättring i likviditetshänseende.

Det nuvarande redovisningssystemet är inte neutralt i kostnadshänseende. En skattskyldig säljare som tillämpar kontantmetoden skall betala mervärdeskatt på sin skattepliktiga omsättning först när han tar emot betalning från köparen eller i vissa fall från finansieringsinstitut. Tillämpar köparen faktureringsmetoden inträder rätt till avdrag för ingående mervärdeskatt för honom när hans skuld till säljaren uppkommer. Statsverket betalar alltså tillbaka mervärdeskatt till köparen innan motsvarande skatt har betalats in till länsstyrelsen av säljaren. Även den omvända situationen till statsverkets fördel förekommer. Jag

anser att mervärdeskatten bör ha en utformning som i möjlig mån undanröjer sådana effekter. I de fall dessa föreligger vid transaktioner mellan företag i intressegemenskap kan visserligen sägas att en tillräcklig åtgärd skulle vara att föreskriva samma redovisningsmetod för företagen. En sådan föreskrift skulle dock knappast vara tillräcklig. Samma effekt kan nämligen uppkomma även om företagen inte är i intressegemenskap eftersom dessa f. n. har frihet att själva disponera över hur effekterna skall fördelas mellan dem. Den enligt min mening bästa metoden att komma tillrätta med detta principiella problem är att samtliga företag ges samma redovisningsmetod.

Jag har tidigare uttalat att faktureringsmetoden är att föredra framför kontantmetoden när det gäller de redovisningstekniska aspekterna på beskattningen. Övergång till denna redovisningsmetod medför som jag redan har berört likviditetspåfrestningar för vissa skattskyldiga. För skattskyldiga som av redovisningstekniska skäl kan medges rätt att redovisa mervärdeskatt enligt kontantmetoden under löpande beskattningsår eller som kan få redovisa skatt en gång om året kommer dessa likviditetspåfrestningar att inskränka sig till vad som följer av att skatt skall redovisas på fordringarna vid årets utgång. För övriga skattskyldiga kan däremot effekterna på företagens likviditet och kapitalanskaffningskostnader bli större. Även om faktureringsmetoden av redovisningstekniska, kontrolltekniska och principiella skäl bör göras obligatorisk för i princip alla skattskyldiga anser jag inte att dessa likviditetseffekter m. m. kan negligeras. Utredningen har föreslagit att länsstyrelsen efter särskild prövning skall kunna medge anstånd i upp till 20 dagar utöver nu gällande 35 dagar med betalning av mervärdeskatt när fråga är om skattskyldig med mycket betydande långfristiga varufordringar och i förhållande härtill små långfristiga leverantörskulder. Under riksdagsbehandlingen av prop. 1978/79:33 och vid kontakter med närmast berörda branschorganisationer har kommit fram att den av utredningen föreslagna förlängningen av betalningsfristen, som dessutom föreslogs något förlängd i propositionen, inte anses tillräcklig för att eliminera likviditetspåfrestningarna för vissa företag genom övergången till faktureringsmetoden. Därvid har framhållits såväl engångseffekten vid själva övergången som bestående likviditetseffekter.

Dessa invändningar förtjänar enligt min mening att beaktas. Särskilda åtgärder bör därför vidtas. Jag har övervägt att, i syfte att eliminera engångseffekten vid övergången, låta skattskyldiga, vilkas leverantörskulder understiger kundfordringarna vid övergången till faktureringsmetoden, få rätt att dela upp betalningen av skillnaden mellan den utgående och den ingående skatten på skulderna och fordringarna på redovisningsperioderna under några år. Med hänsyn till att bl. a. kreditvillkor och kreditvolym varierar kraftigt mellan olika företag föreligger dock påtagliga svårigheter att utforma uppdelningen på ett rättvist sätt.

Jag har mot denna bakgrund kommit till den slutsatsen att kontantmetoden bör få tillämpas i vissa fall även efter övergång till en i princip obligatorisk redovisning enligt faktureringsmetoden. Det är dock enligt min mening väsentligt bl. a. från kontroll- och neutralitetssynpunkt att användningen av kontantmetoden begränsas kraftigt. Den mer långsiktiga målsättningen bör vara att samtliga skattskyldiga bör tillämpa faktureringsmetoden.

Det avgörande för om kontantmetoden skall få tillämpas även fortsättningsvis bör vara hur övergången till faktureringsmetoden skulle påverka en skattskyldigs likviditet. En negativ effekt på likviditeten uppstår när utgående skatt på kreditförsäljningar skall redovisas redan när en fordran bokförs och inte när betalning tas emot. Denna effekt minskar genom att rätt till avdrag för ingående skatt på kreditförvärv inträder redan när skuld bokförs och inte när betalning sker.

Den genomsnittliga kredittid som lämnas kunderna kan beräknas genom att den totala utgående skatten under ett år divideras med skatten på utestående kundfordringar vid årets utgång varefter antalet dagar under året divideras med den framräknade faktorn. På motsvarande sätt kan beräknas den genomsnittliga kredittid som utnyttjas från leverantörerna genom att den totala ingående skatten under ett år divideras med skatten på utestående leverantörsskulder vid årets utgång och sätts i relation till dagantalet. Om skatten på utestående fordringar eller utestående skulder vid årets utgång avviker från vad som regelmässigt brukar gälla vid års slut eller under året bör i stället de regelmässigt gällande förhållandena beaktas.

Genom att dra den utnyttjade kredittiden från den lämnade erhålls visserligen en genomsnittlig skillnad i kredittid. Härigenom får man dock ingen riktigt rättvisande bild av vad övergången till faktureringsmetoden skulle innebära för en skattskyldig. Den utgående skatten är ju normalt större än den ingående. Om de genomsnittliga kredittiderna är ungefär lika långa uppvägs inte effekten av att den utgående skatten får betalas tidigare än f. n. helt av effekten av att avdrag för ingående skatt får åtnjutas tidigare. Mervärdet bör därför beaktas. Detta bör enligt min mening lämpligen ske på det sättet att den utnyttjade kredittiden multipliceras med förhållandet mellan hela den ingående skatten under ett år och hela den utgående skatten under samma år. Skillnaden mellan den lämnade och den utnyttjade kredittiden, beräknad på nu angivet sätt, kan kallas nettokredittid.

Om nettokredittiden är positiv, dvs. den lämnade krediten är större än den utnyttjade, kan den skattskyldige beräknas få försämrad likviditet genom övergången till redovisning enligt faktureringsmetoden. Kontantmetoden bör dock få tillämpas endast när det är särskilt befogat. Jag anser därför att redovisning enligt kontantmetoden bör komma i fråga först om nettokredittiden uppgår till minst 15 dagar.

För skattskyldiga som får tillämpa kontantmetoden även fortsättningsvis uppkommer ingen likviditetspåfrestning vid övergången och inte heller någon bestående likviditetseffekt. De likviditetspåfrestningar som

uppkommer för skattskyldiga vilkas nettokredittid är kortare än 15 dagar kan inte sägas vara avsevärda. Det kan ändå finnas skäl att under en övergångstid medge en förlängning av redovisningstiden. Jag återkommer till detta i avsnittet om ikraftträdandebestämmelserna.

Genom att en möjlighet öppnas till fortsatt tillämpning av kontantmetoden blir frågan om obligatorisk tillämpning av en och samma redovisningsmetod i koncernförhållanden och andra fall av intressegemenskap mellan företag aktuell. Det är enligt min uppfattning olämpligt att två företag, t. ex. inom en koncern, vid transaktioner sinsemellan kan uppnå mycket långa skattekrediter genom att välja olika redovisningsmetoder. En förutsättning för att ett företag skall få rätt att tillämpa kontantmetoden bör därför vara att det i endast måttlig omfattning säljer skattepliktiga varor eller utför skattepliktiga tjänster åt annat företag i samma koncern. Motsvarande bör gälla i andra fall av intressegemenskap mellan företag, t. ex. i den formen att flera skattskyldiga gemensamt äger, direkt eller indirekt, ett företag från vilket de köper varor eller tjänster.

Vid beräkning av nettokredittid enligt vad jag nyss har uttalat bör kredit som skattskyldig ger till någon med vilken han har intressegemenskap inte medräknas. Motsvarande bör gälla för sådana avbetalningsfordringar för vilka redovisningsskyldighet inträder först när betalning erhålls från köparen.

En skattskyldig som redovisar skatt enligt faktureringsmetoden kan med nuvarande bestämmelser inte förhindras att gå över till kontantmetoden om han vill göra det. För att motverka att sådan övergång görs i syfte att skapa förutsättningar för tillämpning av kontantmetoden efter ikraftträdandet av de nya bestämmelserna bör kontantmetoden vara utesluten om den skattskyldige någon gång efter utgången av år 1978 haft att tillämpa faktureringsmetoden vid sin skatteredovisning.

Företag som startar sin verksamhet efter ikraftträdandet bör i princip alltid redovisa mervärdeskatt enligt faktureringsmetoden. Kan den skattskyldige visa att de företag med vilka han konkurrerar och som har likvärdiga förhållanden i fråga om krediter m. m. får tillämpa kontantmetoden bör han dock kunna få göra detsamma.

I det fall kontantmetoden får tillämpas bör detta gälla såväl utgående som ingående skatt.

När skattskyldig, som tillämpar faktureringsmetoden, förvärvar skattepliktig vara eller tjänst från skattskyldig som tillämpar kontantmetoden borde, i enlighet med vad jag tidigare har anfört, avdrag för ingående skatt medges i takt med betalningarna. Detta är dock praktiskt olämpligt och avdragsrätten bör i dessa fall på samma sätt som nu gäller inträda på det sätt som följer av köparens redovisningsmetod.

De förhållanden för vilka jag nu har redogjort medför att kontantmetoden bör få tillämpas endast efter prövning i varje enskilt fall. Denna prövning bör göras av länsstyrelse. Ett medgivande om fortsatt redovisning enligt kontantmetoden bör meddelas att gälla tills vidare. Läns-

styrelsen bör ompröva ett lämnat medgivande om förutsättningarna för detta ändras, t. ex. i form av ändrade kredittider. Mot länsstyrelsens beslut bör talan få föras hos riksskatteverket (RSV). Verkets beslut bör dock inte kunna överklagas. För att länsstyrelsen skall kunna göra erforderlig utredning bör ansökan vara länsstyrelsen till handa i god tid före ingången av år 1981. Länsstyrelsens beslut bör också föreligga i så god tid före ikraftträdandet av de nya reglerna att den skattskyldige kan förbereda sig för den redovisningsmetod som han skall tillämpa.

Jag har i det föregående redovisat min uppfattning i fråga om redovisningsmetoderna i stort. Några frågor på detta område återstår dock att behandla. Utredningens förslag om att betalning helt eller delvis före tillhandahållande av beställd vara eller tjänst skall utlösa redovisningsskyldighet innebär att dessa betalningar till skillnad mot vad som nu gäller skall täcka även uppdragstagarens utgående skatt.

Min principiella uppfattning är att beskattningen av skatteobjekt med långa upparbetningstider f. n. inte är tillfredsställande. Regelmässigt betalas dessa objekt genom förskott eller a conto-likvider och en slutbetalning. Genom den avdragsrätt som i mervärdeskattesystemet tillkommer uppdragstagaren är objektet i realiteten inte belastat med mervärdeskatt förrän det anses ha "levererats" i skatterättslig mening. Detta kan, som jag tidigare har framhållit, i fråga om t. ex. byggnadsentreprenader i vissa fall dröja ett eller flera år. Det kan också när det gäller arbeten på fast egendom noteras att vad som tillförs fastigheten av uppdragstagaren civilrättsligt blir uppdragsgivarens egendom utan rätt för den förstnämnde att förfoga däröver. Det kan därför med fog hävdas att byggnads- eller anläggningsentreprenad tillhandahålls fortlöpande i den takt arbete utförs på fastigheten.

Mot dessa synpunkter får ställas att en tidigarelagd beskattning i samband med övergången till faktureringsmetoden ställer ökade krav på kapitalmarknaden. De projekt som pågår vid övergången skall avskattas samtidigt som förskott, vilka hänför sig till nya projekt, beskattas. Vidare leder den tidigarelagda beskattningen till ökade kapitalanskaffningskostnader för beställaren.

Jag anser att övervägande skäl talar för att utredningens förslag om beskattning av förskott i princip bör genomföras. På ett område gör sig dock särskilda skäl gällande. De ökade kostnaderna för kapitalanskaffning kommer att leda till högre kostnader för bostadsproduktionen och för investeringar i byggnader och andra anläggningar. De bostadsförvaltande företagen och kommunerna kommer därför att få bära en ökad kostnad i dessa delar. Med hänsyn till nu rådande förhållanden på bostadsmarknaden och till kommunernas ekonomiska situation är jag inte beredd att f. n. genomföra utredningens förslag om att redovisningsskyldighet skall inträda när förskott eller a conto-betalning som hänför sig till byggnads- eller anläggningsentreprenad uppbärs. I princip bör skatteredovisningen i likhet med vad som nu tillämpas anstå

till dess entreprenaden är avslutad och entreprenörens fordran preciserats i utställd slutfaktura. Sådan faktura synes i de flesta fall utfärdas eller kunna utfärdas inom två månader efter slutbesiktningen. För att i någon mån anpassa beskattningen till vad som i övrigt föreslås gälla och dessutom motverka att den fördröjs i onödan bör dock förskott eller a conto-likvider alltid beskattas inom nämnda tid, således även om slutfaktura inte har utfärdats. Redovisningen av skatt på förskott m. m. kommer alltså att ingå i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken tvåmånaderstiden går till ända. Av praktiska skäl bör samma regel gälla beträffande redovisning av skatt som hänför sig till utrustning eller inredning av byggnad, under förutsättning att byggnadsentreprenaden omfattar även sådana prestationer.

Min nu redovisade uppfattning i fråga om tidpunkten för redovisningen av skatt som hänför sig till förskott och delbetalningar av byggnads- och anläggningsentreprenader gör det nödvändigt att ta upp även frågan om beskattningen av stora projekt, som kan färdigställas i självständiga delar, vilka beställaren kan ta i anspråk successivt. Utredningen har framhållit att det enligt nuvarande bestämmelser i viss mån är oklart när skattskyldigheten skall inträda för sådana delbara entreprenader. Jag anser att denna fråga bör lösas på det sättet att redovisningsskyldighet skall inträda när en färdigställd del kan tas i bruk av beställaren efter slutbesiktning eller motsvarande åtgärd. Skyldigheten att redovisa skatt bör omfatta den del av uppburna förskott eller a conto-betalningar som kan anses belöpa på den färdigställda delen. Den slutliga skatteredovisningen får anstå till slutfaktureringen.

I princip bör samma redovisningsteknik kunna tillämpas när den som bedriver byggnadsverksamhet i egen regi utför ny-, till- eller ombyggnad av fastighet. Jag återkommer i det följande till beskattningen av denna verksamhetsform och vill här endast framhålla att mitt förslag syftar till att redovisningsskyldigheten även för sådan byggnadsverksamhet skall inträda senast två månader efter det att fastigheten efter slutförda arbeten kunnat tas i bruk för avsett ändamål. Vad som enligt mitt förslag skall gälla i fråga om entreprenader som avlämnas i delar bör också tillämpas när skattskyldig i egen regi utför stora projekt som han färdigställer och tar i bruk allteftersom utförda delar av projektet färdigställs.

Utredningen och remissinstanserna har tagit upp vissa andra frågor, som rör redovisningsskyldighetens inträde.

Jag delar utredningens uppfattning att avbetalningsköpen kräver särbehandling. Om säljare återtar avbetalningsgods från skattskyldig köpare enligt lagen (1978: 599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m. fl. är köparen skyldig att i sin mervärdeskatteredovisning till länsstyrelsen återföra redan avdragen ingående mervärdesskatt som hänför sig till avbetalningsköpet. Någon möjlighet att fullgöra denna återbetalningsskyldighet torde mera sällan föreligga. Jag anser därför att utred-

ringens förslag om successiv beskattning och avdragsrätt i dessa fall bör genomföras. I likhet med vad vissa remissinstanser har anfört förordar jag dock att den avgörande tidpunkten bör vara den faktiska betalningen och inte förfallodagen för betalningen.

Vid kreditköp mellan näringsidkare och konsument enligt konsumentkreditlagen (1977: 981) är förhållandena inte desamma som vid avbetalningsköp mellan näringsidkare. Köparen saknar rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. Någon särskild förlustrisk för statsverket torde därför knappast föreligga. Jag anser ändå att praktiska skäl talar för att kreditköp med återtaganderätt enligt konsumentkreditlagen i princip bör behandlas på samma sätt som avbetalningsköp mellan näringsidkare. Det förekommer nämligen i viss utsträckning att samma företag tillhandahåller kredit åt såväl konsumenter som näringsidkare och att det vid försäljningstillfället inte är klart till vilken kategori köparen kan hänföras. Det kan vidare föreligga svårigheter att redan när ett avtal om kreditköp ingås avgöra om återtaganderätt över huvud kan göras gällande. De föreslagna särbestämmelserna om redovisning av skatt vid avbetalningsköp bör därför tillämpas endast i sådana fall där återtaganderätt klart kan åberopas. I den mån en skattskyldig har annan kreditförsäljning får avgöras om denna kan berättiga till fortsatt redovisning av skatt enligt kontantmetoden i enlighet med vad jag tidigare har anfört eller till anstånd med att lämna deklaration. I lagtexten bör uttrycket kreditförsäljning med förbehåll om återtaganderätt användas.

Jag har i det föregående behandlat frågan om redovisningsskyldighetens inträde. Regler härom bör, som utredningen har föreslagit, tas in i en ny paragraf, nämligen 5 a §. I samma paragraf bör också regleras de undantag från en obligatorisk faktureringsmetod som jag i det föregående förordat.

Bestämmelserna om avdragsrätten i 17 § bör också ändras så att de stämmer överens med bestämmelserna om redovisningsskyldighetens inträde.

Någon särskild reglering av rätten att föra talan mot länsstyrelsens beslut enligt 5 a § andra eller tredje stycket behövs inte. Besvärsrätten regleras i 51 § tredje stycket i vilket också anges att talan inte får föras mot riksskatteverkets beslut.

Mina förslag i det föregående innebär att faktureringsmetoden inte genomförs fullt ut. Vissa skattskyldiga kommer att få redovisa skatt enligt kontantmetoden och andra enligt kontantmässiga grunder under löpande beskattningsår. Detta gör det nödvändigt att särskilt överväga när redovisningsskyldigheten skall inträda vid överlåtelse av verksamhet eller del därav eller vid fusion eller liknande förfarande och vid konkurs.

En överlåtelse av verksamhet innebär att räkenskaperna måste avslutas. Fordringar och skulder skall därför bokföras och konteras i vederbörlig ordning. Härav följer enligt 5 a § första stycket att redovisningsskyldighet inträder för överlåtaren för den redovisningsperiod då

överlåtelsen sker. Det kan dock förekomma att överlåtaren har avbetalningsfordringar för vilka redovisningsskyldigheten enligt 5 a § andra stycket inte skall inträda förrän betalning sker. Vanligen torde vid överlåtelse av rörelse den nye innehavaren också överta inkasseringen av övertagna avbetalningsfordringar. Det är därför naturligt att redovisningsskyldigheten för skatt som belöper på sådana avbetalningsfordringar som övertas i samband med övertagandet av den verksamhet i vilken fordringen uppkommit bör åvila den nye innehavaren av verksamheten. Motsvarande bör gälla i fråga om avdragsrätten enligt 17 § andra stycket för skatt som avser övertagna avbetalningsskulder.

Om skattskyldig har försatts i konkurs bör redovisningsskyldighet och avdragsrätt inträda vid konkursutbrottet för då obetalda kundfordringar och leverantörsskulder. Detta innebär att statsverkets fordran på skatt kommer att kunna bevakas i konkursen som en vanlig skattefordran. I den mån betalning för kundfordringar inflyter till konkursboet kommer boet inte att behöva redovisa skatt härför. Konkursboet kommer inte heller att få göra avdrag för ingående skatt som belöper på leverantörsskulder som boet helt eller delvis betalar. Denna uteblivna avdragsrätt kan dock kompenseras av att redovisningsskyldighetens inträde för konkursgäldenären i vissa fall kan leda till en återbetalning av skatt till konkursboet, nämligen i de fall obetalda leverantörsskulder uppgår till högre belopp än utestående kundfordringar. Detta belopp kan användas för utdelning i konkursen. Även konkursfallen regleras i 5 a och 17 §§.

Vid överlåtelse av verksamhet kan den nye innehavaren överta inte bara fordringar och skulder utan även rätt till bonus och andra liknande efterhandsrabatter liksom motsvarande skyldigheter. Redovisningsskyldighet för övertagna fordringar har såsom framgår av vad jag tidigare sagt inträtt för överlåtaren vid överlåtelsen. Bestämmelserna i 15 § tredje stycket om rätt till avdrag för skatt som hänför sig till uppkomna kundförluster bör utsträckas till att omfatta även den som övertar fordringar i samband med övertagande av verksamhet. Någon ändring av bestämmelserna i 15 § fjärde stycket om rätt till avdrag för skatt som hänför sig till utgiven bonus m. m. synes inte nödvändig eftersom redan nuvarande ordalydelse ger övertagaren denna rätt. Anvisningarna till 15 § bör däremot kompletteras så att köparen eller den som efter en överlåtelse mottar bonus m. m. blir skyldig att minska sin ingående skatt med den skatt som hänför sig till vad som mottagits.

Utredningen har föreslagit att vissa bestämmelser om uttag av tjänst skall tas in i 15 §. Jag anser att motsvarande bestämmelser i stället bör placeras i 5 b §.

Flera remissinstanser har avstyrkt utredningens förslag om att skattskyldig skall automatiskt få anstånd med redovisning av mervärdesskatt för helt år när anstånd har medgetts med att lämna självdeklaration.

Man har i stället pekat på möjligheten att ge anstånd efter prövning i varje enskilt fall. Jag är f. n. inte beredd att godta utredningens förslag på denna punkt.

Utredningen har vidare föreslagit att redovisningsskyldighet skall föreligga när den skattepliktiga omsättningen för beskattningsår uppgår till minst 10 000 kr., oavsett beskattningsårets längd. Redovisningsskyldighet skall föreligga så länge länsstyrelsen inte beslutar annat. Vidare föreslås att begreppet beskattningsår definieras i anvisningarna till 5 a § som beskattningsår enligt kommunalskattelagen (1928:370), KL, eller, om verksamheten inte medför skattskyldighet enligt KL, kalenderår eller i vissa fall räkenskapsår. Begreppet beskattningsår föreslås bli infört i 22, 24, 25, 34–36, 39, 40 och 55 §§ samtidigt som vissa närmast redaktionella ändringar bör göras i 16 § första stycket, 18 § första stycket, 19 §, 22 § första stycket och 49 §.

Förslagen har med något undantag godtagits eller lämnats utan erinran av remissinstanserna. Även jag godtar förslagen och föreslår att de genomförs.

2.3 Redovisningsperioderna, m. m.

Utredningen har föreslagit att de nuvarande redovisningsperioderna om 4 eller 6 kalendermånader slopas. Därmed skulle redovisningsperiod kunna omfatta en kalendermånad, två kalendermånader eller helt beskattningsår. Vidare har utredningen föreslagit att länsstyrelsen skall kunna medge jämkning av redovisningsperiods längd med ett mindre antal dagar för att möjliggöra en anpassning av redovisningsperioderna till kortperiodiska bokslut.

Som jag tidigare har anfört förordar jag att helårsredovisning bör medges skattskyldiga med en årsomsättning om ca 100 000 kr. Skattskyldiga, vars årsomsättning är högre men högst ca 200 000 kr. bör, som framhållits, få redovisa skatt halvårsvis. Årsomsättningen bör i detta sammanhang utgöras av omsättningen exkl. mervärdeskatt. Jag vill också framhålla att en anpassning av redovisningsperiods längd till kortperiodiska bokslut i praktiken i så gott som alla fall torde kräva en förlängning eller förkortning med högst fem dagar. Någon anledning att medge större avsteg från den ordinarie periodlängden torde därför knappast finnas.

I enlighet med förslagen bör ändringar göras i 22 § och anvisningar införas till 22 §.

Jag delar utredningens uppfattning att återbetalning av överskjutande ingående skatt alltid skall göras, således även om skattebeloppet understiger 1 000 kr. Detta kräver ändring av 49 §.

2.4 Uttag av vara och tjänst

Den helt övervägande delen av konsumtionsbeskattningen enligt ML

avser det yrkesmässiga tillhandahållandet av skattepliktiga varor, byggnader eller tjänster. Som en viktig komplettering härtill beskattas även uttag av varor eller byggnader för den skattskyldiges, anställdas eller annans personliga bruk. Om man bortser från förhållandena på fastighetsområdet, till vilka jag återkommer senare, beskattas inte uttag av tjänst.

Utredningen har framhållit att en sakligt sett motiverad beskattning av uttag f. n. inte sker i vissa fall. Vid överföring av skattepliktig vara från en verksamhetsgren, som medför skattskyldighet, till annan verksamhetsgren, som inte medför skattskyldighet, föreligger enligt utredningen troligen ingen beskattningsgrund. Ett fartyg eller luftfartyg, som kunnat förvärfvas skattefritt, beskattas inte om det förs över till verksamhetsgren, i vilken skattefrihet vid förvärv av sådana fartyg inte gäller. I punkt 2 av anvisningarna till 2 § bör, menar utredningen, införas bestämmelser om beskattning i nu nämnda fall. Utredningen har också föreslagit ett tillägg till punkt 1 av nämnda anvisningar av innebörd att även omsättning av delar m. m. till skattefria fartyg eller luftfartyg i princip alltid skall anses som yrkesmässig.

Vidare har utredningen föreslagit att beskattning bör ske även när tjänst tillhandahålls utan vederlag eller till underpris. Omsättningen bör dock träffa endast tjänster som den skattskyldige även annars omsätter i sin verksamhet. Någon beskattning bör inte ske när en tjänsteprestation utförs för en verksamhetsgren, som inte medför skattskyldighet.

I likhet med flertalet remissinstanser anser jag att överföring av en vara från en verksamhetsgren till en annan bör beskattas när varan i realiteten är skattefri i den första verksamhetsgrenen men skulle ha varit belastad med mervärdeskatt om den direkt hade anskaffats för den andra verksamhetsgrenen. Jag anser även att förslaget beträffande delar m. m. till skattefria fartyg eller luftfartyg bör genomföras.

I enlighet med vad som har framhållits av ett par remissinstanser bör skyldigheten att redovisa mervärdeskatt vid uttag av vara föreligga när rätt till avdrag för ingående skatt har förelegat vid förvärvet av varan. Den nuvarande bestämmelsen i punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 2 § bör ändras i enlighet härmed.

Några remissinstanser har efterlyst en definition av begreppet verksamhetsgren. I ML måste göras skillnad mellan sådan del av en näringsidkares verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML och andra delar av verksamheten. Dessa delar kan i övrigt framstå som en enhetlig verksamhet. Som exempel kan nämnas transportföretag som utför transporter av både passagerare och gods. Som en verksamhetsgren bör i dessa och andra fall avses den del av verksamheten som medför skattskyldighet enligt ML och som en annan verksamhetsgren övriga delar av verksamheten. Någon författningsmässig reglering härav torde inte vara nödvändig.

Remissinstanserna har i allmänhet anslutit sig till förslaget om beskattning av uttag av tjänst eller lämnat det utan erinran.

Enligt nu gällande bestämmelser blir en inte oväsentlig del av de skattepliktiga tjänsterna i praktiken obeskattade till den del de tillhandahålls utan vederlag och för lågt beskattade när de tillhandahålls till underpris. Detta förhållande är enligt min mening inte tillfredställande. Jag anser därför i likhet med utredningen och flertalet remissinstanser att en beskattning bör ske av tjänster som tas ut ur verksamhet eller som tillhandahålls till underpris.

Jag anser att den teknik för beskattningen som utredningen har föreslagit är lämplig. Däremot anser jag i likhet med några remissinstanser att beskattningen delvis bör utformas på ett annat sätt än utredningen har föreslagit. Som en grundläggande regel bör visserligen gälla att beskattningen skall omfatta uttag av sådan tjänst som den skattskyldige annars yrkesmässigt omsätter i verksamheten. Därutöver bör dock beskattning ske av privat utnyttjande av vara som utgör omsättningstillgång i skattskyldigs verksamhet. Som exempel kan nämnas att någon som handlar med fritidsbåtar utnyttjar en båt ur lagret för privat bruk.

En förutsättning för att privat utnyttjande av omsättningstillgång skall beskattas bör vara att värdet av utnyttjandet inte är ringa. Som ringa bör enligt min mening kunna anses ett värde om högst några hundratal kr. Den närmare bestämningen härav får ankomma på rättstillämpningen. Jag utgår från att beskattning i praktiken kommer att bli aktuell endast när den utnyttjade tillgången har ett relativt stort värde.

Vidare bör en begränsning göras av beskattningen av uttag av tjänst. I det fall den skattskyldige själv utför en tjänst för egen räkning bör beskattning ske endast om tjänsten utförs i samband med uttag av vara ur verksamheten. Härigenom uppnås framför allt att någon påtaglig ökning av antalet beskattningstillfällen inte sker eftersom uttaget av varan enligt gällande bestämmelser skall beskattas. Enligt min mening bör uttrycket "själv utför en tjänst" innebära att den skattskyldige fysiskt skall utföra en tjänsteprestation, vilket innebär att uthyrning av vara skall följa huvudregeln om beskattning av uttag av tjänst.

Bestämmelser om uttag av tjänst bör tas in i punkt 2 första stycket av anvisningarna till 2 §.

Jag anser inte att det i praktiken bör vara förenat med särskilda svårigheter att avgöra om fråga är om tjänst som annars tillhandahålls yrkesmässigt eller har förvärvats av den skattskyldige endast för att tillhandahållas t. ex. anställd utan vederlag. Det är enligt min mening inte befogat med en begränsning av beskattningen av uttag av tjänst till fall där mottagaren av tjänsten har ekonomiskt intresse eller inflytande i den skattskyldiges verksamhet. En sådan bestämmelse skulle onödigtvis komplicera tillämpningen. Jag är därför inte beredd att tillmötesgå de önskemål om ändringar av utredningens förslag på dessa punkter som fram-

förts vid remissbehandlingen. Jag delar den av utredningen uttryckta uppfattningen att förvärv av vara eller tjänst endast för tillhandahållande åt t. ex. anställd inte berättigar till avdrag för ingående skatt. Mot denna bakgrund anser jag inte att någon särskild reglering av denna situation behövs.

Mitt ställningstagande till frågan om uttagsbeskattning av tjänst innebär bl. a. en principiellt ändrad syn på tillhandahållande av kost åt personal i verksamhet som medför skattskyldighet. Sådant tillhandahållande anses utgöra skattepliktig omsättning oavsett om den anställde erlägger ersättning eller ej. Beskattningsvärdet anses i princip utgöra det värde som enligt källskattetabellerna skall gälla för fri eller subventionerad kost. Personalservering i verksamhet som i övrigt inte medför skattskyldighet betraktas inte som yrkesmässig.

Tillhandahållande av kost åt personal har visserligen ett inslag av personalvård. I allt väsentligt är det dock inte fråga om annat än tillhandahållande för privatkonsumtion. Denna skall självfallet — när det inte är fråga om s. k. trivselförmåner av mindre värde — beskattas även när den tillhandahålls av arbetsgivaren. Jag anser i likhet med utredningen att serveringsverksamheten skall räknas som yrkesmässig när arbetsgivarens utåtriktade verksamhet avser servering. I övriga fall där emot bör personalserveringen inte medföra skattskyldighet och därmed inte berättiga den skattskyldige till avdrag för skatt som belöper på förvärv för serveringsverksamheten.

I åtskilliga fall används dock lokaler och inventarier inte endast för personalserveringen. Utredningen har föreslagit att avdrag medges för skatt som inte avser inköpta matvaror. Jag anser dock att avdrag inte bör medges för några förbrukningsvaror för serveringsverksamheten. Därmed skulle en arbetsgivare få avdrag för ingående skatt som hänförs till inventarier i serveringen i den mån avdragsrätt över huvud föreligger. Jag föreslår att bestämmelser av detta innehåll tas in i 17 §.

Någon remissinstans har efterlyst en samordning mellan den nu aktuella uttagsbeskattningen och inkomstbeskattningen. En sådan samordning, som behövs främst när det gäller att likställa den sammanlagda beskattningseffekten för enskild företagare och anställd, bör enligt min mening eftersträvas. Detta är dock möjligt enligt gällande bestämmelser om uttagsbeskattning i ML och KL. Det bör därför ankomma på RSV att genom anvisningar åstadkomma sådan samordning.

Jag vill också ta upp några frågor om bestämmelsernas utformning.

Någon remissinstans har efterlyst en definition av begreppet allmänna saluvärdet. Med hänsyn till att det har använts under mycket lång tid inte endast i fråga om mervärdeskatten utan också när det gäller inkomstbeskattningen anser jag att tillräcklig ledning vid tolkningen av begreppet bör kunna hämtas från den nuvarande tillämpningen. Någon definition i ML bör därför inte vara nödvändig.

I punkt 2 första stycket f) av anvisningarna till 2 § har utredningen föreslagit en bestämmelse av innebörd att uttag skall anses föreligga till den del vederlaget för vara eller tjänst understiger det allmänna saluvärdet. Jag anser att bestämmelsen i stället bör utformas så att uttag alltid skall anses föreligga när vara eller tjänst tillhandahålls utan vederlag eller mot vederlag som understiger det allmänna saluvärdet. Detta bör komma till uttryck i punkt 2 första stycket a) och d) av anvisningarna till 2 §. Av 14 § första stycket 3 framgår att beskattningsvärdet vid uttag utgör saluvärdet inräknat skatt. I punkt 2 första stycket a) av anvisningarna till 2 § används begreppet "tas i anspråk av den skattskyldige". I förtydligande syfte bör betonas att begreppet "tas i anspråk" innebär att den skattskyldige tar ut varan antingen för att själv förbruka den eller för att ge bort den till någon annan. Varan kan självfallet vara antingen en omsättnings- eller en anläggningstillgång.

Den av utredningen i 15 § första stycket föreslagna bestämmelsen om beskattning av tjänst som sträcker sig över mer än en redovisningsperiod bör av systematiska skäl flyttas till 5 b §.

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

Enligt gällande bestämmelser föreligger skattskyldighet för den som i yrkesmässig verksamhet utför byggnads- eller anläggningsentreprenad eller som i sådan verksamhet tillhandahåller annan skattepliktig tjänst som avser fastighet. Härutöver är den skattskyldig som omsätter skattepliktig byggnad, dvs. byggnad som utgör lagertillgång i byggnadsrörelse. Omsättning av byggnad anses föreligga när byggnaden säljs eller dessförinnan tas i bruk för annat ändamål än stadigvarande bruk i byggnadsrörelse.

Vid bestämmandet av beskattningsvärde för tjänst som avser fastighet eller vid omsättning av skattepliktig byggnad tillämpas de i 14 § intagna reduceringsreglerna.

Utredningen konstaterar, att en betydande del av den byggnads- och anläggningsverksamhet som bedrivs inom landet inte medför skattskyldighet. Detta gäller bl. a. den av staten och kommunerna för eget behov bedrivna egenregiverksamheten på fastighetsområdet. Inte heller föreligger skattskyldighet för arbeten som de för sin utåtriktade verksamhet skattskyldiga byggnadsföretagen utför på egna förvaltningsfastigheter eller på sådana fastigheter som förvärvas i bebyggt skick för att efter ombyggnad och upprustning säljas eller behållas för egen förvaltning. Dessa arbeten träffas dock av skatt genom att avdragsrätt inte föreligger för ingående skatt som belöper på förvärv för den skattefria verksamheten. Reduceringsreglerna är avsedda att rent beloppsmässigt ge samma effekt som den avskurna avdragsrätten i den skattefria egenregiverksamheten.

Utredningen har funnit att den begränsning i fråga om skattskyldig-

het för stora delar av den egenregiverksamhet som faktiskt bedrivs på fastighetsområdet skapat tillämpningssvårigheter. Gällande regler är inte heller neutrala vid jämförelse mellan egenregi- och entreprenadverksamhet. Utredningen föreslår med hänsyn härtill att skattskyldighet införs för byggnads- och anläggningsverksamhet som bedrivs i egen regi.

Förslaget går ut på att den som utför tjänst som anges i 10 § första stycket 2 eller 4 på egen fastighet som enligt KL utgör lagertillgång i förvärvskällan rörelse skall anses bedriva yrkesmässig byggnadsverksamhet enligt ML. Till sådan verksamhet skall enligt förslaget även hänföras skattepliktig tjänst som utförs av den skattskyldige eller för hans räkning på fastighet som innehas eller nyttjas av honom. Vid en sådan i princip generell skattskyldighet för egenregiarbeten bortfaller behovet av nuvarande skattskyldighet för omsättning av byggnad.

Skattskyldighet skall enligt förslaget inträda när tjänst tas ut ur byggnadsverksamheten. Redovisningsskyldighet skall inträda för skatt som hänförs till vad som har utförts under redovisningsperioden. Från denna huvudregel görs dock det undantaget att redovisningsskyldighet för sådant uttag av tjänst som är att hänföra till uppförande i egen regi av småhus för avsalu skall föreligga under den redovisningsperiod då köparen tillträder fastigheten.

Förslagen har med några undantag tillstyrkts eller lämnats utan erinran av remissinstanserna.

Vad angår den föreslagna definitionen av vad som skall förstås med yrkesmässig byggnadsverksamhet har någon remissinstans ansett att sådan verksamhet skall föreligga inte bara när den skattskyldige utför skattepliktig tjänst på egen rörelsefastighet utan även när han genom ren upphandling av tjänster låter bebygga sådan fastighet för försäljning. Några remissinstanser har å andra sidan funnit att utredningens förslag kan föra för långt. Som yrkesmässig byggnadsverksamhet skulle nämligen komma att betraktas även sådana underhålls- och reparationsarbeten som exempelvis banker eller försäkringsbolag utför med egna anställda på fastigheter som utgör omsättningstillgångar i bank- eller försäkringsrörelse.

Svenska byggnadsentreprenörföreningen avstyrker förslaget i denna del med motivering att nu gällande bestämmelser om avskuren avdragsrätt för verksamhet som ej medför skattskyldighet är enklare att tillämpa än de föreslagna reglerna.

För egen del vill jag i denna fråga uttala följande. Utredningen har visat att nu gällande bestämmelser skapat tillämpningssvårigheter i fråga om egenregiverksamhet på fastighetsområdet och att skattens utformning dessutom brister i neutralitet mellan de olika verksamhetsformer som förekommer. Utredningens förslag innebär lösningar som väsentligen undanröjer dessa problem. Det hade varit av värde om ett ställningstagande nu kunde omfatta i princip all egenregiverksamhet, således

även den verksamhet som bedrivs inom den offentliga sektorn. I denna del har dock utredningen inte slutfört sitt arbete. Frågan behandlas av utredningen i nära samarbete med bl. a. Svenska kommunförbundet med sikte på att förslag som tillgodoser konkurrensneutralitet i beskattningen skall kunna presenteras i vad utredningen betecknar som sitt slutbetänkande. Jag finner emellertid att övervägande skäl talar för att den föreslagna utvidgningen i fråga om egenregiarbeten utanför den offentliga sektorn genomförs. Det kan enligt min mening inte anföras några bärande skäl mot att den som redan är skattskyldig för utåtriktad byggnads- eller anläggningsverksamhet blir skattskyldig även för vad han med anlitan av företagets personal, maskiner m. m. utför på egna fastigheter, särskilt som man därmed också når bättre neutralitet i beskattningen. Förslaget överensstämmer också i princip med det av mig tidigare förordade utredningsförslaget om generell skattskyldighet för uttag av tjänst.

Det är vanligt att större företag med betydande entreprenadverksamhet också innehar förvaltningsfastigheter eller ombyggnadsfastigheter som är avsedda för försäljning. Fastigheterna utgör enligt KL lagertillgång i förvärvskällan rörelse men de är inte skattepliktiga enligt ML. De arbeten som i egen regi utförs på dem medför inte skattskyldighet enligt gällande bestämmelser. Anlitas annan entreprenör för sådant arbete föreligger skattskyldighet för denne. Jag delar utredningens uppfattning att byggnadsentreprenör med egen fastighetsförvaltning bör vara skattskyldig inte bara för egenregiarbetena utan även för sådana arbeten som upphandlas för att tillföras det egna byggnadsprojektet.

Jag anser i likhet med utredningen det vara av värde att sådan verksamhet som omfattas av nu behandlade förslag definieras i ML. Den föreslagna beteckningen yrkesmässig byggnadsverksamhet finner jag också lämplig. Med anledning av att vissa remissinstanser har ansett att begreppet yrkesmässig byggnadsverksamhet, sådant det definierats av utredningen, är väl långt gående, vill jag anföra följande. Den som inte bedriver annan egenregiverksamhet än arbete på egen villafastighet eller eget fritidshus kan inte rimligen anses bedriva byggnadsverksamhet i egen regi, även om fastigheterna enligt KL räknas som lagertillgång. Endast om arbete utförs av sådant slag, som tillhandahålls i utåtriktad verksamhet, kan skattskyldighet uppkomma och då enligt de förordade reglerna om uttag av tjänst. Jag anser vidare att upphandlade arbeten för nu avsedda fastigheter med fördel kan hållas utanför skattskyldigheten och detta även i de fall den skattskyldige bedriver yrkesmässig byggnadsverksamhet i egen regi på andra fastigheter. Upphandlade arbeten blir därmed beskattade genom avskuren avdragsrätt.

Sammanfattningsvis anser jag sålunda att en första förutsättning för att yrkesmässig byggnadsverksamhet skall anses föreligga är att den skattskyldige i utåtriktad verksamhet yrkesmässigt tillhandahåller tjänst

enligt 10 § första stycket 2 eller 4. Vidare bör i verksamheten ingå fastighet som enligt KL utgör lagertillgång i rörelse, dock med bortseende från sådan fastighet som avses i 24 § 2 mom. KL (schablontaxerad en- eller tvåfamiljsfastighet) och som av den skattskyldige stadigvarande nyttjas som bostad eller för fritidsändamål. Yrkesmässig byggnadsverksamhet skall anses föreligga även när den som bedriver sådan verksamhet låter annan utföra tjänst på fastighet som ingår i verksamheten.

Utredningen föreslår att beskattningsvärdet i fråga om uttag av tjänst skall beräknas med ledning av det allmänna saluvärdet. För att underlätta tillämpningen föreslås dessutom, att detta värde i fråga om byggnads- och anläggningsarbeten skall motsvara summan av nedlagda kostnader jämte ränta på eget kapital och värdet av den skattskyldiges eget arbete.

Några remissinstanser har riktat anmärkningar mot de av utredningen föreslagna bestämmelserna om hur det allmänna saluvärdet vid uttag av tjänst bör beräknas. RSV och några länsstyrelser anser att i beräkningsunderlaget bör ingå även vinst på utförda arbeten. RSV menar att någon form av schablon bör kunna tillgripas för vinstberäkning vid uttag av byggnad. Svenska byggnadsentreprenörföreningen anser att såväl den skattskyldige som länsstyrelsen bör beredas möjlighet att utreda annat värde än nedlagda kostnader. Sveriges allmännyttiga bostadsföretag pekar på den bristande neutralitet som föreligger vid jämförelse mellan entreprenad- och egenregibyggande och anser att räntor under produktionstiden inte skall inräknas i beskattningsunderlag. Flera remissinstanser anser att tillämpningen av de föreslagna bestämmelserna kan vålla vissa svårigheter eftersom uttagna tjänster hänför sig till prestationer för vilka olika reduceringsregler kan vara tillämpliga. Man förutsätter dock att RSV bör kunna meddela anvisningar i ämnet.

För egen del anser jag i likhet med utredningen att det vid beskattningstillfället kan vara svårt att finna ett efter gängse kriterier beräknat allmänt saluvärde. Man måste beakta de särskilda förhållanden under vilka egenregiverksamheten på fastighetsområdet bedrivs. Ofta är det fråga om arbeten på stora unika projekt med långa upparbetningstider. Uppförda byggnader och andra anläggningar kan vara avsedda för mångårig egen förvaltning. Att då söka finna ett tänkt allmänt saluvärde kan inte vara meningsfullt.

Jag vill också erinra om att den föreslagna uttagsbeskattningen tekniskt sett kommer att avse uttagna tjänsteprestationer. Det är således inte det värde en utförd anläggning kan anses ha i ägarens hand som skall bestämmas utan vad en fastighetsägare skulle få betala för att få motsvarande arbeten utförda under likartade förhållanden. Sådan ersättning skall i princip täcka byggnadsföretagets nedlagda kostnader jämte vinst. Byggnadsverksamhet av någon omfattning bedrivs vanligen i aktieföretagsform. Generellt gäller att vinsten i sådan entreprenadverksamhet

uttryckt i procent av omsättningen är låg. Tillgänglig statistik för de senare åren visar vinster på en eller annan procent. I åtskilliga fall ger också entreprenaderna förlust. De vinster eller förluster det här kan vara fråga om rör sig om så små marginella belopp att man bör kunna bortse från dem vid skatteberäkningen av egenregiarbeten på fastighet.

Vid remissbehandlingen har också anmärkts att förslaget om att produktionsräntorna skall inräknas i beskattningsunderlaget vid egenregiproduktion kommer att resultera i för hög beskattning av denna i förhållande till entreprenadverksamheten. Jag återkommer i det följande till frågan om en successiv uttagsbeskattning av tjänst på fastighet. Ränntor som avser finansieringen av sådana delar av ett pågående arbete för vilka skattskyldighet har inträtt under en redovisningsperiod skall givetvis inte ingå i beskattningsunderlaget för därefter uttagna tjänster. Förslaget är därför ägnat att skapa större likformighet än vad som nu gäller i beskattningen av egenregiverksamhet och sådan entreprenadverksamhet som regelmässigt finansieras genom a conto-likvider från beställaren. Jag förordar därför att förslaget i denna del genomförs.

Vidare ansluter jag mig till utredningens förslag att anvisningarna till 14 § bör innehålla uttryckliga bestämmelser om att de vid omsättning av tjänst gällande reduceringsreglerna skall gälla på samma sätt för egenregiverksamhet och för utåtriktad entreprenadverksamhet.

Utredningsförslaget innebär att skattskyldigheten och redovisningsskyldigheten skall omfatta vad som har utförts under resp. redovisningsperiod. Jag har förståelse för de skäl som har föranlett utredningen att lämna detta förslag. Jag anser dock av andra skäl att det inte bör genomföras. Egenregiverksamheten på fastighetsområdet bör i beskattningshänseende så långt möjligt behandlas på samma sätt som entreprenadverksamheten. Enligt gällande bestämmelser inträder skattskyldighet och redovisningsskyldighet vid egenregiverksamhet när uppförd byggnad tas i anspråk för annat än stadigvarande bruk i byggnadsrörelsen eller dess förrinnan säljs. Detta innebär att redovisningsskyldighet inte inträder förrän nybyggnadsarbetena har avslutats. Med hänvisning till vad jag tidigare har anfört om tidpunkten för redovisningsskyldighetens inträde när det gäller förskott eller a conto-betalningar i entreprenadverksamhet anser jag att redovisningsskyldigheten för skatt som avser uttag av tjänst ur byggnadsverksamhet som till större delen avser ny-, till- eller ombyggnad bör anstå till dess fastigheten kan tas i bruk för avsett ändamål.

Beskattningsunderlaget skall enligt vad jag har förordat bestämmas med ledning av de nedlagda kostnaderna. Redovisningsskyldigheten bör därför inträda först två månader efter det att fastigheten har kunnat tas i bruk. Skatt skall alltså redovisas i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken tvåmånaderstiden går till ända. Härigenom lämnas den skattskyldige tillfälle att få fram ett tillförlitligt underlag för skatteberäkningen. På det sättet uppnås också i sak överensstämmelse med

entreprenadverksamheten i fråga om tidpunkten för redovisningen av den utgående skatten.

Även när det gäller större egenregiprojekt som färdigställs i delar, vilka successivt kan tas i bruk för avsett ändamål, anser jag att redovisningsskyldigheten skall inträda för de tjänster som har uttagits för färdigställd del. Detta innebär en anpassning till vad jag tidigare har föreslagit om redovisningsskyldighet för uppburna förskott och a conto-likvider vid entreprenadarbeten som färdigställts i etapper. Vad gäller mindre omfattande underhållsarbeten och liknande bör liksom vid fortlöpande arbeten åt beställare skattskyldigheten inträda successivt för vad som har utförts under perioden.

I fråga om stora egenregiprojekt med lång upparbetningstid kan vissa svårigheter uppkomma vid en avskattning etappvis. I likhet med vad som gäller i fråga om skatteredovisningen vid entreprenadverksamhet måste den löpande beskattningen under produktionstiden kunna grundas på förhandskalkyl med efterföljande justering efter färdigställandet. Jag kan inte heller se några hinder mot att en skattskyldig som har en tillräckligt långt gående projektorienterad kostnadsbokföring skulle kunna lägga den löpande bokföringen till grund för skatteredovisningen och att de indirekta kostnaderna räknas in i underlaget för den sista redovisningen av projektet. Det bör även vara möjligt att redovisa skatten på de indirekta kostnaderna årsvis i samband med bokslut. Det är angeläget att RSV meddelar anvisningar av sådant innehåll att skatteredovisningen så långt möjligt underlättas. De indirekta kostnaderna är också små i jämförelse med de direkta, varför man från uppördssynpunkt bör kunna avstå från kravet på en fullständig successiv avskattning. Någon detaljreglering i lag om principerna för den successiva avskattningen anser jag inte vara nödvändig.

Slutligen vill jag ta upp en detaljfråga om faktureringskyldigheten vid försäljning av i egen regi uppförda eller ombyggda byggnader och andra anläggningar som utgör fastighet. Eftersom de av säljaren utförda arbetena på fastighet redan har uttagsbeskattats före försäljningen medför denna inte någon ny skattskyldighet. Jag delar utredningens uppfattning att köpare som avser att använda fastigheten i verksamhet som medför skattskyldighet skall få behandla den av säljaren redovisade skatten på utförda arbeten som ingående skatt. Jag förordar att bestämmelser härom tas in i anvisningarna till 5 §. Vidare bör utredningens förslag om skyldighet för säljaren att på köparens begäran utfärda faktura med uppgift om redovisad skatt genomföras. Detta bör ske genom ett tillägg till 16 §.

2.6 Uthyrning av fastighet, m. m.

Uthyrning av fastighet medför enligt gällande bestämmelser inte skattskyldighet. Skatt som utgår vid uppförande, reparation, underhåll

m. m. av hyresfastighet blir en faktisk kostnad hos fastighetsägaren. Detta innebär att rörelseidkare som bedriver mervärdeskattepliktig verksamhet i förhyrda fastigheter eller lokaler inte har någon avdragsrätt för den mervärdeskatt som ingår i lokalkostnaden och därmed i hyran. Häri föreligger en skillnad i jämförelse med skattskyldig som bedriver verksamheten i egna lokaler. Den mervärdeskatt som sådan skattskyldig påförs för uppförande m. m. av lokaler för verksamheten utgör avdragsgill ingående skatt. Denna bristande neutralitet i beskattningen mellan skattskyldiga som bedriver verksamhet i egna eller förhyrda lokaler har uppmärksammats tidigare och riksdagsuttalanden i frågan har föranlett utredningen att på nytt ta upp frågan.

Utredningens uppfattning är att de rådande skillnaderna i beskattningen bör undanröjas. Efter en genomgång av olika tänkbara lösningar föreslår utredningen att frivillig skattskyldighet för uthyrning av rörelsefastigheter och rörelselokaler införs. Fastighetsägaren får då rätt till avdrag för ingående skatt på sådana lokaler som hyrs ut till den som är skattskyldig enligt ML. Fastighetsägaren blir också skyldig att redovisa skatt för uppburna hyror. Denna skatt blir i sin tur avdragsgill ingående skatt hos den skattskyldige hyresgästen. Härigenom undanröjs de kumulativa skatteeffekterna. För att förhindra rena skentransaktioner och för att inte medge omotiverade avdrag föreslår utredningen att åtnjutet avdrag för ingående skatt skall återföras till beskattning i fråga om byggnad eller lokal som inom tre år från uthyrningens påbörjan tas i anspråk för ändamål som inte längre medför skattskyldighet enligt ML. Motsvarande föreslås gälla i de fall fastigheten inom samma tidsperiod övergår till ny ägare. Vidare föreslås att återföringsskyldigheten begränsas till sådana förvärv för vilka anskaffningskostnaden överstiger 10 000 kr. Utredningen föreslår också att fastighetsägare, som först hyr ut lokaler till ej skattskyldiga och därefter, inom treårsperioden, till skattskyldig hyresgäst förklaras retroaktivt skattskyldig med rätt till avdrag för den ingående skatt som belöper på de lokaler som omfattas av den ändrade uthyrningen. Beskattningen föreslås ske enligt 60-procentsregeln. Nu gällande särbestämmelser beträffande koncernägda fastigheter föreslås samtidigt slopade.

Utredningens grundtankar om att de mervärdeskatteeffekter som drabbar skattskyldig som driver verksamhet i förhyrda lokaler bör undanröjas har biträts eller lämnats utan erinran av samtliga remissinstanser. Flertalet remissinstanser har också tillstyrkt den av utredningen föreslagna lösningen. Några remissinstanser, främst länsstyrelser, avstyrker dock förslaget, som man befarar leder till ett avsevärt ökat antal skattskyldiga och till kontroll- och fördelningsproblem i de fall viss fastighet används för såväl skattepliktig som ej skattepliktig verksamhet. Vidare befaras problem i samband med att viss lokal övergår från skattskyldig hyresgäst till ej skattskyldig hyresgäst. Den föreslagna tidsfristen

har av några remissinstanser också bedömts som alltför kort. Här har föreslagits 5 eller 6 år. Några remissinstanser har också föreslagit en återföring avtrappningsvis.

För egen del får jag anföra följande. Remissinstanserna har understrukit behovet av ändrade regler på detta område. De invändningar som riktats mot förslaget har gällt den tekniska lösningen och därav uppkommande kontroll- och fördelningsproblem. Jag anser i likhet med utredningen och remissinstanserna att de kumulativa skatteeffekterna bör undanröjas. Detta bör ske på det sätt utredningen har föreslagit. De problem som kan komma att uppstå torde inte bli större än att de med hjälp av anvisningar från RSV bör kunna bemästras. Nämnas bör att Danmark redan har infört motsvarande regelsystem och att EG:s sjätte direktiv för en harmonisering av medlemsländernas mervärdeskattelagstiftning också förordar denna lösning. Det föreslagna systemet bör dock göras tillämpligt även på rörelselokaler som innehas med bostadsrätt. Jag vill också framhålla att den frivilliga skattskyldigheten för fastighetsägare omfattar endast de fastigheter eller lokaler som den skattskyldige själv väljer.

I det föregående har jag föreslagit att förskott m. m. inte skall beskattas när de uppbärs utan först senare. Med hänsyn härtill bör det av utredningen föreslagna tillägget till 2 § femte stycket om frivilligt inträde i förväg inte göras.

I likhet med vissa remissinstanser har jag funnit att den av utredningen föreslagna treårsregeln är alltför kort. Genom att förlänga tidsfristen till 6 år, vilket har föreslagits av några remissinstanser, torde också en del av de förväntade problemen bortfalla. En sexårsregel kan dock leda till alltför stora tröskeeffekter. Jag förordar därför att utredningens förslag kompletteras på så sätt att endast hälften av de avdrag som har åtnjutits skall återföras till beskattning om användningen ändras efter tre år men inom sex år.

Möjligheten till retroaktivt inträde bör i likhet med vad utredningen föreslagit stå öppen i tre år. Mervärdeskatten bör vidare beräknas på hyran exkl. kostnader för el, värme etc. Den av utredningen föreslagna beloppsgränsen vid retroaktivt inträde torde få mycket liten betydelse. Då författningsförslaget dessutom har kritiserats för att vara oklart förordar jag att denna del av förslaget utgår. Avsikten med utredningens förslag har varit att underlätta tillämpningen och att undvika vidlyftiga utredningar för att varje liten post skall kunna återföras. Jag utgår dock från att RSV genom lämpligt utformade anvisningar kan åstadkomma ett förfarande som underlättar tillämpningen för alla parter.

I anledning av vad som har kommit fram vid remissbehandlingen vill jag också framhålla följande.

Avsikten med de föreslagna bestämmelserna är att undanröja kumulativa skatteeffekter. Kravet på återföring av åtnjutna avdrag skall

motverka missbruk. De tidsfrister om tre och sex år som jag har förordat bör för varje fastighet eller lokal gälla från den dag då fastighetsägaren har medgett inträde som skattskyldig enligt ML för den fastigheten eller lokalen. Den skattskyldige bör inte ha möjlighet att frivilligt gå ur systemet men är skyldig att göra det till den del fastigheten hyrs ut till annan än skattskyldig. Detta följer enligt min mening i flertalet fall av den föreslagna lydelsen av 6 § andra stycket.

Överlåter skattskyldig fastighetsägare sin fastighet till annan som avser att bli skattskyldig har denne, om anvisad möjlighet härtill utnyttjas, rätt att göra avdrag för den skatt som säljaren skall återbetala.

Det kan självfallet inträffa att byggnad skadas eller förstörs, t. ex. genom brand. Enligt gällande bestämmelser har skattskyldig rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till skadans avhjälpande, oavsett om den skadevällande eller försäkringsgivare ersätter skadan. Under förutsättning att byggnaden efter reparation eller återuppförande används för uthyrning till skattskyldiga hyresgäster bör någon återföring av avdragen ingående mervärdesskatt inte göras och ny tidsfrist inte beräknas. I den mån byggnaden efter skadans avhjälpande övergår från skattskyldig till ej skattskyldig hyresgäst bör däremot återföring göras. En tillämpning i enlighet med vad jag nu har förordat är enligt min uppfattning förenlig med den föreslagna författningstexten och kräver därför ingen särskild reglering.

Om en lokal, som har varit uthyrd till skattskyldig hyresgäst, inte på nytt blir uthyrd kan ifrågasättas om inte åtnjutna avdrag borde återbetalas. Med hänsyn till att det i de allra flesta fall torde vara fråga om fastigheter eller lokaler som är avsedda särskilt för viss form av verksamhet bör man av praktiska skäl inte kräva någon återbetalning enbart av detta skäl. Frågan om återbetalning får i stället prövas när fastigheten eller lokalen på nytt hyrs ut.

Vad gäller inkomsttaxeringen borde — i de fall då skatt återförs — det återförda beloppet från strikt teoretisk synpunkt tillföras avskrivningsunderlaget för byggnaden. En sådan lösning ger dock upphov till åtskilliga tekniska komplikationer. Jag föreslår därför att det återförda beloppet vid beräkning av inkomst av fastighet eller rörelse enligt KL skall behandlas som driftkostnad. En förutsättning härför bör dock vara att det återförda beloppet betalats till staten. Bestämmelser i dessa hänseenden har tagits in i 73 §.

Med de justeringar som föranleds av vad jag nu har anfört biträder jag utredningens förslag till teknisk lösning. Ändringar bör således göras i 2, 10, 14, 15, 17 och 73 §§ samt anvisningarna till 2 och 17 §§.

2.7 Begagnade varor, m. m.

Varor som omsätts i yrkesmässig handel är i princip belagda med mervärdesskatt. Det enda undantaget av någon betydelse från denna be-

skattning gäller begagnade personbilar och begagnade motorcyklar.

Beskattningsbestämmelserna innebär att hela försäljningspriset beskattas varje gång en skattepliktig vara omsätts yrkesmässigt. Varor som omsätts många gånger, vilket ofta gäller t. ex. båtar, husvagnar, antikviteter och konst, beskattas därför flera gånger om.

Vid försäljning av varor genom den yrkesmässiga handeln utgår alltså alltid mervärdeskatt. Skatt utgår däremot inte vid transaktioner mellan privatpersoner och inte heller när privatperson säljer egendom på auktion. Därmed sker det en betydande skattefri omsättning av begagnade varor och skattereglerna kan också ha bidragit till att denna handel ökar. Detta är till nackdel för den yrkesmässiga handeln. Det kan också vara till nackdel för konsumenterna, även om det direkta inköpspriset blir lägre. Yrkeshandlaren kan ofta erbjuda en bättre köptrygghet, bättre kreditmöjligheter och ett bredare urval av varor.

De effekter mervärdeskatten har på den yrkesmässiga handeln med begagnade varor har man försökt undgå på olika sätt. Ett sätt har varit att handlaren formellt inte köper eller byter in begagnade varor från konsumenter utan åtar sig att förmedla försäljning för kundens räkning och i dennes namn. I de fall det är kapitalkrävande varor, t. ex. båtar eller husvagnar, har man också försökt ordna kreditfrågan på olika sätt. Den andra huvudsakliga metod man har använt är att man håller hela eller delar av försäljningen av begagnade varor helt utanför bokföring och skatteredovisning.

Riksdagen har uppmärksammat frågan i olika sammanhang, bl. a. 1974. Skatteutskottet (SkU 1974: 62) uttalade då att det uppenbarligen inte var tillfredsställande att de nuvarande reglerna medförde att en stor del av försäljningen av begagnade varor till allmänheten skedde vid sidan av redovisning och bokföring. Utskottet förutsatte att mervärdeskattutredningen skulle komma med en lösning på problemet.

Utredningen har nu lämnat ett förslag som berör försäljningen av alla slags begagnade varor. Förslaget innebär att den som yrkesmässigt handlar med varor får göra avdrag motsvarande en beräknad skatt enligt gällande skattesats, f. n. 17,1 % av inköpspriset, för varor som han köper eller byter in från någon som inte är skattskyldig. Handlaren's inköpskostnad minskar alltså med 17,1 %. Vid efterföljande försäljning skall mervärdeskatt tas ut på hela försäljningspriset. Resultatet av detta system blir en beskattning av det mervärde som uppstår hos handlaren, dvs. skillnaden mellan hans inköps- och försäljningspris.

Förslaget innebär att skattereglerna i sig inte motiverar konsumenter och handlare att fortsätta med agentförsäljningar och liknande. Vidare minskas skillnaderna mellan rena privatförsäljningar och auktionsförsäljningar å ena sidan och den yrkesmässiga handelns försäljningar å andra sidan.

Den föreslagna lösningen bör därför vara till fördel för konsumenten.

terna och för den yrkesmässiga handeln med begagnade varor. Det visar sig också att förslaget tillstyrks av i stort sett samtliga remissinstanser. Förslaget ligger också i linje med vad riksdagen tidigare uttalat och med vad som tillämpas i flera andra länders mervärdeskattesystem. Jag finner därför att övervägande skäl talar för att förslaget genomförs. Jag anser att praktiska skäl talar för att förslaget inte begränsas till varor av vissa slag. Behandlingen av de begagnade bilarna och de begagnade motorcyklarna återkommer jag till i det följande.

Jag vill i detta sammanhang påpeka att förslaget avser inte endast varor, som i fysisk mening är begagnade. Det omfattar samtliga varor som skattskyldig förvärvar från ej skattskyldig säljare för återförsäljning. Härigenom undanröjs vissa dubbelbeskattnings effekter som f. n. uppkommer vid försäljning genom återförsäljare av program och kataloger för en verksamhet som inte medför skattskyldighet.

Den i prop. 1978/79: 33 föreslagna begränsningen av avdragsrätten till varor som skall återförsäljas har mött vissa invändningar. Härvid har åberopats att risken för misstag ökar och att rättsförluster skulle kunna uppkomma. Med hänsyn härtill förordar jag att avdragsrätten utsträcks till att gälla alla skattepliktiga varor som skattskyldig förvärvar.

Utredningens förslag omfattar endast skattskyldigs förvärv av varor. Enligt punkt 3 första stycket av anvisningarna till 2 § föreligger skattskyldighet även för den som i egenskap av ombud i eget namn förmedlar bl. a. vara och uppbär likviden för varan exempelvis som kommissionär vid försäljning i kommission. I sådana fall bör enligt min mening avdragsrätt tillkomma kommissionären på samma sätt som om han hade förvärvat varan. Detta bör komma till uttryck i 17 §.

I nuvarande andra stycket av punkt 1 av anvisningarna till 2 § anges att försäljning av inventarier, material m. m. i verksamhet som inte medför skattskyldighet anses som yrkesmässig endast om den sker i butiksmässiga former. Enligt vad jag har förordat i det föregående skall den som yrkesmässigt säljer begagnade varor få göra avdrag för beräknad skatt som belöper på förvärven för verksamheten. I konsekvens med detta förslag borde motsvarande avdragsrätt tillkomma den som säljer inventarier m. m. i verksamhet som annars inte medför skattskyldighet. Det torde dock i åtskilliga fall vara svårt att vid försäljningstillfället utreda beloppet av den ingående skatten. Jag anser därför att försäljning av utrangerade varor eller annan överskottsmaterial i verksamhet som inte medför skattskyldighet skall anses som ej yrkesmässig.

Jag är medveten om att den yrkesmässiga handeln med begagnade varor i viss utsträckning sker i konkurrens med försäljning på auktioner. Jag är dock inte beredd att nu föreslå någon ändring av de bestämmelser som gäller auktioner. Jag avser att i annat sammanhang föreslå regeringen att låta mervärdeskatteutredningen undersöka förhållandet med beaktande av vad jag nu har föreslagit om handeln med begagnade varor.

Omsättning av begagnade bilar och begagnade motorcyklar är som tidigare har nämnts undantagen från mervärdeskatt. Dessa fordon beskattas endast en gång och det är när de säljs som nya. Utredningen har emellertid föreslagit att de begagnade fordonen skall behandlas på samma sätt som begagnade varor i övrigt. Endast det mervärde som tillskapas i verksamheten skall beskattas.

Förslaget har rönt starka invändningar från bilhandelns branschorganisationer och bilägarnas intressegrupper. Kritiken gäller dock inte den föreslagna beskattningstekniken som sådan. Branschorganisationerna befarar att förslaget skulle leda till en som man uttrycker det "utglidning" av handeln med begagnade bilar till oregistrerade och svårkontrollerade verksamheter som undandrar sig skyldigheten att redovisa såväl mervärdeskatt som källskatt, sociala avgifter och egen inkomstskatt. Först om samhället genom annan lagstiftning beslutar om registrering i särskild ordning av bilhandeln är man beredd att godta lagförslaget i denna del. Bilägarnas intressegrupper befarar att förslaget leder till en kraftig ökning av bilpriserna.

I annat sammanhang har berörda organisationer och intressegrupper samfällt hävdad att bilismen i det nuvarande ekonomiska läget inte kan tåla ytterligare pålagor.

Utredningen framhåller, att vidtagna kontrollaktioner klart har visat att nuvarande bestämmelser i ML beträffande bilhandeln skapat avsevärda kontrollproblem och förorsakat snedvridande konkurrens effekter. Det förekommer bl. a. att skattefriheten för begagnade personbilar utnyttjas för att minska skatteuttaget på nya bilar.

Gällande regler skapar enligt utredningen även andra skevheter i beskattningen. Enligt 17 § tredje stycket får skattskyldig som driver handel med personbilar och motorcyklar dra av ingående skatt som belöper på förvärv och införsel för verksamheten med undantag endast för ingående skatt på vara till eller tjänst på sådan begagnad personbil eller begagnad motorcykel som utgör omsättningsvara i verksamheten. Detta innebär att reparationer av begagnade omsättningsfordon som bilhandlare utför i egen verkstadsrörelse beskattas endast genom avskuren avdragsrätt för ingående skatt på ianspråktaget material, medan den bilhandlare som låter utföra samma arbeten genom att anlita skattskyldig reparatör måste erlagga skatt fullt ut för hela den utgivna ersättningen.

Den beskattade ersättning som reparatören uppbär innehåller förutom kostnadstäckning för ianspråktaget material även täckning för löner, indirekta kostnader och vinst. Sådana olikformigheter i beskattningen bör enligt utredningen undanröjas.

Även om gällande undantag från skatteplikt vid omsättning av begagnade bilar bibehålls berörs handeln med begagnade bilar av föreslagna ändringar av ML. Utredningen har sålunda föreslagit att uttag av tjänst som eljest yrkesmässigt omsätts i verksamhet som medför skattskyldighet,

till skillnad mot vad som nu gäller, skall likställas med omsättning och också beskattas. Detta innebär att skattskyldig som bedriver handel med begagnade bilar i förening med verkstadsrörelse skall beskattas fullt ut för det värde som han tillför sitt lager av begagnade bilar genom skattepliktig tjänst. Förslaget har på den punkten inte rönt några invändningar från berörda branschorganisationer.

Materiellt sett skiljer sig ett bibehållet undantag från skatteplikt vid omsättning inom landet av begagnade personbilar och begagnade motorcyklar från den av utredningen föreslagna skatteplikten i kombination med rätt till avdrag, för s. k. fiktiv skatt vid förvärv av omsättningsfordon endast därigenom att den uppkomna renodlade handelsvinsten i det förra fallet inte beskattas. Uttagsbeskattningen av bilföretagens egna reparationstjänster på lagerbilarna innebär givetvis en skärpning för de företag som regelmässigt utför betydande reparationstjänster i egen regi. Detta torde dock vara den enda till buds stående möjligheten att med bibehållet undantag från skatteplikt vid omsättning av begagnade fordon upprätthålla en tillräcklig neutralitet inom bilhandeln. Det torde emellertid vara uppenbart att ett bibehållet undantag från skatteplikt vid försäljning kommer att kräva mycket stora kontrollinsatser samtidigt som den ställer betydligt ökade krav på redovisningen hos berörda skattskyldiga. Det måste också beaktas att redan konstaterade kontrollsvårigheter vad gäller inbytestransaktioner kommer att kvarstå.

Prissättningen vid inbytestransaktioner kan ofta leda till skiljaktiga meningar mellan skattskyldig och beskattningsmyndighet med därav följande långdragna processer. Det är något för mervärdeskatteprincipen helt främmande att rena värderingsfrågor skall ha ett avgörande inflytande på beskattningen. Det ställer krav på en orimligt stor kontroll- och administrationsapparat för att åstadkomma en någorlunda korrekt beskattning.

Hela bilhandeln skulle komma att kräva en omfattande kontrollinsats. Varje inbytestransaktion och varje uttag av reparationstjänst skulle kräva uppmärksamhet. Med det stora antal transaktioner det här gäller och som också berör ett stort antal företagare måste en sådan ordning inge betänkligheter. Man kan inte utesluta att de felaktigheter som kan uppkomma hos de redan registrerade företagen skulle kunna ge upphov till större konkurrensnedvridningar än vad som kan uppkomma genom försäljningar på den "svarta" marknaden.

En generell skattskyldighet för den yrkesmässiga bilhandeln med rätt till avdrag för fiktiv skatt vid förvärv av begagnade fordon för yrkesmässig återförsäljning undanröjer alla särskilda kontrollproblem som nuvarande undantag från skatteplikt har skapat och kommer att skapa. Samtidigt skulle härigenom skapas fullständig neutralitet mellan de olika verksamhetsformerna inom bilhandeln. Skatteredovisningen hos företagen skulle också förenklas högst väsentligt. Någon uttagsbeskattning

av tjänst blir aldrig aktuell och prissättningen vid inbytestransaktioner blir från skattesynpunkt ointressant och utan betydelse för skatteutfallet.

En generell beskattning av bilhandeln bör kunna frigöra betydande kontrollresurser för uppspårning och effektiv beskattning av den "svarta" bilhandeln. Detta är angeläget. Sådana kontrollinsatser får effekt inte bara vad gäller mervärdeskatteredovisningen utan också ifråga om redovisningen av innehållna källskatter för anställda, arbetsgivaravgifter och det skattskyldiga företagens egen inkomstskatt. Dessa skatter och avgifter kan många gånger uppgå till betydligt större belopp än mervärdeskatten. Det kan inte heller vara rimligt att samhället skall avstå från i och för sig principiellt riktiga beskattningsåtgärder beträffande betydande verksamhetsområden bara därför att de kan rymma företagare som inte frivilligt fullgör sina skyldigheter.

Förutsättningarna för att komma till rätta med den "svarta" bilhandeln är nu helt andra än tidigare. En väsentlig skillnad är tillkomsten av det centrala bilregistret och den årliga kontrollbesiktningen. Det bör inte vara möjligt för en oregistrerad bilhandlare att förvärva något större antal bilar för återförsäljning utan att beskattningsmyndigheterna uppmärksammar förhållandet. Redan nu lämnas information till dessa myndigheter om gjorda bilregistreringar. Den utbyggnad av taxeringen som nu sker i första instans bör också skapa garantier för att någon "svart-handel" av sådan omfattning att den kan anses utgöra ett konkurrensshot av avsevärd betydelse för den reguljära handeln inte skall vara möjlig i fortsättningen. Det ligger givetvis ett starkt samhällsintresse i att tillräckliga kontrollresurser sätts in för att komma till rätta med rådande missförhållande. Som tidigare har framhållits finns här ett gemensamt intresse hos de myndigheter som har ansvar för inkomsttaxering, sociala avgifter och mervärdeskatt. Det kan inte vara rationellt att mervärdeskatten konstrueras med särskilda undantag från skatteplikt som skapar kontroll- och redovisningsproblem av stor räckvidd beträffande skatteredovisningar för omsättningar som årligen uppgår till mångmiljardbelopp och berör många skattskyldiga.

Undantag för begagnade personbilar tillkom år 1960 på den allmänna varuskattens tid och bibehölls vid övergången till mervärdeskatt. Det förutsattes att åtgärden inte skulle medföra något inkomstbortfall för staten. Detta löstes på det sättet att den s. k. bilaccisen samtidigt höjdes för att kompensera det inkomstbortfall som undantaget från varuskatt beräknades medföra vid då gällande skattesats 4 %. Höjningen av bilaccisen innebar att skattesatsen på personbilar höjdes från 0:90 till 1:10 kr. per kg och att tillägget för de tyngre fordonen höjdes från 120 till 145 kr. för varje fullt 50-tal kg över 1 600 kg. Höjningen motsvarade en uppräknig av bilaccisen med ca 2 % av priset för ny bil eller med drygt 20 % av då gällande skattesatser för personbilar. Accisen på motorcyklar ändrades inte vid det tillfället men har senare höjts i motsvarande mån.

Efter den nu nämnda åtgärden har bilaccisen för såväl personbilar som motorcyklar höjts generellt. Enligt nuvarande skattesatser, som gällt sedan februari 1973, utgör skatten för personbilar 2: 30 kr. per kg och tilläggsavgiften 290 kr. för varje fullt 50-tal kg över 1 600 kg. Skatten utgår för motorcykel med 420 kr. om tjänstevikten ej överstiger 75 kg, med 550 kr. om tjänstevikten är högre men ej överstiger 160 kg, med 840 kr. om tjänstevikten är mellan 160 och 210 kg och med 1 400 kr. i annat fall. Under samma period har den generella konsumtionsskatten höjts från 4 till 17,1 % eller i pålägg från 4, 2 till 20,63 %.

Med hänsyn till de förtjänster som utredningsförslaget har i olika hänseenden bör det enligt min mening genomföras. Det bör dock ske inom ramen för en totalt sett oförändrad beskattning av fordonsförsäljningarna. Detta kan åstadkommas genom en sänkning av bilaccisen för personbilarna, vilka omfattades av skattehöjningen år 1960. I förhållande till prop. 1978/79: 33 bör även motorcyklarna omfattas av sänkningen.

Någon exakt beräkning av de mervärdeskatteintäkter som utredningsförslaget skulle tillföra staten kan knappast göras. Enligt min mening skulle en lämpligt avvägd åtgärd vara att sänka grundavgiften för personbilarna från nuvarande 2: 30 till 1: 90 kr. per kg och tilläggsavgiften från 290 kr. till 250 kr. Skattebeloppen för motorcyklarna bör bestämmas till 350 kr., 460 kr., 700 kr. resp. 1 200 kr. En sådan åtgärd motsvarar ett skattebortfall för bilaccisens del om drygt 100 milj. kr. räknat på uppböörden av bilaccis för budgetåret 1978/79.

Jag förordar att ett slopande av undantaget från mervärdeskatt för begagnade personbilar och begagnade motorcyklar med rätt till avdrag för s. k. fiktiv skatt kombineras med en samtidig sänkning av bilaccisen i enlighet med vad jag nu har anfört.

För att undvika en dubbelbeskattningseffekt bör avdragsrätt medges för bilhandels förvärv av demonstrationsbilar och tjänstebilar. Dessa bilar beskattas när de senare säljs. Den föreslagna lydelsen av 18 § första stycket 2 täcker även detta fall och innebär att yrkesmässig återförsäljare har avdragsrätt för samtliga fordon som anskaffas för den skattepliktiga verksamheten.

Vidare bör för att undvika dubbelbeskattning bestämmelser införas som innebär att försäljning av personbilar eller motorcyklar inte anses som yrkesmässig omsättning när säljaren saknat avdragsrätt vid förvärvet av fordonet.

Bestämmelser om rätt till avdrag för s. k. fiktiv skatt bör tas in i 17 §. Bestämmelserna har mot bakgrund av vad jag tidigare förordat ändrats något i förhållande till förslaget i prop. 1978/79: 33. Bestämmelserna om bilar och motorcyklar i 8 § 11 och 17 § tredje stycket samt i punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 2 §, sjunde stycket av anvisningarna till 8 § och första stycket första ledet av anvisningarna till

10 § bör utgå. Bestämmelserna i punkt 2 av anvisningarna till 2 § om att omsättning inte skall anses föreligga om vara, som utgör omsättningstillgång, uttas för användning i verksamhet som medför skattskyldighet bör även fortsättningsvis bibehållas. Härigenom beskattas t. ex. inte bilhandlaren när han överför en bil från lagret av omsättningstillgångar till användning som demonstrationsbil eller tjänstebil. Utöver ändringarna i ML krävs också en ändring av bestämmelserna om skattesatser i 8 § första stycket lagen (1978: 69) om försäljningsskatt på motorfordon.

2.8 Avdragsrätt i vissa fall

2.8.1 Koncernförvärv

Den som är skattskyldig och redovisningsskyldig enligt ML har rätt till avdrag för all ingående skatt som belastar den skattepliktiga verksamheten. Genom att avdragsrätten är generell uppstår normalt inga kumulativa skatteeffekter. Sådana effekter kan emellertid uppkomma när en eller flera intressenter går samman om exempelvis ett forskningsbolag. Detsamma gäller när ett koncernföretag förlägger exempelvis administrationstjänsterna i ett särskilt bolag. De kumulativa effekterna uppstår därför att skatteplikt inte föreligger för bl. a. dessa tjänster. Utredningen har pekat på möjligheterna att eliminera de kumulativa effekterna i sådana fall genom en utvidgning av det skattepliktiga tjänsteområdet. Utredningen har dock ännu inte varit beredd att ta ställning till en sådan lösning.

Med utgångspunkt i de nu gällande bestämmelserna som ger rörelse drivande moder- eller dotterföretag inom en koncern rätt till avdrag för ingående skatt som har påförts fastighetsförvaltande bolag inom koncernen diskuterar utredningen möjligheterna till att på motsvarande sätt skapa avdragsrätt även för andra gemensamma funktioner inom koncernbildningar. Utredningen har funnit det rimligt att koncerner bör tillerkännas oinskränkt avdragsrätt för alla förvärv som i sak avser en verksamhet som medför skattskyldighet, dvs. förvärv, som skulle ha omfattats av avdragsrätten om de hade gjorts av det koncernbolag som är redovisningsskyldigt enligt ML. Förslaget har vid remissbehandlingen fått ett positivt mottagande. Jag biträder förslaget.

Några remissinstanser har förordat att förslaget utvidgas till att omfatta även andra associationsformer med motsvarande intressegemenskap. Även utredningen har berört frågan men inte låtit förslaget omfatta annat än koncerner. Jag förutsätter att utredningen i sitt fortsatta arbete närmare överväger vilka möjligheter som finns att undanröja de kumulativa skatteeffekterna även i andra associationsformer och jag är därför inte nu beredd att gå längre än vad utredningen har föreslagit.

I enlighet med det anförda föreslår jag således att i 17 § tas in bestämmelser om att koncernföretag enligt 43 § 3 mom. KL som för verk-

samhet som medför skattskyldighet enligt ML mottar ej skattepliktig tjänst av annat företag i samma koncern, vid sin redovisning av skatt får som ingående skatt räkna skatt som belöper på det andra bolagets förvärv eller införsel för tillhandahållande av tjänsten. Avdragsrätt föreligger dock endast för det som hade grundat avdragsrätt om det hade köpts av det skattskyldiga företaget. I likhet med vad som gäller enligt de allmänna reglerna skall avdragsrätten styrkas av skattedebitering på inköpsfaktura, avräkningsnota eller motsvarande handling. I de fall internfakturering av tjänsterna inte förekommer bör i stället för faktura eller liknande handling kunna godtas handling som visar hur stor del av den ingående skatten som hänför sig till det skattskyldiga koncernföretaget. Självfallet skall den ingående skatt som avdras hos det skattskyldiga bolaget inte heller betraktas som kostnad hos det ej skattskyldiga bolaget. Det får emellertid ankomma på RSV att utfärda kompletterande anvisningar på denna punkt som tillgodoser såväl praktiska som kontrollmässiga aspekter.

2.8.2 Hyra av personbil m. m.

För att schablonmässigt beskatta privat nyttjande av personbil som utgör anläggningstillgång i skattskyldigs verksamhet föreligger ingen avdragsrätt för ingående skatt på anskaffning av personbil. Däremot föreligger full avdragsrätt för all ingående skatt på driftkostnaderna. Någon sådan schablonregel finns inte i de fall skattskyldig hyr bil. Används bilen av den skattskyldige eller hans anställda även för privat bruk skall enligt ett av RSV gjort uttalande skatten delas upp efter skälig grund. Den del som belöper på privat användning är inte avdragsgill.

Denna ordning är enligt utredningen materiellt riktig men svårigheter föreligger att på ett otvistigt sätt göra en korrekt uppdelning. Med hänsyn till den stora omfattning som leasingverksamheten har fått inger detta förhållande enligt utredningen betänkligheter. Av såväl administrativa som kontrolltekniska skäl förordar utredningen därför att den skattskyldiges avdragsrätt bestäms enligt en klar och entydig schablon. Under återopande av en av leasingutredningen (K 1972: 06) gjord kalkyl anser mervärdeskatteutredningen att 60 % av leasingavgiften bör kunna anses motsvara anskaffningskostnaderna för personbil vid likvärdig användning. Utredningen föreslår därför att avdragsrätt skall föreligga generellt för 40 % av ingående skatt på hyra av personbil eller motorcykel som förhyrs för annat ändamål än yrkesmässig återuthyrning.

Förslaget har i allmänhet biträts eller lämnats utan erinran av remissinstanserna. Motorbranschens organisationer har dock avstyrkt förslaget och ytterligare några instanser har förordat att procenttalet höjs eller att schablonen bör kunna genombrytas och avdrag erhållas efter de verkliga förhållandena.

Det principiellt riktiga är enligt min mening att det i mervärdeskatt-hänseende inte skall föreligga någon skillnad mellan köp och hyra av personbil eller motorcykel. Även med beaktande av kravet på konkurrensneutralitet bör dock visst avkall på en absolut exakthet kunna göras om man härigenom får ett enklare och smidigare system. Jag delar mot denna bakgrund utredningens uppfattning om fördelarna med att införa en schablonregel som begränsar avdragsrätten även i hyresfallen. I samband med riksdagsbehandlingen av den tidigare propositionen framfördes viss kritik mot schablonregelns omfattning. Med anledning härav har nya överväganden gjorts. Utgångspunkten har nu liksom tidigare varit att åstadkomma en i princip lika stor mervärdeskattebelastning hos den som köper ett fordon som hos den som hyr ett fordon. För att åstadkomma detta bör avdrag inte medges för hela mervärdeskatten på hyresbeloppet. Hur stor reduktionen av avdraget skall vara beror självfallet på vilket anskaffningspris och vilken ränta som beräkningarna grundas på. Vid fullserviceleasing torde en reduktion av avdraget med 50 % ge en skälig kvarvarande mervärdeskattebelastning. De ytterligare beräkningar som gjorts visar dessutom att skillnaden i avdragsförhållande mellan fullserviceleasing och finansiell leasing, dvs. där reparationer och underhåll bekostas av den som hyr fordonet, bör vara mindre än 10 procentenheter. Mot bakgrund härav har jag funnit det mest ändamålsenligt att endast en schablonregel tillämpas för all leasing av fordon och att denna bestäms så att högst 50 % av mervärdeskatten på leasingavgiften blir avdragsgill ingående skatt hos den skattskyldige hyresmannen.

Den föreslagna spärregeln torde i flertalet fall vara väl ägnad att på ett schablonmässigt sätt bestämma rätten till avdrag för ingående skatt som hänförs till hyra av personbil för bruk i verksamhet som medför skattskyldighet. Om däremot ett företag "leasar" bilar enbart i syfte att tillhandahålla dem för ägarens eller anställdas privata bruk föreligger givetvis ingen avdragsrätt alls. Någon spärregel är därför inte aktuell för dessa fall. Å andra sidan anser jag att om ett företag hyr in personbilar för bruk i verksamheten eller för användning som tjänstebil av anställda bör det schablonmässiga avdraget i sin helhet kunna godtas om fordonet i mer än ringa omfattning används för tjänstebruk. Avsikten med schablonen är att undanröja fördelningsproblem och kontrollsvårigheter.

Bestämmelser av nu förordat slag bör tas in i 18 § i anslutning till de bestämmelser som förbjuder avdrag för anskaffning av personbil eller motorcykel.

2.8.3 Partiell skattskyldighet

Utredningens förslag om ytterligare förenklingar av bestämmelserna som reglerar rätten till avdrag vid blandad verksamhet har inte mött några egentliga invändningar vid remissbehandlingen. Förslagen innebär förenklingar för både skattskyldiga och beskattningsmyndigheter och

jag förordar därför att de genomförs. Ändringarna bör som utredningen har föreslagit göras i 18 § och anvisningarna till 17 §.

2.9 Beskattningsvärdets bestämmande

De nuvarande bestämmelserna om att ränta skall inräknas i beskattningsvärdet har som utredningen framhållit vållat tillämpningssvårigheter. Utredningens förslag om att räntan skall hållas utanför beskattningsvärdet har allmänt biträtts av remissinstanserna. Detsamma gäller förslaget om att 20-procentsregeln görs tillämplig på omsättning av vissa fotografiska kopior. Jag finner också att utredningens förslag är välgrundade och förordar att ändringar i enlighet med förslagen görs i 14 § och anvisningarna till 14 §.

2.10 Fastställelse av skatt, m. m.

Nuvarande bestämmelser om fastställelse av mervärdeskatt synes allmänt betraktas som ett smidigt och praktiskt led i beskattningsförfarandet. Utredningen pekar dock på vissa förhållanden som ytterligare kan förbättras. Hit hör bl. a. den ovillkorliga skyldigheten att alltid hänföra upptäckta felaktigheter i redovisningen till rätt redovisningsperiod. Vidare har utredningen framhållit att termen preliminärt beslut vållat missförstånd och att vissa tidsfrister lett till att skattskyldig bl. a. förtuttit besvärsmöjligheterna.

Utredningen konstaterar att det även i fortsättningen är ofrånkomligt att skatten fortlöpande fastställs för varje redovisningsperiod och att varje redovisningsperiod i princip är okränkbar. Fel kan dock lätt uppkomma i en löpande periodisk skatteredovisning som för flertalet skattskyldiga omfattar en stor mängd transaktioner. Det kan också enligt utredningen vara fråga om fel som upptäcks först i samband med siffergranskning, revision eller bokslut. Utredningen har vid sin bedömning också funnit att det inte föreligger något behov av sådan periodspecifikation i de fall då åtgärd vidtas i fråga om räkenskapsår som redan gått till ända. Åtgärder bör i sådana fall kunna göras för helt år utan uppdelning på de olika redovisningsperioderna. För en sådan ändring talar även det samband som finns mellan mervärdeskatten och den årliga inkomsttaxeringen. Mervärdeskatten kan påverkas av en vid inkomsttaxeringen initierad åtgärd och tvärtom.

Av nämnda skäl förordar utredningen att i ML införs möjlighet för skattskyldig att efter räkenskapsårets utgång inkomma med en rättelse-deklaration som omspannar hela året. Denna rättelse-deklaration bör utgöras av en ny deklaration för den sista redovisningsperioden under räkenskapsåret. Genom att fråga är om deklaration gäller automatiskt bestämmelserna om betalningsskyldighet, skattetillägg, restavgift m. m. Vidare föreslås att länsstyrelsen i fråga om åtgärd som berör redan av-

slutat räkenskapsår skall kunna vidta åtgärden utan periodisering.

Några remissinstanser, som befarar att möjligheten skall missbrukas och beskattningen medvetet uppskjutas, förordar att sådan rättelse skall få göras endast av beskattningsmyndigheten. Det övervägande antalet remissinstanser har dock inte framfört några invändningar mot utredningens förslag.

Enligt min uppfattning bör utredningens förslag leda till förenklingar för både skattskyldiga och berörda myndigheter. Mot bakgrund härav tillstyrker jag förslaget med viss inskränkning. Möjligheten att rätta skatt för visst år genom en ny deklaration för den sjätte perioden under året bör stå öppen endast om rättelsen avser mer än en period. Är det fråga om fel som kan hänföras till en bestämd period bör ny deklaration lämnas för den perioden. Vidare bör sådan rättelse ej heller kunna göras om slutligt beslut har meddelats för någon av redovisningsperioderna under det aktuella beskattningsåret. Med hänsyn härtill bör bestämmelserna i 39 § andra stycket kvarstå i princip oförändrade.

I likhet med utredningen vill jag betona att den föreslagna lösningen inte får ges den innebörden att skattskyldig tillåts att uppskjuta rättelse av upptäckta fel i den löpande skatteredovisningen till en rättelsedeklaration i anslutning till bokslutet.

Utredningen har vidare för att undanröja vissa missuppfattningar föreslagit att begreppen preliminärt beslut och slutligt beslut ändras till fastställelsebeslut och särskilt beslut om fastställelse av skatt. Vidare föreslås att 32 § utformas så att skatten anses fastställd i enlighet med lämnad deklaration eller, om deklaration ej lämnas, till noll kronor. Enligt utredningen skall skatten automatiskt anses fastställd också i det fall när skattskyldig lämnar ny deklaration. Härutöver skall länsstyrelsen kunna meddela fastställelsebeslut med ändring av tidigare fastställd skatt när nya omständigheter har kommit fram. Utredningen föreslår dessutom viss förlängning av de nu gällande tidsfristerna.

Förslagen i denna del har i allmänhet lämnats utan erinran. Några remissinstanser anser dock att en ändring av begreppen preliminärt och slutligt beslut inte innebär någon förbättring. I stället befaras en ökning av antalet felaktiga besvär. Några remissinstanser avstyrker också förslaget om övergång till automatiskt fastställd skatt. Enligt dessa skulle förslaget endast leda till en marginell arbetsbesparing hos länsstyrelserna eftersom deklarationen i många fall inte åtföljs av någon betalning. Även om betalning sker skall dock restavgift i många fall dessutom påföras.

Vid riksdagsbehandlingen av den tidigare propositionen uttalade skatteutskottet bl. a. att man i avvaktan på resultatet av pågående överväganden rörande övrig konsumtionsbeskattning borde behålla begreppen preliminärt och slutligt beslut inom mervärdebeskattningen. Reglerna om beslutsförfarandet borde enligt utskottet lämpligen vara så till vida en-

hettliga att man använder samma beslutsbegrepp inom mervärdebeskattningen och övrig konsumtionsbeskattning. Mot bakgrund härav förordar jag att begreppen preliminärt och slutligt beslut tills vidare bibehålls. Förslaget om att fastställd skatt skall ändras automatiskt i vissa fall när deklaration lämnas till länsstyrelsen bör inte heller genomföras. Det är i dessa fall av värde att länsstyrelsen genom ett beslut bekräftar mottagandet av deklarationen samtidigt som ev. avgifter också påförs. Utredningens förslag till 33 § täcker, med en mindre redaktionell ändring, även detta fall. Den av utredningen föreslagna bestämmelsen i 32 § andra stycket är därför onödig. Vidare bör de nuvarande bestämmelserna i 39 § gälla även i fortsättningen med hänsyn till att jag har förordat att rättelse för helt år skall göras endast när rättelsen avser mer än en redovisningsperiod. Jag anser dock att de särskilda förutsättningarna för avräkning av skatt kan slopas. Även bestämmelsen i 46 § andra stycket bör utgå. Vidare bör preliminärt beslut kunna meddelas även om beslutet inte innebär ändring av tidigare fastställd skatt. Övriga av utredningen föreslagna ändringar bör genomföras.

Vad jag nu har förordat kräver att 31 § upphävs och att 32—36, 38, 40 och 55 §§ ändras.

2.11 Anstånd med betalning av skatt, m. m.

Utredningen pekar på att avsaknaden i ML av anståndsmöjlighet i fall som avses i 49 § 2 mom. uppbördslagen allmänt har uppfattats som otillfredsställande. I likhet med vad utredningen om företagens uppgiftsplikt tidigare har föreslagit i betänkandet (SOU 1973: 33) Ränta och restavgift på skatt m. m. föreslår utredningen att sådan anståndsmöjlighet införs också i ML. De villkor som enligt uppbördslagen är förbundna med anståndet föreslås också gälla mervärdeskatt. Förslaget biträds allmänt av remissinstanserna. Några förordar dock att frågan om ränta skjuts upp med hänsyn till att uppbördslagens räntebestämmelser är utformade på ett taxerings- och uppbördsförfarande som avsevärt skiljer sig från motsvarande förfarande enligt ML.

Enligt min uppfattning bör möjligheterna till anstånd med betalning av skatt utökas på det sätt utredningen har föreslagit. Jag anser dock att ränta t. v. inte skall utgå vid anstånd enligt 49 § uppbördslagen. Restavgift utgår enligt 47 § ML. Detta bör vara tillräckligt hinder mot att anståndsbestämmelserna utnyttjas obehörigt, särskilt som anstånd kräver beslut av länsstyrelsen i varje enskilt fall. Frågan om ränta i dessa fall bör övervägas i samband med den översyn av restavgift m. m. på mervärdeskatteområdet som tidigare har aviserats i bl. a. prop. 1974: 159.

I detta sammanhang vill jag ta upp en annan fråga som rör redovis-

ningen av mervärdeskatt. Deklaration skall lämnas senast den 5 i andra månaden efter utgången av redovisningsperioden. Detta innebär i fråga om redovisningsperioden maj—juni att deklARATIONEN skall lämnas och skatten betalas senast den 5 augusti. För många företag föreligger svårigheter att fullgöra deklARATIONSSKYLDIGHETEN i tid, vilket kan bero på den egna personalens semester eller på svårigheter hos anlidade redovisningsföretag att under semestertid hjälpa till med underlag för deklARATIONEN. Jag anser att dessa svårigheter, som kan antas ha förstörats genom tillkomsten av den nya semesterlagen, bör beaktas på det sättet att den redovisning som skall avges senast den 5 augusti får anstå till den 20 augusti. Det finns enligt min mening inte anledning att tillgripa motsvarande åtgärd när det gäller andra redovisningstider. Det nu berörda anståndet bör regleras i anvisningarna till 22 §.

2.12 Viss skattepliktsfråga

Enligt 11 § 9 föreligger inte skatteplikt för kontroll eller analys av prov som har tagits som ett led i läkarundersökning eller sjukvård. Avsikten med denna bestämmelse har varit att likställa verksamhet som bedrivs av fristående laboratorier med sjukhus och läkare som utför kontroll eller analys i egen regi.

I den praktiska tillämpningen har även kontroll eller analys av prov som har tagits som ett led i djursjukvård ansetts undantagen från skatteplikt.

Aktiebolaget Svensk Laboratorietjänst har framhållit att den angivna tillämpningen innebär en kostnadsfördyring för den yrkesmässiga uppfödningen och handeln med djur. Denna fördyring bör undanröjas genom att skatteplikt införs för de nämnda tjänsterna när de avser djur.

För egen del kan jag ansluta mig till den uppfattning som bolaget har gett uttryck för. Skatteplikt bör föreligga för avsedda tjänster. Detta bör komma till uttryck i anvisningarna till 11 §.

2.13 Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

Utredningen har föreslagit att dess förslag skall träda i kraft vid två olika tidpunkter. Dessutom bör ikraftträdandet förenas med särskilda övergångsbestämmelser på flera punkter.

De materiella ändringarna bör i huvudsak träda i kraft så snart som möjligt. Detta gäller enligt utredningen bestämmelserna om rätt till avdrag för fiktiv skatt vid förvärv av vara från den som inte är skattskyldig enligt ML. Det gäller också förslaget att ränta inte längre skall inräknas i beskattningsvärdet och förslaget om frivillig skattskyldighet för uthyrning av rörelsefastighet.

De nya bestämmelserna om tidpunkten för inträde av skattskyldighet, redovisningsskyldighet och avdragsrätt liksom bestämmelserna om uttag

av vara, tjänst på fastighet och annan tjänst bör enligt utredningen träda i kraft tidigast sex månader efter det att riksdagens beslut föreligger. Så lång tid anses nödvändig för att bereda länsstyrelserna och skattskyldiga tid för anpassning till de nya bestämmelserna.

Jag delar i princip utredningens uppfattning i denna del. De materiella ändringarna bör träda i kraft den 1 juli 1979. Återstående bestämmelser bör träda i kraft först den 1 januari 1981. Härigenom får både skattskyldiga och myndigheter god tid på sig att förbereda övergången till en enda redovisningsmetod m. m. Jag vill erinra om att redovisning enligt faktureringsmetoden av den som bokför med tillämpning av pärmmetoden första gången kommer att få ske i början av år 1982.

Bestämmelserna i 2, 8, 10, 14, 16, 18 och 73 §§, punkt 1 av anvisningarna till 2 § samt anvisningarna till 5, 8, 10, 11, 14, 17, 19 och 22 §§ bör träda i kraft den 1 juli 1979 och övriga bestämmelser den 1 januari 1981.

Av de bestämmelser som träder i kraft den 1 juli 1979 bör vissa tillämpas först från en senare tidpunkt. Bestämmelserna om byggnad i 2 § första stycket 1 och 18 § andra stycket 2 bör i likhet med övriga bestämmelser om byggnad gälla till dess övergång sker till de nya bestämmelserna om uttag av tjänst på fastighet, dvs. i princip till utgången av år 1980.

Vidare bör de nya bestämmelserna i 14 § om uttag av tjänst tillämpas först efter utgången av år 1980. Detsamma gäller bestämmelserna i 16 § fjärde stycket, i punkt 1 av anvisningarna till 2 § i vad de avser tjänst på egen fastighet eller kost åt personal, i anvisningarna till 5 § i vad de avser ingående skatt som har upptagits i faktura samt i anvisningarna till 22 § i vad de avser kortperiodiska bokslut.

Den 1 januari 1981 bör bestämmelserna om bl. a. redovisningsskyldighetens inträde träda i kraft. Detta innebär att skattskyldiga som berörs av förslaget har drygt ett och ett halvt år på sig att förbereda övergången till det nya systemet. De fordringar och skulder som föreligger den 1 januari 1981 bör få redovisas enligt äldre bestämmelser i syfte att minska eventuella likviditetsproblem. För dem som så vill bör dock möjlighet finnas att i den första redovisningen efter den 1 januari 1981 redovisa utgående skatt på de fordringar och dra av ingående skatt på de skulder som förelåg den 1 januari 1981.

Av de bestämmelser i övrigt som träder i kraft den 1 januari 1981 bör de i punkt 2 av anvisningarna till 2 § som avser uttag av vara ur verkstadsrörelse och de i 17 § tredje stycket om bilhandels avdragsrätt inte tillämpas efter utgången av juni månad 1979. Detta hänger samman med att övriga ändringar som avser begagnade fordon m. m. bör träda i kraft den 1 juli 1979.

Bestämmelserna i 15 § femte—sjunde styckena om skyldighet i vissa fall att återföra skatt som har dragits av för uthyrd fastighet bör till-

lämpas redan från ingången av juli månad 1979. Detsamma bör gälla bestämmelserna i 17 § fjärde och femte styckena om koncernförvärv och rätt till avdrag för s. k. fiktiv skatt samt bestämmelserna i 46 § om anstånd.

De nya bestämmelserna om beskattningsvärdets bestämmande när det gäller ränta bör tillämpas på ränta som erläggs efter utgången av juni månad 1979 och avser leverans efter denna tidpunkt.

I en särskild punkt i övergångsbestämmelserna bör anges att de äldre bestämmelserna fortfarande gäller i fråga om förhållande som hänför sig till tiden före ikraftträdandet. Härigenom kommer de äldre bestämmelserna i 6 § om redovisningsskyldigheten att även i fortsättningen anknytas till den skattepliktiga omsättningen under kalenderåret 1980 och tidigare kalenderår. De äldre bestämmelserna i 27 § första stycket och i 49 § kommer att gälla även efter utgången av år 1980 när det gäller år 1980 eller tidigare.

De nya bestämmelserna om fastställelse av skatt m. m. bör i princip tillämpas på beslut som meddelas den 1 januari 1981 eller senare.

I de nya bestämmelserna används på flera ställen uttrycket beskattningsår. Detta är definierat i anvisningarna till 5 a §. I huvudsak är beskattningsåret detsamma som beskattningsåret enligt KL. Visserligen har detta begrepp tidigare saknat betydelse vid tillämpningen av ML. Det är dock av praktiska skäl lämpligt att beskattningsåret kan ligga till grund för beräkning av tid i olika avseenden även när det gäller tid före ikraftträdandet. Därvid får undersökas vilken tid som skulle ha utgjort beskattningsår om de nya bestämmelserna hade gällt redan då. I övergångsbestämmelserna bör anges att de nya bestämmelserna i anvisningarna till 5 a § skall tillämpas redan före ikraftträdandet när det gäller att beräkna tid enligt 35, 36, 39, 40 eller 55 §.

I likhet med vad som föreskrevs i samband med höjningen av mervärdesskatten den 1 juni 1977 bör äldre bestämmelser generellt fortfarande gälla i fråga om tillhandahållande som har skett före ikraftträdandet.

Särskilda övergångsbestämmelser krävs också på vissa punkter. Utredningen har föreslagit att den som yrkesmässigt handlar med begagnade personbilar eller begagnade motorcyklar skall få göra avdrag med 17,1 % av anskaffningsvärdet för samtliga sådana fordon som finns i lager vid ikraftträdandet. Avdraget skall enligt utredningen få göras i den första redovisningen som avser tid efter ikraftträdandet.

Vid ikraftträdandet av de nya bestämmelserna kommer bilhandlens samtliga begagnade fordon att bli skattepliktiga varor. Detta gäller såväl omsättningsbilar som inventariebilar. Jag har därför funnit att övervägande skäl talar för att lagerskatteavdrag bör medges för samtliga begagnade bilar inkl. tjänstebilar och demonstrationsbilar som ägs av den skattskyldige vid ingången av juli månad 1979. Avdraget bör då det

gäller omsättningstillgångar beräknas på fordonets anskaffningspris och då det gäller inventariebilar i första hand på fordonets värde vid utgången av närmast föregående beskattningsår och i andra hand, om fordonet då inte ägdes av den skattskyldige, på anskaffningskostnaden. Övervägande skäl talar för att avdraget bör få göras vid redovisningen av skatt för den första redovisningsperiod som går till ända efter ikraftträdandet. I förtydligande syfte bör dessutom här föreskrivas att åtnjutet lagerskatteavdrag skall återföras till beskattning vid taxering till statlig och kommunal inkomstskatt för det beskattningsår, under vilket avdraget har medgetts. Bestämmelser härom har intagits i punkt 14.

Utan uttrycklig lagreglering har RSV rätt att föreskriva att lagerskatteavdraget skall grundas på en vid ikraftträdandet särskild gjord lagerinventering. RSV kan också föreskriva att inventeringen skall dokumenteras på en av verket fastställd blankett. Lagerskatteavdrag skall enligt övergångsbestämmelserna dessutom medges för rekonditioneringskostnader. Även i detta fall har RSV möjlighet att föreskriva hur avdraget skall medges i de fall en exakt beräkning inte är möjlig att göra.

Förslaget om att länsstyrelsen skall kunna medge att visst företag även i fortsättningen skall få redovisa mervärdeskatt enligt kontantmetoden innebär att en möjlighet öppnas att undvika den likviditetspåfrestring som övergången till faktureringsmetoden skulle kunna medföra. Det kan dock finnas andra företag som är skyldiga att gå över till redovisning enligt faktureringsmetoden och där likviditetspåfrestringen vid övergången inte är av den storleksordningen att en fortsatt redovisning enligt kontantmetoden kan medges. För sådana företag bör länsstyrelsen övergångsvis under högst två år kunna medge att de negativa effekterna av övergången mildras eller undanröjs genom en förlängning av tiden för redovisning av skatt. Anstånd bör kunna medges till utgången av andra månaden efter redovisningsperiodens slut. Övergångstiden förlängs härigenom till ca tre och ett halvt år.

Även när det gäller byggnads- och anläggningsentreprenader samt egenregiarbeten har utredningen föreslagit särskilda övergångsbestämmelser. Dessa tar i första hand sikte på den beskattning av förskott eller a conto-likvider som utredningen också har föreslagit. Även om jag inte har godtagit detta beskattningsförslag bör den av utredningen förordade principen för beskattningen av byggnadsarbeten godtas. Har skriftligt avtal om försäljning av byggnad eller tillhandahållande av tjänst träffats före den 1 januari 1981 bör äldre bestämmelser om redovisningsskyldighetens inträde m. m. gälla. Skattskyldig som vill tillämpa de nya bestämmelserna på pågående arbeten bör dock ges möjlighet till det.

För att undvika komplikationer och för att uppnå likformighet med beskattningen av entreprenader bör äldre bestämmelser om skattskyldighet m. m. för omsättning av byggnad och mark gälla för alla egenregi-

arbeten som pågår den 1 januari 1981.

Slutligen vill jag ta upp en särskild fråga som gäller uthyrning av fastighet för rörelseändamål. Utredningen har föreslagit att den avdragsrätt som är förbunden med den frivilliga skattskyldigheten för sådan uthyrning skall omfatta sådana förvärv för den uthyrda fastigheten som har gjorts efter det att bestämmelserna har trätt i kraft. Jag anser att bestämmelsen vinner i tydlighet om den i stället anknyter till tidpunkten för slutbesiktning eller motsvarande åtgärd. För att undvika störningar i produktionen och administrationen bör den avgörande tidpunkten bestämmas till den 1 mars 1979.

3 Hemställen

Med hänvisning till vad jag nu har anfört hemställer jag att regeringen föreslår riksdagen

att antaga inom budgetdepartementet upprättade förslag till

1. lag om ändring i lagen (1968: 430) om mervärdeskatt,
2. lag om ändring i lagen (1978: 69) om försäljningsskatt på motorfordon.

4 Beslut

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

