

Regeringens proposition

1997/98:148

Gruppregistrering i mervärdesskattesystemet, m.m.

Prop.

1997/98:148

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 6 april 1998

Göran Persson

Thomas Östros
(Finansdepartementet)

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås regler om gruppregistrering i mervärdesskattesystemet särskilt utformade för den finansiella sektorn och för företag i inkomstskatterättsliga kommissionärsförhållanden.

Rätten till gruppregistrering baseras på en särskild EG-regel genom vilken medlemsländerna kan tillåta företag som tillhör samma intressegrupp att i mervärdesskattehanseende behandlas som en enda näringsidkare som bedriver en enda verksamhet. Omsättningar mellan företagen i gruppen kan därmed göras utan mervärdesskatt.

Den i propositionen föreslagna möjligheten till gruppregistrering för företag i en finansiell gruppering motiveras av att de företag inom gruppen som bedriver skattefri finansiell verksamhet härigenom kan undgå en inte avdragsgill ingående skatt vid förvärv från övriga företag i gruppen.

Motivet för att införa regler om gruppregistrering för företag i kommissionärsförhållande är önskemålet om att återinföra den tidigare möjligheten för ett kommittentföretag att bli skattskyldigt till mervärdesskatt för kommissionärsföretagets omsättning. Härigenom kan mervärdesskatten samordnas med inkomstskatten, vilken enligt särskilda regler i inkomstskattelagstiftningen skall redovisas hos kommittentföretaget.

I det nu aktuella sammanhanget har det visat sig lämpligt att också införa en särskild EG-regel om skattefrihet i vissa fall när tjänster tillhandahålls inom en sammanslutning av fysiska och juridiska personer med verksamhet som i övrigt inte medför skattskyldighet. Sådana tillhandahållanden får undantas om de inte framkallar konkurrensnedvridning, om tjänsterna är direkt nödvändiga för verksamheten och

om ersättningen exakt svarar mot förvärvarens andel av de gemensamma kostnaderna för att framställa tjänsterna. Prop. 1997/98:148

Slutligen föreslås regler som gör det möjligt för ett sågverk att sälja trävaror mervärdesskattefritt till en grossist i de fall trävarorna levereras för vidare transport till ett annat EU-land eller till ett land utanför EU.

Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 juli 1998. I ett beslut om gruppregistrering får dock inte förordnas att en mervärdesskattegrupp skall anses bildad före den 1 januari 1999.

1	Förslag till riksdagsbeslut.....	5
2	Lagtext.....	6
2.1	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	6
2.2	Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	13
2.3	Förslag till lag om ändring i skatteregisterlagen (1980:343).....	19
3	Ärendet och dess beredning.....	22
4	Gruppregistrering av finansiella företag.....	24
4.1	Mervärdesbeskattningen av företagsgrupper enligt nuvarande ordning.....	25
4.2	Gruppregistrering inom ramen för EG:s regelsystem.....	26
4.3	Särskilt om den finansiella sektorn.....	27
4.4	Regeringens förslag.....	29
4.5	Den lagtekniska utformningen.....	30
4.5.1	Skattskyldigheten vid gruppregistrering.....	32
4.5.2	Territoriell begränsning.....	34
4.5.3	Gruppregistrering av företagsgrupper som omfattas av Finansinspektionens tillsyn.....	34
4.5.4	Gruppregistrering av företagsgrupper som omfattas av slussningsregeln.....	38
4.5.5	Uttagsbeskattning.....	40
4.5.6	Avdragsrätten.....	41
4.5.7	Jämkning av avdragen ingående skatt.....	43
4.5.8	Gruppregistrering av en företagsgrupp.....	43
4.5.9	Mervärdesskatteregistrering av en mervärdesskattegrupp.....	47
4.5.10	Redovisning och deklaration.....	48
4.5.11	Skattekonto.....	50
4.5.12	Fakturering.....	52
4.5.13	Bokföring.....	52
4.5.14	Intern avräkning.....	53
4.5.15	Underlag för skattekontroll.....	53
4.5.16	Solidariskt betalningsansvar.....	54
4.5.17	Företrädaransvar.....	55
5	Gruppregistrering av kommissionärsföretag.....	56
5.1	Kommissionärskonstruktionen och inkomstbeskattningen.....	56
5.2	Kommissionärskonstruktionen och mervärdesbeskattningen.....	58
5.2.1	Det tidigare rättsläget.....	58
5.2.2	Regeringsrättens dom och dess effekter.....	59
5.3	Regeringens förslag.....	60
6	Upphävande av bindande förklaringar.....	62
7	Undantag enligt artikel 13.A.1.f i sjätte direktivet för vissa interna tjänster.....	63

8	Försäljning av trävaror för vidare transport till utlandet	65	Prop. 1997/98:148
9	Ikraftträdande.....	65	
10	Statsfinansiella effekter.....	66	
11	Författningskommentar.....	67	
11.1	Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	67	
11.2	Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	74	
11.3	Förslaget till lag om ändring i skatteregisterlagen (1980:343).....	76	
Bilaga 1	Förteckning över remissinstanserna.....	77	
Bilaga 2	Lagrådsremissens lagförslag.....	78	
Bilaga 3	Lagrådets yttrande.....	94	
	Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 6 april 1998.....	99	
	Rättsdatablad.....	100	

1 Förslag till riksdagsbeslut

Prop. 1997/98:148

Regeringen föreslår att riksdagen antar regeringens förslag till

1. lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200),
2. lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483),
3. lag om ändring i skatteregisterlagen (1980:343).

Regeringen har följande förslag till lagtext.

2.1 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

Häri genom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200) dels att 2 kap. 8 §, 9 c kap. 9 §, 12 kap. 2 § och 20 kap. 1 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas två nya paragrafer, 3 kap. 23 a § och 11 kap. 1 a §, samt närmast före 3 kap. 23 a § en ny rubrik av följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas ett nytt kapitel 6 a av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap. 8 §

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

Första stycket gäller utförande av

1. byggnads- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll,
2. ritning, projektering, konstruktion eller andra jämförbara tjänster, och
3. lokalstädning, fönsterputsning, renhållning och annan fastighets-skötsel.

Om en fastighet ägs av en näringsidkare som ingår i en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § skall gruppen anses som fastighetsägare vid tillämpning av denna paragraf.

Undantag för vissa interna tjänster*23 a §*

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som tillhandahålls inom fristående grupper av fysiska eller juridiska personer, om

– verksamheten i övrigt inte medför skattskyldighet hos gruppen eller hos de fysiska eller juridiska personerna,

– tjänsterna är direkt nödvändiga för utövandet av verksamheten, och

– ersättningen för tjänsterna exakt motsvarar den fysiska eller juridiska personens andel av de gemensamma kostnaderna för tjänsternas tillhandahållande.

Undantaget avser endast sådana tjänster som normalt inte tillhandahålls av någon annan utanför gruppen.

6 a kap. Mervärdesskattegrupper*1 §*

Vid tillämpningen av bestämmelserna i denna lag får två eller flera näringsidkare, under de förutsättningar som anges i detta kapitel, anses som en enda näringsidkare (mervärdesskattegrupp) och den verksamhet som mervärdesskattegruppen bedriver anses som en enda verksamhet.

Huruvida mervärdesskattegruppens verksamhet skall anses medföra skattskyldighet följer av de allmänna bestämmelserna i 1 kap. 2 § första stycket 1.

2 §

I en mervärdesskattegrupp får endast ingå

1. näringsidkare som står under Finansinspektionens tillsyn och

som bedriver verksamhet som inte medför skattskyldighet därför att omsättningen av tjänster är undantagen från skatteplikt med stöd av 3 kap. 9 eller 10 §, och

2. näringsidkare med huvudsaklig inriktning att tillhandahålla näringsidkare som avses i punkt 1 varor eller tjänster, eller

3. näringsidkare som är kommissionärsföretag och kommittentföretag i ett sådant kommissionärsförhållande som avses i 2 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

I en mervärdesskattegrupp får endast ingå en näringsidkares fasta driftställe i Sverige.

Näringsidkare som avses i första stycket 1 och 2 får inte ingå i fler än en mervärdesskattegrupp.

3 §

En mervärdesskattegrupp får endast avse näringsidkare som är nära förbundna med varandra i finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt hänseende.

4 §

En mervärdesskattegrupp anses bildad den dag skattemyndigheten beslutar att näringsidkarna skall registreras som en sådan grupp (gruppregistrering), eller den senare dag som skattemyndigheten därvid bestämmer. Av beslutet skall framgå vem skattemyndigheten utsett som huvudman för gruppen.

Till grupp-huvudman skall utses

1. i de fall som avses i 2 § första stycket 1 och 2 den näringsidkare i mervärdesskattegruppen som de övriga näringsidkarna i gruppen föreslår, om det inte finns särskilda skäl som talar mot detta, eller

2. i de fall som avses i 2 § första stycket 3 en näringsidkare som är

5 §

Om skattemyndigheten beslutar om detta får nya näringsidkare inträda i gruppen, näringsidkare utträda ur gruppen eller grupp-huvudmannen bytas ut.

Gruppregistreringen består till dess att skattemyndigheten har beslutat att den skall upphöra.

Ett beslut om ändring i registreringen enligt första stycket eller om avregistrering enligt andra stycket gäller från och med dagen för beslutet eller den senare dag som skattemyndigheten bestämmer.

6 §

Skattemyndigheten skall besluta om gruppregistrering enligt 4 §, eller om ändring eller avregistrering enligt 5 §, om berörda näringsidkare ansöker om detta och det inte finns särskilda skäl som talar mot ett sådant beslut.

Om förutsättningarna för gruppregistrering har upphört eller om det annars finns särskilda skäl, får skattemyndigheten på eget initiativ besluta om avregistrering.

9 c kap.

9 §¹

I 1 § första stycket 1 och 4 samt i 3 § avses varor som hänförs till följande nummer i Kombinerade nomenklaturen (KN-nr) enligt rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan,²

1. tenn (KN-nr 8001),
2. koppar (KN-nr 7402, 7403, 7405 eller 7408),
3. zink (KN-nr 7901),
4. nickel (KN-nr 7502),
5. aluminium (KN-nr 7601),
6. bly (KN-nr 7801),
7. indium (KN-nr ex 8112 91 eller ex 8112 99),

¹ Senaste lydelse 1995:1286.

² EGT nr L 256, 7.9.1987, s. 1 (Celex 387R0256).

8. spannmål (KN-nr 1001 till 1005, 1006: endast obehandlat ris, eller 1007 till 1008),

9. oljeväxter och oljehaltiga frukter (KN-nr 1201 till 1207), kokosnöt, brasiliansk nöt och cashewnöt (KN-nr 0801), andra nötter (KN-nr 0802) eller oliver (KN-nr 0711 20),

10. spannmål och utsäde, inklusive sojaböner (KN-nr 1201 till 1207),

11. kaffe, inte rostat (KN-nr 0901 11 00 eller 0901 12 00),

12. te (KN-nr 0902),

13. kakaoböner, hela eller sönderslagna, råa eller rostade (KN-nr 1801),

14. råsocker (KN-nr 1701 11 eller 1701 12),

15. gummi, i ursprungliga former eller som plattor, ark eller remsor (KN-nr 4001 eller 4002),

16. ull (KN-nr 5101),

17. kemikalier i bulk (kapitel 28 och 29),

18. mineraloljor, inklusive propan och butan; också inklusive råpetroleumoljor (KN-nr 2709, 2710, 2711 12 eller 2711 13),

19. silver (KN-nr 7106),

20. platina; palladium, rhodium (KN-nr 7110 11 00, 7110 21 00 eller 7110 31 00),

21. potatis (KN-nr 0701), *och*

21. potatis (KN-nr 0701),

22. vegetabiliska oljor och fetter och deras fraktioner, oavsett om de är raffinerade eller inte, dock inte kemiskt modifierade (KN-nr 1507 till 1515).

22. vegetabiliska oljor och fetter och deras fraktioner, oavsett om de är raffinerade eller inte, dock inte kemiskt modifierade (KN-nr 1507 till 1515), *och*

23. virke (KN-nr 4407 10 eller 4409 10).

11 kap.

1 a §

Vid tillämpning av detta kapitel skall, i fråga om en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 §, med skattskyldig förstås näringsidkare i gruppen som omsätter varor eller tjänster utanför gruppen.

Vad som sägs i detta kapitel om den skattskyldiges registreringsnummer till mervärdesskatt avser vid omsättningar enligt första stycket det registreringsnummer till mervärdesskatt som tilldelats en sådan gruppövudman som avses i 6 a kap. 4 §.

12 kap.

2 §³

Skattemyndigheten i Dalarnas län prövar frågor om betalningsskyldighet enligt 3 kap. 26 b §, om godkännande av upplagshavare och av skatteupplag enligt 9 c kap. 7 § eller om återkallelse av sådant godkännande enligt 9 c kap. 8 § andra stycket, om återbetalning enligt 10 kap. 1–8 §§ och om betalningsskyldighet och avräkning enligt 19 kap. 7 §. I fråga om återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ tillämpas 1 § första stycket.

Frågor om gruppregistrering enligt 6 a kap. 4 § eller om ändring eller avregistrering enligt 6 a kap. 5 § prövas av skattemyndigheten i det län som, i fråga om grupphuvudmannen, är beslutande myndighet enligt 2 kap. 1–3 eller 5 § skattebetalningslagen (1997:483).

Bestämmelserna om beslutande myndighet i 2 kap. 1–3 och 5 §§ skattebetalningslagen (1997:483) är tillämpliga i de fall den skattskyldige skall redovisa mervärdesskatt i en självdeklaration.

Bestämmelserna om beslutande myndighet i 2 kap. 1–3 och 5 §§ skattebetalningslagen är tillämpliga även i de fall den skattskyldige skall redovisa mervärdesskatt i en självdeklaration.

20 kap.
1 §⁴

Vid överklagande av beslut enligt denna lag, med undantag för överklagande enligt andra stycket, gäller bestämmelserna i 22 kap. skattebetalningslagen (1997:483).

Beslut som Skattemyndigheten i Dalarnas län har fattat om betalningsskyldighet enligt 3 kap. 26 b §, om godkännande enligt 9 c kap. 7 § eller om återkallelse av sådant godkännande enligt 9 c kap. 8 § andra stycket, i ärende som rör återbetalning enligt 10 kap. 1–8 §§ och om betalningsskyldighet och avräkning enligt 19 kap. 7 § får överklagas hos Länsrätten i Dalarnas län. Beslut om avräkning får överklagas särskilt på den grunden att avräkningsbeslutet i sig är felaktigt men i övrigt endast i samband med överklagande av beslut om betalningsskyldighet. Ett överklagande enligt detta stycke

Beslut som Skattemyndigheten i Dalarnas län har fattat om betalningsskyldighet enligt 3 kap. 26 b §, om godkännande enligt 9 c kap. 7 § eller om återkallelse av sådant godkännande enligt 9 c kap. 8 § andra stycket, i ärende som rör återbetalning enligt 10 kap. 1–8 §§ och om betalningsskyldighet och avräkning enligt 19 kap. 7 § får överklagas hos Länsrätten i Dalarnas län. *Beslut som en skattemyndighet fattat om gruppregistrering enligt 6 a kap. 4 § eller om ändring eller avregistrering enligt 6 a kap. 5 § får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol.* Beslut om

³ Senaste lydelse 1997:502.

⁴ Senaste lydelse 1997:502.

skall ha kommit in inom två månader från den dag klaganden fick del av beslutet.

avräkning får överklagas särskilt på den grunden att avräkningsbeslutet i sig är felaktigt men i övrigt endast i samband med överklagande av beslut om betalningsskyldighet. Ett överklagande enligt detta stycke skall ha kommit in inom två månader från den dag klaganden fick del av beslutet.

Ett beslut enligt 9 c kap. 7 § eller 8 § andra stycket får även överklagas av Riksskatteverket. Om en enskild part överklagar ett sådant beslut förs det allmänna talan av Riksskatteverket.

Ett beslut enligt 9 c kap. 7 § eller 8 § andra stycket *eller 6 a kap. 4 eller 5 §* får även överklagas av Riksskatteverket. Om en enskild part överklagar ett sådant beslut förs det allmänna talan av Riksskatteverket.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1998. I ett beslut om gruppregistrering får dock inte förordnas att en mervärdesskattegrupp skall anses bildad före den 1 januari 1999. Äldre bestämmelser gäller i fråga om mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

2.2 Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

Prop. 1997/98:148

Härigenom föreskrivs i fråga om skattebetalningslagen (1997:483) dels att 1 kap. 4 och 6 §§, 3 kap. 1 och 5 §§, 10 kap. 9, 17 och 31 §§ samt 18 kap. 1 och 2 §§ skall ha följande lydelse, dels att det i lagen skall införas fyra nya paragrafer, 12 kap. 8 b §, 18 kap. 7 a § och 23 kap. 3 a och 3 b §§, samt närmast före 12 kap. 8 b § och 23 kap. 3 a § nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

4 §¹

Vad som sägs i denna lag om skatt och skattskyldig gäller även

1. avgift och avgiftsskyldig,
2. belopp som skall dras från ersättning för arbete, ränta eller utdelning för betalning av preliminär skatt (avdragen skatt) och den som är skyldig att göra sådant avdrag, samt
3. skattetillägg, förseningsavgift och ränta och den som är skyldig att betala skattetillägg, avgift eller ränta.

Med skatt likställs

1. belopp som någon annan än den skattskyldige är betalningsskyldig för enligt denna lag eller, såvitt gäller belopp som har debiterats enligt denna lag, 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag, och

2. belopp som betalats tillbaka till den skattskyldige men som på grund av ett senare beskattningsbeslut skall betalas in igen till skattemyndigheten.

Med skattskyldig likställs

1. handelsbolag även om det inte är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i 1 §,

2. den som har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen (1994:200),

3. den som utan att vara skattskyldig här i landet har fått en F-skattsedel enligt 4 kap. 7 eller 8 §,

4. den som skattemyndigheten enligt 23 kap. 3 § har beslutat skall svara för redovisning och betalning av skatt som hänför sig till verksamhet som bedrivs genom enkelt bolag eller partrederi, och

5. delägare i handelsbolag som enligt 2 kap. 20 § lagen om handelsbolag och enkla bolag har ålagts betalningsskyldighet för skatt.

4. den som skattemyndigheten enligt 23 kap. 3 § har beslutat skall svara för redovisning och betalning av skatt som hänför sig till verksamhet som bedrivs genom enkelt bolag eller partrederi,

5. den som är grupphuvudman enligt 6 §, och

6. delägare i handelsbolag som enligt 2 kap. 20 § lagen om handelsbolag och enkla bolag har ålagts betalningsskyldighet för

¹ Senaste lydelse 1997:1032.

6 §

I denna lag avses med

arbetsgivare: den som betalar ut ersättning för arbete,

arbetstagare: den som tar emot ersättning för arbete,

beskattningsår: beskattningsår enligt kommunalskattelagen (1928:370), lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt eller mervärdesskattelagen (1994:200) eller, i fråga om skatt som inte avses i någon av de nämnda lagarna, kalenderåret för vilket skatten skall betalas,

grupphuvudman: den som enligt 6 a kap. 4 § mervärdesskattelagen (1994:200) utsetts som huvudman för en mervärdesskattegrupp,

inkomstår: kalenderåret före taxeringsåret,

näringsverksamhet: verksamhet av sådant slag att intäkt i verksamheten, om den är skattepliktig här i landet, enligt bestämmelserna i 22 § kommunalskattelagen eller 2 § 1 mom. lagen om statlig inkomstskatt räknas till inkomstslaget näringsverksamhet för den som bedriver verksamheten eller, när verksamheten bedrivs av ett handelsbolag, för någon delägare i bolaget,

överskjutande ingående mervärdesskatt: den del av ingående mervärdesskatt som överstiger utgående mervärdesskatt.

3 kap.

1 §

Skattemyndigheten skall registrera

1. den som är skyldig att göra skatteavdrag enligt 5 kap. eller betala arbetsgivaravgifter, *och*

2. den som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen (1994:200), med undantag av den som är skattskyldig endast på grund av förvärv av sådana varor som anges i 2 a kap. 3 § första stycket 1 och 2 *mervärdesskattelagen*.

1. den som är skyldig att göra skatteavdrag enligt 5 kap. eller betala arbetsgivaravgifter,

2. den som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen (1994:200), med undantag av *en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § mervärdesskattelagen och av den som är skattskyldig endast på grund av förvärv av sådana varor som anges i 2 a kap. 3 § första stycket 1 och 2 nämnda lag, och*

3. *den som är grupphuvudman.*

En fysisk person skall för visst år vara registrerad hos den skattemyndighet som enligt 2 kap. 1 § första–tredje styckena är behörig att fatta beslut som rör den personen. En juridisk person skall för visst år vara registrerad hos den skattemyndighet som den 1 november året före enligt 2 kap. 2 § första–tredje styckena var behörig att fatta beslut som rör den personen. Om inte någon skattemyndighet var behörig att fatta beslut som rör den juridiska personen vid nämnda tidpunkt, skall

registreringen ske hos den skattemyndighet som därefter först fick sådan Prop. 1997/98:148
behörighet.

I samband med ett beslut enligt 2 kap. 5 § får beslutas att registreringen skall ske hos den skattemyndighet som tar över behörigheten att fatta beslut.

5 §

Skattemyndigheten skall upprätta ett skattekonto för varje person som är skattskyldig enligt denna lag.

Skattemyndigheten får besluta att en person skall ha fler än ett skattekonto.

Skattemyndigheten får besluta att en person skall ha fler än ett skattekonto. *För en grupphuvudman skall det upprättas ett särskilt skattekonto för registrering av mervärdesskattegruppens mervärdesskatt.*

På skattekontot skall skattemyndigheten registrera skatt som skall betalas in eller betalas tillbaka enligt ett beskattningsbeslut, avdragen A-skatt, gjorda inbetalningar och utbetalningar samt belopp som har lämnats för indrivning. Belopp som skall betalas in registreras på förfalldagen. Belopp som skall tillgodoräknas registreras så snart underlag finns.

10 kap.

9 §

En skattedeclaration skall lämnas av

1. den som har varit skyldig att göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter eller som har gjort ett skatteavdrag utan att vara skyldig att göra det,

2. den som har betalat ut sådan ersättning som skatteavdrag skall göras från enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta,

3. handelsbolag som är skattskyldigt enligt mervärdesskattelagen (1994:200),

4. annan som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen, om inte annat följer av 30–32 §§, och

4. annan som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen *med undantag av en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § nämnda lag, allt om inte annat följer av 31 eller 32 §,*

5. den som är grupphuvudman, och

5. den som omfattas av beslut enligt 11 §.

6. den som omfattas av beslut enligt 11 §.

17 §

En skattedeclaration skall ta upp

1. nödvändiga identifikationsuppgifter,

2. uppgift om den redovisningsperiod för vilken redovisning lämnas,

3. följande uppgifter om skatteavdrag:

a) den sammanlagda ersättning från vilken utbetalaren är skyldig att göra skatteavdrag,

b) sammanlagt avdraget belopp,

4. följande uppgifter om arbetsgivaravgifter:

a) den sammanlagda ersättning för vilken utbetalaren är skyldig att betala arbetsgivaravgifter,

b) sammanlagt avdrag enligt 9 kap. 3 §,

c) periodens sammanlagda avgifter,

5. följande uppgifter om mervärdesskatt:

a) utgående skatt,

b) ingående skatt,

c) omsättning, förvärv och överföringar av varor som transporteras mellan EG-länder, och

6. de ytterligare uppgifter som behövs för beräkning och kontroll av skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt.

En skattedeklaration som skall lämnas av en gruppövudman skall innehålla de uppgifter som avses i första stycket 1, 2, 5 och 6 samt omfatta hela gruppen.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela närmare föreskrifter om vad en skattedeklaration skall ta upp.

31 §

Den som bedriver en verksamhet där beskattningsunderlagen exklusive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas sammanlagt uppgå till högst en miljon kronor och som är skyldig att lämna självdeklaration enligt lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter och som inte är handelsbolag, skall redovisa mervärdesskatten i självdeklarationen, om skattemyndigheten inte beslutat annat enligt 11 §.

Den som bedriver en verksamhet där beskattningsunderlagen exklusive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas sammanlagt uppgå till högst en miljon kronor och som är skyldig att lämna självdeklaration enligt lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter och som inte är handelsbolag *eller gruppövudman*, skall redovisa mervärdesskatten i självdeklarationen, om skattemyndigheten inte beslutat annat enligt 11 §.

I fråga om förfarandet vid mervärdesbeskattningen gäller då bestämmelserna i lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter samt taxeringslagen (1990:324). Redovisningen skall innehålla samma uppgifter som gäller för redovisning av mervärdesskatt i skattedeklaration.

Ansvar för näringsidkare i en mervärdesskattegrupp

8 b §

Om grupp huvudmannen har underlåtit att göra en föreskriven betalning av mervärdesskatten, är varje annan näringsidkare som ingår i gruppen tillsammans med grupp huvudmannen skyldig att betala skatten jämte ränta till den del skatten hänför sig till verksamhet som gruppen bedrivit under den tid näringsidkaren varit medlem i gruppen.

18 kap.

1 §

Visar den årliga avstämningen av skattekontot enligt 11 kap. 14 § att det belopp som den skattskyldige har betalat in eller tillgodoräknats är större än den skatt som skall betalas, skall det överskjutande beloppet betalas tillbaka till den skattskyldige, om inte annat följer av 7 §.

Visar den årliga avstämningen av skattekontot enligt 11 kap. 14 § att det belopp som den skattskyldige har betalat in eller tillgodoräknats är större än den skatt som skall betalas, skall det överskjutande beloppet betalas tillbaka till den skattskyldige, om inte annat följer av 7 eller 7 a §.

2 §

Visar en annan avstämning än den årliga att det finns ett överskjutande belopp till den skattskyldiges fördel, skall beloppet betalas tillbaka, om den skattskyldige begär det. Även om den skattskyldige inte har begärt det, skall återbetalning ske, om

1. det överskjutande beloppet grundas på ett beslut om överskjutande ingående mervärdesskatt, eller
2. det överskjutande beloppet grundas på ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol.

Första stycket gäller inte, om något annat följer av 7 §.

Första stycket gäller inte, om något annat följer av 7 eller 7 a §.

7 a §

En återbetalning av ett belopp som utgör överskjutande ingående mervärdesskatt hos en grupp huvudman skall inte göras till den del beloppet kan täcka underskott på ett annat skattekonto hos grupp huvudmannen eller på en annan gruppmedlems skattekonto.

Om underskotten inte kan täckas helt skall de täckas i den ordning som grupphuvudmannen bestämmer.

23 kap.

Huvudman för en mervärdesskattegrupp

3 a §

Grupphuvudmannen skall svara för redovisningen och betalningen av mervärdesskatt som hänför sig till den verksamhet som mervärdesskattegruppen bedriver och i övrigt företräda mervärdesskattegruppen i frågor som rör sådan skatt.

Underlag för kontroll av skatredovisningen skall finnas tillgängligt hos grupphuvudmannen.

3 b §

Om ett förhållande som legat till grund för gruppregistrering enligt 6 a kap. 4 § mervärdesskattelagen (1994:200) har ändrats, skall grupphuvudmannen underrätta skattemyndigheten om ändringen. Om inte något hindrar det skall underrättelsen lämnas inom två veckor från det att ändringen inträffade.

Om grupphuvudmannen inte lämnar underrättelse enligt första stycket, får skattemyndigheten förelägga honom att göra detta.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1998. Genom lagen upphävs dåvarande Riksskattenämndens bindande förklaring av den 30 oktober 1968 angående kommissionärsbolag, RN Serie II 1969:1.9, och Riksskattenämndens bindande förklaring av den 18 mars 1969 angående karburatorsprit, RN Serie II 1969:4.3.

2.3 Förslag till lag om ändring i skatteregisterlagen (1980:343)

Prop. 1997/98:148

Härigenom föreskrivs att 7 § skatteregisterlagen (1980:343)¹ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

7 §²

För fysisk och juridisk person får, utöver de uppgifter som anges i 5 och 6 §§, det centrala skatteregistret innehålla följande uppgifter.

1. Sådana uppgifter om ägarförhållandena i fåmansföretag, företag som enligt 3 § 12 a mom. tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall behandlas som fåmansföretag, fåmansägt handelsbolag och dotterföretag som avses i 2 kap. 16 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter, uppgift om företagsledare i dessa företag samt uppgift om delägare i enkelt bolag och partrederi.

2. Uppgifter angående avslutad revision, verkställt besök eller annat sammanträffande enligt 3 kap. 7 § taxeringslagen (1990:324) eller 14 kap. 6 § skattebetalningslagen (1997:483). För varje sådan åtgärd får anges tid, art, beskattningsperiod, skatteslag, myndighets beslut om beloppsmässiga ändringar av skatt eller underlag för skatt med anledning av åtgärden samt uppgift huruvida bokföringsskyldighet har fullgjorts.

3. Uppgift om registrering av skyldighet att betala skatt, uppgift om innehav av skattsedel på preliminär skatt, uppgifter om beslut om återkallelse av F-skattsedel med angivande av skälen för beslutet, uppgifter som behövs för att bestämma skatt enligt skattebetalningslagen, lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, lagen (1990:912) om nedsättning av socialavgifter, mervärdesskattelagen (1994:200) och lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst samt uppgifter om redovisning, inbetalning och återbetalning av sådana skatter eller avgifter.

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

5. Uppgift om ansökan om anstånd med att lämna deklaration, uppgift om beslut om anstånd med att lämna deklaration och med att betala skatt, dock ej skälen för ansökningarna eller besluten, samt uppgift om att laga förfall föreligger för underlåtenhet att fullgöra deklarationsskyldighet.

6. Administrativa och tekniska uppgifter som behövs för beskattningen.

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

8. Uppgift om beslut om beskattning, dock ej skälen för beslutet och uppgift om utmätning enligt 18 kap. 9 § skattebetalningslagen.

9. Uppgift om att fordran mot personen registrerats hos kronofogdemyndighet, uppgift om indrivningsresultat, uppgift om att en

¹ Lagen omtryckt 1983:343.

² Lydelse enligt prop. 1997/98:134.

person ålagts betalningsskyldighet i egenskap av bolagsman eller företrädare för en juridisk person, uppgift om beslut om skuldsanering, ackord, likvidation eller konkurs samt uppgift om betalningsinställelse.

10. Uppgift om antal anställda och de anställdas personnummer.

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

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

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

14. Uppgift om tid och art för planerad eller pågående revision samt beskattningsperiod och skatteslag som denna avser samt uppgift om tid för planerat besök eller annat sammanträffande enligt 3 kap. 7 § taxeringslagen eller 14 kap. 6 § skattebetalningslagen.

15. Uppgift om postgiro- och bankgironummer, om personen är näringsidkare samt, om fullmakt lämnats för bank- eller postgiro att ta emot skatteåterbetalning på ett konto, datum för fullmakten samt kontots nummer och typ.

16. Uppgift om antal dagar för vilka den skattskyldige uppburit sjöinkomst enligt punkt 1 av anvisningarna till 49 § kommunalskattelagen (1928:370).

17. Uppgift om omsättning i näringsverksamhet.

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

19. Uppgift från centrala bilregistret om innehav av fordon samt om fordonets registreringsnummer, märke, typ och årsmodell samt tillstånd enligt yrkestrafiklagen (1988:263) och lagen (1979:561) om biluthyrning.

20. Uppgift för beräkning av skattereduktion för fackföreningsavgift, uppgifter enligt 6 § första och andra styckena lagen (1993:672) om skattereduktion för utgifter för byggnadsarbete på bostadshus, uppgifter enligt 7 § lagen (1995:1623) om skattereduktion för riskkapitalinvesteringar, uppgifter enligt 6 § första och andra styckena lagen (1996:725) om skattereduktion för utgifter för byggnadsarbete på bostadshus för bestämmande av skattereduktion enligt nämnda lagar samt uppgift om beslut om sådan skattereduktion, uppgifter för bestämmande av skattereduktion enligt lagen (1996:1231) om skattereduktion för fastighetsskatt i vissa fall vid 1997–2001 års taxeringar samt uppgift om beslut om sådan skattereduktion.

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

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

23. Uppgift om beteckning på ersättningsbostad som avses i 11 § lagen (1993:1469) om uppskovsavdrag vid byte av bostad, uppskovsavdragets storlek, belopp som enligt 10 § nämnda lag skall reducera omkostnadsbeloppet samt, om ersättningsbostaden utgörs av bostad som avses i 11 § andra meningen nämnda lag, föreningens eller bolagets organisationsnummer och namn.

24. Uppgift som skall lämnas enligt 10 kap. 17 § första stycket 5 och andra stycket samt 33 § skattebetalningslagen.

25. Uppgifter från aktiebolagsregistret om styrelseledamöter, verkställande direktör, firmatecknare och revisor, om att styrelsen inte är fulltalig eller att årsredovisning inte har lämnats i tid, om företagsrekonstruktion och fusion samt uppgifter från handels- och föreningsregistret om firmatecknare, revisor och företagsrekonstruktion.

26. Uppgifter från Alkoholinspektionen om tillstånd enligt alkohollagen (1994:1738) och om omsättning enligt restaurangrapport.

27. Uppgifter från länsarbetsnämnder om beslut om arbetsmarknadspolitiska åtgärder samt utbetalt belopp och datum för utbetalningen.

28. Uppgifter från Generaltullstyrelsen om debiterad mervärdesskatt vid import, exportvärden, antal import- och exporttillfällen samt de tidsperioder som uppgifterna avser samt uppgifter från tullmyndigheter som behövs för tillämpningen av 3 kap. 30 § andra stycket mervärdesskattelagen.

29. Uppgifter från Riksförsäkringsverket om försäkring mot kostnader för sjuklön såvitt avser arbetsgivarens organisations- eller personnummer, beräknad lönesumma, datum då försäkringen börjat gälla och datum för förändring av lönesumma, om sjukpenninggrundande inkomst av annat förvärvsarbete såvitt avser den försäkrades personnummer och datum för inkomstanmälan samt om utsänd person såvitt avser uppgifter från intyg om tillämplig lagstiftning och intyg om utsändning.

30. Uppgift om att en näringsidkare ingår i en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § mervärdesskattelagen.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1998.

I samband med skattereformen år 1991 breddades basen för mervärdesbeskattningen. Företag inom de skattefria områdena fick till följd av basbreddningen vidkännas ökade mervärdesskattekostnader i form av icke avdragsgill ingående skatt. Företrädare för den finansiella sektorn hävdade att deras interna organisation kommit att få en avgörande betydelse för storleken av dessa kostnader. Vad som avsågs var att mervärdesskattekostnaden blev lägre i de fall den egna personalen i ett företag med verksamhet som inte medför skattskyldighet utför i princip skattepliktiga prestationer för eget behov jämfört med när motsvarande tjänster köps från ett närstående företag. Frågan om gruppregistrering inom den finansiella sektorn har därför varit föremål för riksdagsmotioner alltsedan början av 1990-talet. Genom gruppregistrering uppnås att företag som ingår i en intressegemenskap kan behandlas som en enhet i mervärdesskatteärenden och därmed undgå beskattning för omsättningar inom företagsgruppen.

Skatteutskottet tog första gången upp frågan om den koncerninterna beskattningen i bet. 1990/91:SkU18 s. 18 f. och hänvisade därvid till möjligheten till gruppregistrering inom ramen för EG:s regler.

Regeringen överlämnade utskottsbetänkandet i juni 1991 till den utredning som företog en teknisk översyn av den tidigare mervärdesskattelagen. I betänkandet SOU 1992:6 Ny mervärdesskattelag analyserade utredningen alternativa metoder för att minska beskattningen vid omsättningar inom en koncern och redovisade olika problemlösningar. Utredningen konstaterade dock att eventuella ändringar skulle förutsätta omfattande materiella ingrepp i beskattningsordningen och bedömde att frågan innefattade överväganden som låg utanför ramen för dess uppdrag.

I februari 1992 tillsatte regeringen en utredning med uppdrag att föreslå ändringar av sådana mervärdesskatte regler som kunde ge upphov till snedvridningar i konkurrenshänseende. En analys skulle göras mot bakgrund av den då nyligen genomförda basbreddningen för mervärdesskatten. I delbetänkandet SOU 1992:121 Vissa mervärdesskattefrågor lämnade utredningen i november 1992 ett förslag till regler om gruppregistrering för företag inom den finansiella sektorn. Förslaget ledde emellertid inte till lagstiftning eftersom det vid den aktuella tidpunkten inte ansågs finnas något finansiellt utrymme för att genomföra det. Regeringen hänvisade i prop. 1993/94:225 s. 13 till beräkningar som redovisats av Sveriges Försäkringsförbund och Svenska Bankföreningen enligt vilka de statsfinansiella kostnaderna för gruppregistrering av företag inom den finansiella sektorn kunde beräknas uppgå till ca 100 miljoner kronor.

Hösten 1994 tog regeringen ånyo upp frågan om gruppregistrering. Det gjordes i samband med förslaget om ändrad beskattningsordning för mervärdesskatten med anledning av ett svenskt EU-medlemskap (prop. 1994/95:57 s. 129). Regeringen fann därvid att statsfinansiella skäl alltså lade hinder i vägen för ett genomförande av regler av sådant slag.

Frågan om gruppregistrering inom försäkringsbranschen aktualiserades därefter i februari 1996, denna gång genom uttalanden av Företagskooperativa utredningen i betänkandet SOU 1996:31 Attityder och lag-

stiftning i samverkan (s. 297 f.). Utredningen, som hade till uppdrag att utreda om de kooperativa företagsformerna är missgynnade i jämförelse med andra företagsformer, hade bl.a. uppmärksammat de mervärdesskattekostnader som uppkommer för länsförsäkringsbolagen vid tillhandahållande av interntjänster. Dessa företagsgrupper, som genom sin särskilda företagsstruktur inte på samma sätt som andra försäkringsbolag ansåg sig kunna undgå mervärdesskattekostnader genom s.k. tillikaanställning skulle kunna komma tillrätta med dessa kostnader om förslaget i SOU 1992:121 om gruppregistrering infördes. Utredningen lämnade inte något förslag till lagändring utan stannade vid att påpeka förhållandena.

Skatteutskottet vidhöll i november 1996 sin tidigare positiva inställning till gruppregistrering inom den finansiella sektorn och underströk behovet av jämförbara konkurrensförutsättningar (bet. 1996/97:SkU6, s. 30 f.). På förslag av utskottet gjorde riksdagen ett tillkännagivande härom våren 1997. Utskottet hänvisade vidare till Företagskooperativa utredningens betänkande och ansåg att regeringen också borde analysera frågan om gruppregistrering utanför den finansiella sektorn.

I 1997 års ekonomiska vårproposition redogjorde regeringen för ett pågående beredningsarbete avseende gruppregistreringsfrågan. Samtidigt reserverades ett belopp motsvarande högst 100 miljoner kronor för ändamålet (prop. 1996/97:150 s. 196).

Resultatet av beredningsarbetet redovisades i december 1997 i promemorian, Ds 1997:80 Gruppregistrering i mervärdesskattesystemet. Promemorian, som utarbetats inom Finansdepartementet, ligger till grund för de lagstiftningsåtgärder om gruppregistrering som nu är i fråga. Vid beredningen av promemorian har ett omfattande underlag från övriga EU-länder inhämtats för att utröna i vilken utsträckning och på vilket sätt de tillämpar gruppregistreringsregler. Det kan i det sammanhanget noteras att EG-kommissionens tjänstemän nyligen förklarat att man anser att medlemsländerna tillämpar gruppregistreringsreglerna inom ramen för EG:s regelsystem på ett alltför olikformigt sätt och att man vill diskutera en kraftig begränsning av tillämpningsområdet.

I lagstiftningsärendet föreligger skrivelser från Svenska Bankföreningen och Sveriges Försäkringsförbund av den 27 november 1996 (dnr Fi96/4974) resp. den 31 januari 1997 (dnr Fi97/353) och en av dem gemensam skrivelse av den 15 augusti 1994 (dnr Fi2657/94) i vilka branschen hemställt att företagen inom bank- och försäkringssektorn skall få rätt till gruppregistrering inom ramen för EG:s reglering.

Vid sidan om gruppregistrering för de finansiella företagen tas i promemorian även upp frågan om gruppregistrering av s.k. kommissionärsföretag. Frågan har initierats av Dagab AB som i en skrivelse till Finansdepartementet den 10 november 1995 (dnr Fi95/6002) yrkat att det införs bestämmelser som återinför möjligheten för ett kommissionärsföretag (dotterföretag) i ett inkomstskattemässigt kommissionärsförhållande att redovisa mervärdesskatten hos kommittentföretaget (moderföretaget).

Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 1*. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig i Finansdepartementet (dnr Fi97/3515).

Regler om gruppregistrering på nationell nivå förutsätter att EG:s mervärdesskattekommitté konsulteras i enlighet med en särskild bestämmelse i artikel 27 i sjätte direktivet. Härmed avses rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT nr L 145, 13.6.1977, s. 1). En framställning om en sådan konsultation har lämnats av Finansdepartementet i januari 1998 (dnr EUFi98/233).

Regeringen tar nu upp de förslag som lagts fram i promemorian. Regeringen tar i sammanhanget även upp lagstiftning baserad på en särskild regel i sjätte direktivet om undantag för vissa interna tjänsteomsättningar (artikel 13.A.1.f). Regeln behandlades i betänkandet SOU 1994:88, Mervärdesskatten och EG. Närmare upplysningar om tillämpningen av regeln i andra EG-länder har därefter inhämtats. Riksskatteverket har vid remissbehandlingen av promemorian tagit upp frågan om ett införande av regeln i ML. Det kan också noteras att Kollektivavtalsstiftelsen Trygghet i Samverkan, i en skrivelse den 20 februari 1997 (dnr Fi97/618) begärt att Finansdepartementet skall undersöka om viss omsättning av interna tjänster, som stiftelsen avser att bedriva i samverkan med andra stiftelser, kan undantas från beskattning.

Regeringen tar vidare upp en framställning från Svenska Trävaruexportföreningen om lagändringar som möjliggör att ett sågverks trävaruförsäljning till grossist skall kunna ske mervärdesskattefritt om varorna är avsedda att transporteras vidare till utlandet (dnr Fi95/18). Riksskatteverket har tillstyrkt en lagändring av det slag som föreslås i propositionen. Företrädare för Riksskatteverket, Generaltullstyrelsen och Trävaruexportföreningen har getts möjlighet att framföra sina synpunkter vid ett sammanträffande på Finansdepartementet. Ingen av dem hade något att erinra mot den lagändring som nu föreslås. Frågan har också varit föremål för uttalanden av skatteutskottet (bet. 1997/98:SkU17).

Regeringen tar slutligen upp frågan om ett formellt upphävande av två s.k. bindande förklaringar, varav en har samband med det nu aktuella lagstiftningen angående kommissionärsföretagen.

Lagrådet

Regeringen beslutade den 19 mars 1998 att inhämta Lagrådets yttrande över de lagförslag som finns i *bilaga 2*. Lagrådets yttrande över förslagen finns i *bilaga 3*. Regeringen har följt Lagrådets förslag till sakliga ändringar. Lagrådet har även föreslagit vissa omdisponeringar av lagtexten till vilka regeringen återkommer i författningskommentaren. Härutöver har gjorts vissa redaktionella jämkningar av lagtexten. Övriga ändringsförslag innefattar hänvisningar eller förtydliganden och är därför av sådan natur att Lagrådets hörande skulle sakna betydelse.

4 Gruppregistrering av finansiella företag

I det följande diskuteras de nuvarande principerna för beskattning av transaktioner inom företagsgrupper (avsnitt 4.1). Därefter redogörs för

möjligheten till gruppregistrering inom ramen för EG:s regelsystem (avsnitt 4.2). Efter en presentation av den finansiella sektorn (avsnitt 4.3) följer regeringens överväganden (avsnitt 4.4). Avsnittet avslutas med regeringens förslag till lagteknisk lösning (avsnitt 4.5).

4.1 Mervärdesbeskattningen av företagsgrupper enligt nuvarande ordning

Skattskyldighet till mervärdesskatt föreligger i dag för skattepliktiga omsättningar i yrkesmässig verksamhet oavsett om det finns någon ägar- eller intressegemenskap mellan säljare och köpare. En koncern utgör i sig inte någon juridisk person. Omsättningar som görs mellan enskilda koncernföretag eller mellan företag i någon annan sammanslutning av juridiska personer med intressegemenskap beskattas således på samma sätt som omsättningar som görs mellan fristående företag.

Principen att beskatta även omsättningar mellan företag i en företagsgrupp är av betydelse när det gäller konkurrensneutraliteten gentemot fristående företag. Detta gör sig särskilt gällande i de fall det förvärvande företaget bedriver skattefri verksamhet som inte medför avdragsrätt för ingående skatt. Den skatt som uppkommer vid skattepliktiga internttransaktioner blir därmed en kostnad för företagsgruppen på samma sätt som om tjänsten förvärvats från ett fristående företag med skattepliktig verksamhet.

Med ordvalet skattepliktig och skattefri verksamhet avses här och i fortsättningen sådan verksamhet som medför resp. inte medför skattskyldighet, jfr 1 kap. 7 § andra stycket mervärdesskattelagen (1994:200, ML). Skattepliktsbegreppet är i mervärdesskattelagen endast hänförligt till de omsättningar som görs i en viss verksamhet. När begreppet här används i samband med verksamheten är det för att inte tynga framställningen.

I den mån det förvärvande företaget självt bedriver skattepliktig verksamhet föreligger avdragsrätt för skatten och den utgör därmed i princip ingen kostnad för företagsgruppen.

Effekten av att inte beskatta interna förvärv som görs av företag med skattefri verksamhet blir således att helt fristående företag kan komma att få svårare att sälja sin tjänster. De fristående företagen kan hamna i konkurrensunderläge om förvärvaren av tjänsterna har möjlighet att bedriva samma verksamhet inom koncernen utan att belastas av mervärdesskatt.

Bortsett från vissa tjänster inom fastighetsområdet uttagsbeskattas ett företag inte för användningen av egna tjänster, s.k. självtjänster (jfr prop. 1993/94:99 s. 143 f. och prop. 1994/95:57 s. 117). Exempel på självtjänster är när en bank internt i verksamheten producerar datatjänster för eget bruk.

Det förhållandet att tjänster inom ett företag som regel inte beskattas medan däremot omsättningar mellan företagen i en grupp skall beskattas kan sägas motverka en uppdelning av ett företags verksamhet på flera företag. Detta gör sig särskilt gällande i de fall det förvärvande företaget bedriver skattefri verksamhet och därmed som regel saknar avdragsrätt

för den ingående skatt som uppkommer vid de skattepliktiga interntransaktionerna. Verksamheten i egen regi framstår på grund av mervärdesskattereglerna som billigare än om ett fristående företag i gruppen utfört samma arbete.

För koncerninterna förvärv av tjänster finns en särskild avdragsregel i 8 kap. 4 § första stycket 5 ML, den s.k. slussningsregeln. Regeln innebär att ett koncernföretag som för skattepliktig verksamhet förvärvar tjänster från ett annat koncernföretag som bedriver skattefri verksamhet, får avdragsrätt såsom för egen ingående skatt för den skatt som belöper på det andra företags inköp i den skattefria verksamheten och som det sistnämnda företaget inte kunnat göra avdrag för just därför att dess verksamhet är skattefri. Genom regeln får koncernföretag således avdragsrätt för alla förvärv av tjänster som i sak avser en skattepliktig verksamhet även om tjänsten förvärvats via ett företag i koncernen som bedriver skattefri verksamhet. Avdragsrätten gäller dock endast om det förvärvande företaget skulle ha haft avdragsrätt vid eget förvärv.

4.2 Gruppregistrering inom ramen för EG:s regelsystem

I EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv finns i artikel 4.4 andra stycket en möjlighet för medlemsländerna att behandla flera företag med nära samband med varandra som en enhet i mervärdesskatterättsligt hänseende även om företagen är självständiga personer i civilrättsligt hänseende. Härigenom blir hela företagsgruppen att betrakta som en enda näringsidkare. En förutsättning är att företagen är nära förbundna med varandra finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt. Innebörden av att behandla flera fristående företag som en enhet är att tillhandahållanden av varor och tjänster inom gruppen inte belastas med någon utgående skatt.

Ett medlemsland som avser att införa sådana bestämmelser är skyldigt att samråda med EG:s mervärdesskattekommitté.

Om reglerna ger upphov till konkurrensnedvridningar, kan ett medlemsland uttagsbeskatta företagsgruppen för dess interna transaktioner med stöd av artikel 6 punkt 3 i sjätte direktivet. Även en sådan åtgärd kräver ett samrådsförfarande i mervärdesskattekommittén.

Artikel 4.4 andra stycket har följande lydelse i den engelska versionen:

”Subject to the consultations provided for in Article 29, each Member State may treat as a single taxable person persons established in the territory in the country who, while legally independent, are closely bound to one another by financial, economic and organizational links.”

Gruppregistrering baserad på dessa regler är den enda EG-konforma metod som finns för att komma till rätta med den mervärdesskattemässiga kostnadsdifferensen mellan egenregiverksamhet och uppdelad verksamhet (se SOU 1994:88 s. 237). Härvid bortses från den särskilda undantagsregeln i artikel 13 A.1.f i sjätte direktivet (se avsnitt 7) och den sällan utnyttjade möjligheten för ett medlemsland att införa regler som tillåter en näringsidkare inom den finansiella sektorn att begära

Ett flertal länder har med stöd av artikel 4.4 i sjätte direktivet infört regler om gruppregistrering för företag med intressegemenskap men tillämpningen är olika i de olika länderna. Regler om gruppregistrering finns i Danmark, England, Finland, Irland, Nederländerna, Tyskland och Österrike. Regler av motsvarande slag finns också i Norge och Schweiz.

I Belgien ges möjlighet till gruppregistrering under vissa formella förutsättningar vilka dock inte utnyttjats.

Italien har regler som syftar till att ett av företagen i gruppen får redovisa skatten å sina egna och de övriga gruppföretagens vägnar utan att skattskyldigheten för den skall övergå till det förstnämnda företaget.

Frankrike har med tillämpning av undantagsregeln i artikel 13.A.1.f infört regler som möjliggör att transaktioner inom en finansiell företagsgrupp undgår beskattning. Det kan noteras att övriga EG-länder inte tillämpar artikel 13 A.1.f på detta sätt.

Grekland, Luxemburg och Portugal saknar regler om gruppregistrering.

4.3 Särskilt om den finansiella sektorn

Omsättning av bank- och finansieringstjänster, värdepappershandel och omsättning av försäkringstjänster undantas från mervärdesskatt (3 kap. 9 och 10 §§ ML). Undantagen medför som regel inte någon rätt till återbetalning av ingående skatt. Återbetalningsrätt föreligger dock vid exportomsättningar (10 kap. 11 § andra stycket ML).

Inom EG har ett antal direktiv utfärdats om finansiella tjänster. De syftar till en enda auktorisation, hemlandstillsyn och ömsesidigt erkännande av nationella regler inom gemenskapen. Dessa direktiv har genomförts i den svenska lagstiftningen.

Principerna om enda auktorisation innebär att en auktorisation, som ett finansiellt företag fått i det medlemsland där företaget har sitt huvudkontor, skall gälla i hela EES-området. Syftet är att företaget fritt skall kunna etablera filialer och erbjuda tjänster i andra medlemsländer.

EG-direktiven har enligt företrädare för branschen inneburit att svenska banker och försäkringsföretag utsatts för en allt hårdare utländsk konkurrens. I de fall de utländska konkurrenterna inte behöver vidkännas någon merkostnad i hemlandet i form av mervärdesbeskattning för sina gruppinterna tjänster kan de erbjuda billigare tjänster på den svenska marknaden än vad de svenska bankerna och försäkringsföretagen kan. Inom försäkringssektorn har framhållits att gruppregistrering utnyttjas i de länder där svensk försäkringsverksamhet har sina största konkurrenter.

När Utredningen om vissa mervärdesskattefrågor i betänkandet SOU 1992:121 förslag en rätt till gruppregistrering för den finansiella sektorn motiverade man sitt förslag främst utifrån den förändrade internationella situation som den finansiella sektorn stod inför. Stor vikt lades vid att konkurrensförutsättningarna i förhållande till europeiska konkurrenter och samarbetspartners inte försämrades.

I lagstiftningsärendet har branschorganisationerna även åberopat följande skäl för att få tillgång till ett gruppregistreringssystem.

Bank- och försäkringsbolag har ofta verksamheten uppdelad på flera juridiska personer. Uppdelningen beror på ekonomiska, strategiska och affärsmässiga faktorer och är ofta en produkt av fusioner och omstruktureringsprocesser. En omfattande strukturomvandling fortgår inom banksektorn av framför allt internationella skäl.

De finansiella verksamheterna är sällan uppbyggda på organisatoriskt lika sätt. Beskattningen av gruppinterns tjänster kan därför medföra skillnader i skattehänseende mellan olika företagsgrupper även på den inhemska marknaden vilket på ett snedvridande sätt påverkar de olika företagens inbördes konkurrensförmåga. Ju större del av en finansiell verksamhet som ligger i ett eller ett fåtal bolag eller företag, desto mindre betungande blir mervärdesskatteeffekterna.

De finansiella företagens verksamhet regleras i särskild lagstiftning för banker, värdepappersbolag och försäkringsföretag. Företagen är i princip förhindrade att driva annan verksamhet än finansiell sådan. Dessutom finns legala krav på att olika finansiella verksamheter endast får bedrivas i separata bolag. Sålunda skall enligt försäkringsrörelselagen (1982:713) livförsäkringsrörelse, skadeförsäkringsrörelse resp. fondförsäkringsrörelse bedrivas i skilda bolag.

När finansiell verksamhet drivs i flera företag inom en och samma grupp anses det av kostnads- och effektivitetsskäl ofta mest rationellt att samordna vissa för gruppens funktion viktiga interna tjänster i separata bolag. Detta har uppgetts gälla för exempelvis datatjänster, informationsteknik, management, övergripande administration, ekonomistyrning, ekonomi och redovisning, depåttjänster, teletjänster, produktutveckling, juridisk rådgivning, gemensam kunddatabas, kundservice, reklam och marknadsföring, distribution och tryckeri, transport, inköp, personaladministration, utbildning, fastighetsförvaltning, kapitalförvaltning, betalningsservice, intern revision, skadereglering (försäkringssektorn), inkasso (banksektorn) m.m. Ofta är tjänsterna till sin natur sådana som de enskilda företagen i gruppen annars själva skulle fått utföra för att driva sin verksamhet. De gruppinterns tjänsterna uppges nästan uteslutande avse stödtjänster som är nödvändiga för de finansiella företagens utåtriktade tjänsteproduktion.

Försäkringsbranschen uppger att man tillgripit administrativa förändringar av mervärdesskatteskal vilka inte ansetts lämpliga från andra utgångspunkter för att minska mervärdesskattekostnaderna för gruppinterns omsättningar. Detta har skett genom s.k. tillikaanställning. Det betyder att personal som utför arbete åt flera av bolagen i en försäkringsgrupp har anställts i samtliga bolag. Varje anställd utför då endast arbete åt sina egna arbetsgivare. Med en sådan organisation anses ingen ökad mervärdesskattekostnad uppkomma, eftersom egenregiarbete inte medför skattskyldighet. Denna ordning har dock enligt branschen skett på bekostnad av en ökad administration och därmed sammanhängande kostnader.

Inom banksektorn uppges att det ofta inte är praktiskt möjligt att vidta administrativa åtgärder för att undvika mervärdesbeskattningen.

Regeringens förslag: Regler som möjliggör gruppregistrering för finansiella företagsgrupper skall införas i mervärdesskattesystemet.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Förslaget välkomnas av *Finansinspektionen, Näringslivets Skattedelegation, Sveriges Industriförbund, Stockholms Handelskammare, Svenska Arbetsgivareföreningen, Svenska Bankföreningen, Sveriges Försäkringsförbund, Fondhandlarföreningen, Finansbolagens Förening, Svensk Handel, Kommerskollegium, Redovisningskonsulters Förbund, Försäkringstjänstemannaförbundet och Tjänstemännens Centralorganisation.* Förslaget tillstyrks av *Kammarrätten i Göteborg* och av *Riksrevisionsverket* (som endast uttalat sig utifrån administrativa och kostnadsmässiga aspekter) samt av *Generaltullstyrelsen* (som endast uttalat sig om hur frågan tekniskt skall lösas vid import). *Riksskatteverket* tillstyrker i sak men vill ha en annan teknisk lösning. *Landsorganisationen, Byggtreprenörerna, Föreningen Auktoriserade Revisorer, Sveriges Bokförings- och Revisionsbyråers Förbund* och *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund* tillstyrker förslaget men vill att gruppregistreringsreglerna skall ha en generell tillämpning. Enligt *Landsorganisationen* bör först även andra skattefria sektorer utredas. *Kooperationens Pensionsanstalt* och *Posten AB* tillstyrker förslaget men vill att det anpassas till de egna förhållandena. *Kooperativa förbundet* och *Kooperativa institutet* tillstyrker att de föreslagna reglerna om gruppregistrering införs men anser att även annan kooperativ verksamhet än den som faller inom förslaget bör omfattas. *Svenska Inkassoföreningen* avstyrker förslaget då det inte kan anses konkurrensneutralt men tillstyrker förslaget i princip om risken för konkurrensnedvridning undanröjs. *Konkurrensverket, Företagarnas Riksorganisation* och *Svenska Revisorsamfundet* avstyrker förslaget. *Konkurrensverket* anser att nettoeffekten är osäker och menar liksom *Svenska Revisorsamfundet* att EG-kommissionens inställning gör att man bör avvakta med ett införande av gruppregistreringsregler i Sverige. *Företagarnas Riksorganisation* och *Svenska Revisorsamfundet* påpekar att rätten till gruppregistrering utgör ett avsteg från mervärdesskatterättsliga principer och att konkurrensaspekten för utomstående företag bör beräknas.

Skälen för regeringens förslag: Frågan om gruppregistrering inom den finansiella sektorn har varit aktuell sedan skattereformen i början på 1990-talet. I ett antal motioner till riksdagen har effekterna av nuvarande regler uppmärksammats och de problem som dessa medför påtalats av branschföreträdare. Utredningen om vissa mervärdesskattefrågor föreslog i sitt betänkande SOU 1992:121 att gruppregistrering skulle vara möjlig inom den finansiella sektorn. Riksdagen har vid flera tillfällen förutsatt att regeringen skall återkomma i frågan, nu senast även beträffande den kooperativa sektorn.

Möjligheten till gruppregistrering med stöd av sjätte direktivet utgör - såsom också några remissinstanser påpekat - ett avsteg från principen om

att alla skattepliktiga omsättningar skall beskattas. Åtgärden är således extraordinär inom mervärdesskattesystemet och kan dessutom om den görs allmänt tillämplig inom skattefria sektorer komma att försämra konkurrensneutraliteten för andra delar av näringslivet. Jämför även de betänkligheter som *Lagrådet* anfört i sina allmänna synpunkter på förslaget om gruppregistrering.

Övervägande skäl talar ändå för att en ordning med gruppregistrering bör införas. Den bör dock inte ges en generell räckvidd utan endast avse områden där behovet kan bedömas vara som störst.

Vad som anförts om mervärdesbeskattningens snedvridande inverkan på bank- och försäkringsbranschens interna verksamhetsformer och därmed på deras inbördes konkurrensförmåga, samt om deras internationella konkurrensutsatthet och det angelägna i att banker och försäkringsföretag tillförsäkras samma verksamhetsbetingelser som motsvarande företag i ett flertal andra EG-länder, kan enligt regeringen anses utgöra sådana starka skäl som talar för ett införande av gruppregistrering inom denna sektor.

Regeringen föreslår därför att företag som bedriver skattefri finansiell verksamhet skall ha möjlighet att registrera sig i grupp. Reglerna föreslås således bli fakultativa. Någon generell tillämpning av gruppregistreringsreglerna, utöver den i propositionen föreslagna, är inte aktuell.

Rätten till gruppregistrering innebär utan tvekan en fördel för de företag som kommer i åtnjutande av denna möjlighet. Dessa fördelar måste vägas mot de samhällsekonomiska och konkurrensmässiga aspekterna. Bestämmelserna bör således utformats så att den negativa konkurrenssituationen för de fristående företagen så långt möjligt minimeras. Spärrar mot skatteundandraganden bör också införas.

Även *Riksskatteverket* anser att det finns skäl att särskilt beakta de finansiella företagens mervärdesskattekostnader men föreslår en annan teknisk lösning. Den av Riksskatteverket förordade undantagsregeln i artikel 13.A.1.f i sjätte direktivet anser regeringen emellertid inte vara tillämplig i de fall som nu är i fråga. Regeln avser att undanta från beskattning vissa tjänstetillhandahållanden som görs inom fristående sammanslutningar vilka i övrigt bedriver skattefri verksamhet. Som förutsättning för undantaget gäller bl.a. att ersättningen för tjänsten exakt motsvarar förvärvarens andel av de gemensamma kostnaderna och att tjänsten i fråga inte kan medföra konkurrensnedvridning. Bestämmelsen skall tolkas snävt. En skattefrihet av detta slag, som således inte är tillämplig för företag i gruppregistreringsfallen, bör ändå föras in i ML (se avsnitt 7).

4.5 Den lagtekniska utformningen

Gruppregistreringen innebär att ett nytt skattesubjekt tillskapas inom mervärdesbeskattningen. Företeelsen är således helt ny inom mervärdes-skattesystemet och det är utan tvekan förenat med svårigheter att konstruera ett väl fungerande system. Ingrepp av systematisk natur krävs i såväl den materiella lagstiftningen som i förfarandelagstiftningen.

En ordning med gruppregistrering kan förutom den konkurrens-snedvridning som tidigare beskrivits också medföra att det öppnas möjligheter till avdrag för ingående skatt på investeringskostnader utan motsvarande skyldighet att betala utgående skatt för omsättningen. Ytterligare en risk är att betalningsansvaret för överskjutande utgående skatt styrs över på ett betalningssvagt företag inom gruppen. Reglerna om gruppregistrering bör därför utformas så att dessa verkningar i möjligaste mån begränsas.

I det följande redovisas de överväganden som gjorts vid utformningen av de materiella reglerna i ML. Inledningsvis behandlas skattskyldighetsbegreppet vid gruppregistrering (avsnitt 4.5.1). Därefter tas den territoriella begränsningen upp (avsnitt 4.5.2). Vilka företagsgrupperingar som bör komma i fråga för gruppregistrering diskuteras därefter (avsnitt 4.5.3 och 4.5.4). Hur ML:s regler om uttagsbeskattning och avdragsrätt bör tillämpas i det nu aktuella sammanhanget tas därefter upp (avsnitt 4.5.5 – 4.5.7).

En ordning med gruppregistrering kräver också ett antal bestämmelser av administrativ natur vilka hör hemma i skattebetalningslagen (1997:483, SBL). Frågor som rör bildandet av en mervärdesskattegrupp (gruppregistrering) och innebörden av att gruppens sammansättning förändras behandlas först (avsnitt 4.5.8). Därefter behandlas mervärdesskattegruppens registrering till mervärdesskatt (avsnitt 4.5.9), redovisnings- och deklarationsfrågor samt frågor som rör skattekontot (avsnitt 4.5.10 och 4.5.11). Fakturerings- och bokföringsfrågor samt frågor om intern avräkning diskuteras därefter (avsnitt 4.5.12 - 4.5.14). Slutligen tas vissa frågor upp som sammanhänger med skattekontrollen och betalningsansvaret för skatten (avsnitt 4.5.15 – 4.5.17).

Regeringens förslag: Alla näringsidkare som ingår i en mervärdesskattegrupp skall efter gruppregistrering anses som en enda näringsidkare i mervärdesskattehänseende och all verksamhet som bedrivs av de olika näringsidkarna i gruppen skall anses som en enda verksamhet bedriven av mervärdesskattegruppen. I de fall mervärdesskattegruppens verksamhet medför skattskyldighet skall skattskyldigheten avse mervärdesskattegruppen som mervärdesskatte-rättsligt subjekt.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte anfört några erinringar mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om gruppregistrering skall utformas med stöd av artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet. De bör föras in i ett nytt 6 a kap. i ML.

Av den nämnda artikeln framgår att personer ("persons") för vilka vissa sambandskriterier och territoriella villkor är uppfyllda kan bedömas mervärdesskatte-rättsligt som en enda beskattningsbar person ("a single taxable person") även om de är juridiskt fristående ("legally independent").

Med beskattningsbar person avses i princip varje näringsidkare. Något krav att näringsidkaren också skall bedriva skattepliktig verksamhet ligger inte i uttrycket.

När det gäller begreppet juridiskt fristående personer anser regeringen att det skall tillämpas så att endast näringsidkare ("taxable persons") skall omfattas av den föreslagna regleringen.

En sådan företagsgrupp som i mervärdesskattehänseende skall behandlas som en enda näringsidkare har i förslaget kallats för en mervärdesskattegrupp, se föreslagna 6 a kap. 1 § ML. För att en mervärdesskattegrupp skall anses bildad krävs det ett särskilt beslut av skattemyndigheten om att registrera näringsidkarna som en sådan grupp (gruppregistrering). Samtidigt med gruppregistreringen skall skattemyndigheten utse en företrädare för gruppen (grupphuvudmannen). Regler om detta föreslås i 6 a kap. 4 § ML.

Gruppregistreringen får till effekt att all verksamhet som bedrivs av de olika medlemmarna i gruppen skall anses som en enda verksamhet bedriven av mervärdesskattegruppen.

Gruppregistreringen innebär inte i sig att den verksamhet som mervärdesskattegruppen bedriver också medför skattskyldighet. Verksamhet som en mervärdesskattegrupp inom den finansiella sektorn bedriver kan således komma att betraktas som skattefri om gruppen utåt enbart tillhandahåller sådana finansiella tjänster som faller under undantaget från skatteplikt. Det gäller även om det inom gruppen görs tjänsteomsättningar som i sig är skattepliktiga. Dessa interna omsättningar skall nämligen inte beaktas (se nedan). Om mervärdesskattegruppens externa verksamhet avser såväl undantagna som skattepliktiga tillhandahållanden skall gruppen behandlas på samma sätt som ett företag som bedriver s.k. blandad verksamhet.

Av de allmänna bestämmelserna i 1 kap. 2 § ML framgår i vilka fall mervärdesskattegruppen skall anses skattskyldig.

I de fall mervärdesskattegruppens verksamhet medför skattskyldighet skall skattskyldigheten avse mervärdesskattegruppen som mervärdesskatterättsligt subjekt.

All omsättning av eller till någon av gruppens medlemmar skall mervärdesskatterättsligt anses ha gjorts av eller till mervärdesskattegruppen genom gruppchefen. Det betyder att en gruppmedlems köp av varor eller tjänster inom landet eller gemenskapsinterna förvärv från annat EG-land skall behandlas som om transaktionen utförts av mervärdesskattegruppen genom gruppchefen. På samma sätt skall en gruppmedlems försäljning av varor eller tjänster inom landet eller till annat EG-land liksom hans exportförsäljningar behandlas som om transaktionen utförts av mervärdesskattegruppen genom gruppchefen.

När det gäller import följer skattskyldigheten av tullskyldigheten (jfr 1 kap. 2 § första stycket 6 ML). Av 9 och 10 §§ tullagen (1994:1550) följer att den som är tullskyldig för import av en vara till landet också är skattskyldig för den mervärdesskatt som hänför sig till importen. Om en näringsidkare i en mervärdesskattegrupp importerar en vara borde dock av principiella skäl skattskyldigheten för importen inte gälla näringsidkaren utan i stället mervärdesskattegruppen som sådan. En sådan ordning skulle emellertid innebära att den tullskyldige och den mervärdesskattskyldige blir olika subjekt. Detta är något som ansetts vara oförenligt med nuvarande maskinella system för uppbörd vid import. Enligt *Generaltullstyrelsen* bör skattskyldigheten för mervärdesskatt vid import vara knuten till tullskyldigheten även i de fall varan importeras av en näringsidkare i en mervärdesskattegrupp. Av tekniska och hanteringsmässiga skäl godtar regeringen därför att den näringsidkare som importerar varan också skall vara den som är skattskyldig till mervärdesskatt för importen. Däremot skall det vara mervärdesskattegruppen och inte den importerande näringsidkaren som skall anses ha avdragsrätt för importskatten. Detta följer av den grundläggande paragrafen om avdragsrätt i 8 kap. 3 § ML enligt vilken den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får göra avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten. Genom den nu föreslagna ordningen uppkommer således olika skattesubjekt i fråga om ingående och utgående mervärdesskatt något som i sig får anses strida mot principerna för importbeskattning.

Gruppregistreringen får vidare till följd att omsättning av varor och tjänster mellan företagen i gruppen skall behandlas som sådana interna transaktioner som görs inom ett enda företag. Det betyder att utgående skatt inte längre skall tas ut vid skattepliktiga omsättningar till skattefria verksamheter inom gruppen. Skatt skall heller inte tas ut för i och för sig skattepliktiga omsättningar till annat företag inom gruppen som bedriver skattepliktig verksamhet. För dessa tillhandahållanden medför dock gruppregistreringen i princip inte någon ändrad skattebelastning, eftersom det förvärvande företaget hade haft avdragsrätt för ingående skatt för det fall gruppregistrering inte förelegat.

Omsättningarna mellan medlemmarna i gruppen bör på samma sätt som gäller för ett enskilt företag kunna göras föremål för uttagsbeskattning i vissa fall, se avsnitt 4.5.5. När det gäller mervärdesskattegruppens avdragsrätt för ingående skatt, se avsnitt 4.5.6.

4.5.2 Territoriell begränsning

Regeringens förslag: I en mervärdesskattegrupp får endast ingå en näringsidkares fasta driftställe i Sverige.

Promemorians förslag: Överensstämmer i sak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* anser att det klart bör framgå att det endast är näringsidkarens fasta driftställe i Sverige som får ingå i en mervärdesskattegrupp.

Skälen för regeringens förslag: En förutsättning som uppställs i sjätte direktivet är att de företag som kan komma i fråga för regler motsvarande gruppregistrering skall ha en viss anknytning till medlemslandet.

Enligt artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet får endast den avses som är "established in the territory of the country".

I betänkandet SOU 1992:121 ställdes som krav att företagen skulle vara hemmahörande i Sverige för att få ingå i en mervärdesskattegrupp. Detta ansågs i sin tur innebära att företaget var skattskyldigt till inkomstskatt.

Aktiebolag och ekonomiska föreningar anses som hemmahörande i Sverige om de bildats och registrerats enligt svensk lag. De är vad som i förslaget till ny inkomstskattelag (6 kap. 3 §) betecknas "svenska juridiska personer" (se SOU 1997:2 s. 32, jfr även 1 kap. 15 § ML angående definitionen av utländska företagare).

Kriteriet "established in the territory of the country" måste emellertid anses förhindra gruppregistrering av svenska juridiska personers fasta driftställen i utlandet. Kriteriet måste å andra sidan anses omfatta utländska företagares fasta driftställen i Sverige. I promemorian uttrycktes detta så att gruppregistrering skulle vara möjlig för "näringsidkare med fast driftställe i Sverige". Såsom *Riksskatteverket* påpekat skulle med denna lydelse även en näringsidkares utländska filialer kunna anses ingå i en mervärdesskattegrupp i det fall det finns ett fast driftställe i Sverige. Förslaget har därför förtydligats så att det klart framgår att så inte avses vara fallet.

4.5.3 Gruppregistrering av företagsgrupper som omfattas av Finansinspektionens tillsyn

Regeringens förslag: I en mervärdesskattegrupp får ingå näringsidkare som står under Finansinspektionens tillsyn och som omfattas av undantaget för banktjänster, finansieringstjänster och värdepappershandel i 3 kap. 9 § mervärdesskattelagen (1994:200) eller av undantaget för försäkringstjänster i 3 kap. 10 §

mervärdesskattelagen. Dessutom får där ingå näringsidkare med huvudsaklig inriktning att tillhandahålla förstnämnda näringsidkare varor eller tjänster. Näringsidkarna skall vara nära förbundna med varandra i finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt hänseende. En näringsidkare får ingå i endast en mervärdesskattegrupp.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Posten AB, Asea Brown Boveri AB och Svenska Revisorssamfundet* motsätter sig kravet på Finansinspektionens tillsyn. Revisorssamfundet pekar på den snedvridning av konkurrensen som kan bli följden av att företag som tillhandahåller likartade tjänster kan komma att behandlas olika beroende på om de står under Finansinspektionens tillsyn eller inte. Revisorssamfundet anser vidare att möjligheten till gruppregistrering bör inskränkas till att endast omfatta varor och tjänster som normalt inte är konkurrensutsatta. Gruppregistrering bör således endast vara tillåten för tjänster som typiskt sett tillhandahålls internt och inte köps från fristående företag. *Föreningen Auktoriserade Revisorer* och *Posten AB* anser att huvudsaklighetskravet i fråga om de företag som tillhandahåller de finansiella företagen tjänster och varor är för högt ställt. Samtliga koncernbolag bör enligt *Posten* kunna ingå i en mervärdesskattegrupp. Även *Asea Brown Boveri AB* anser att detta krav bör lindras eftersom huvudsaklighetskravet inte alltid kan upprätthållas i finanskoncerner som också omfattar finansbolag. *Kooperationens pensionsanstalt* har hemställt att legala förutsättningar tillskapas för att även den av anstalten administrerade pensionsstiftelsen skall omfattas av rätten till gruppregistrering.

Skälen för regeringens förslag: När det gäller frågan om hur tillämpningsområdet för gruppregistreringsreglerna skall avgränsas skall först och främst endast de företag omfattas som verkar inom den finansiella sektorn. Skälen för detta har tidigare redovisats (se avsnitt 4.4).

Vid den närmare utformningen av reglerna bör beaktas att såväl nationella som internationella snedvridningseffekter så långt möjligt låter sig elimineras. Reglerna bör dessutom utformas så att en tillämpning av dem inte onödigtvis försvåras.

Generellt gäller att de finansiella företagen står under Finansinspektionens tillsyn. Detta bör också vara förutsättningen för att ett finansiellt företag skall få rätt till gruppregistrering. Motsvarande avgränsning gjordes också i promemorian och i betänkandet SOU 1992:121.

Finansinspektionen är en central förvaltningsmyndighet med uppgift att utöva tillsyn över finansiella marknader, kreditinstitut och det enskilda försäkringsväsendet i enlighet med vad som anges i lag eller annan författning, se 1 och 2 §§ förordningen (1996: 596) med instruktion för Finansinspektionen. Finansinspektionen har både möjlighet och skyldighet att kontrollera att de företag som ingår i en bankkoncern iakttar god banksed och driver en verksamhet som är väl förenlig med bankens huvudsakliga verksamhet. Liknande sundhetsprinciper gäller

även för övriga finansiella koncerner som står under Finansinspektionens tillsyn.

En förutsättning för att de finansiella företagen skall få omfattas av regler om gruppregistrering bör vidare vara att företaget bedriver mervärdesskattefri finansiell verksamhet. Undantagen avseende omsättning av bank- och finansieringstjänster samt värdepappershandel framgår av 3 kap. 9 § ML. Regler om undantag för försäkringstjänster finns i 3 kap. 10 § ML. Det kan konstateras att undantagsreglerna har gett upphov till åtskilliga tvister när det gäller gränsdragningen mellan det skattefria och det skattepliktiga området. Dessa gränsdragningsproblem bör kunna minska genom den här föreslagna regleringen om gruppregistrering för den finansiella sektorn.

Syftet med gruppregistreringsreglerna är att stödtjänster inom en finansiell gruppering inte skall behandlas mervärdesskattemässigt annorlunda än de stödtjänster som produceras inom ett finansiellt företag. Reglerna om gruppregistrering bör därför vara tillämpliga också på de företag inom gruppen som har som huvudsaklig inriktning att tillhandahålla de finansiella företagen sådana tjänster som de behöver för egen del som ett led i att producera de utåtriktade finansiella tjänsterna.

Det har från branschen upplysts att det också förekommer viss intern omsättning av varor till de finansiella företagen i gruppen. Även sådana interna varuomsättningar bör kunna accepteras.

En alternativ metod för att avgränsa stödtjänsterna kunde ha varit att såsom utredningen i SOU 1992:121 föreslagit räkna upp de kategorier av stödtjänster som avses, nämligen ekonomiska, juridiska eller administrativa. Utredningen avsåg med denna avgränsning tjänster som ekonomistyrning, intern revision, gemensam kunddatabas, betalningsservice, juridisk rådgivning inom gruppen, ledningsfunktioner, övergripande administration, personaladministration och liknande. ADB-tjänster borde enligt utredningen kunna hänföras till de administrativa tjänsterna.

Såsom Riksskatteverket påpekat i sitt remissyttrande över utredningens förslag medför en sådan reglering gränsdragningssvårigheter och därmed tillämpningsproblem. Den metod som här valts är därför att föredra, trots att även tjänster som inte kan karaktäriserats på det sätt som utredningen föreslagit därigenom kan komma att omfattas av reglerna.

Det har från remisshåll gjorts gällande att kravet på Finansinspektionens tillsyn gör att inte alla företag som tillhandahåller undantagna finansiella tjänster kommer att kunna omfattas av gruppregistreringssystemet. Industrikoncerner som har sin finansieringsverksamhet bolagiserad kommer således att falla utanför om verksamheten endast avser finansiering i samband med produktionsbolagets avsättning av varor eller tjänster och därför är undantagen från tillståndsplikt enligt 1 kap. 3 § lagen (1992:1610) om finansieringsverksamheten. De remissinstanser som önskat att kravet på Finansinspektionens tillsyn slopas har också velat ha en lindring av huvudsaklighetskravet för att kunna passa in i systemet. Regeringen är emellertid inte beredd att ändra på något av dessa grundläggande villkor för gruppregistrering. Genom den valda avgränsningen kommer i huvudsak endast sådana företagsgrupper att omfattas vilka bedriver utåtriktad finansiell verksamhet. Det är inom den sektorn som regeringen bedömt att mervärdesbeskattningens

snedvridande inverkan är som störst. När det gäller en näringsidkare som tillhandahåller finansiella företag stödtjänster krävs att han skall ha som huvudsaklig inriktning att göra detta. Detta krav har tillkommit för att minska de negativa konkurrens effekterna gentemot fristående företag. Samtidigt ger det uttryck för synsättet att endast sådana stödtjänster avses där alternativet för det finansiella företaget hade varit att i stället utföra tjänsterna i egen regi.

Kooperationens Pensionsanstalt har framfört önskemål om att även Konsumentkooperationens pensionsstiftelse, vars försäkringstekniska grunder fastställs av Finansinspektionen men där tillsynen utövas av länsstyrelsen, skall omfattas av rätten till gruppregistrering. Pensionsanstalten har anfört följande. Inom Kooperationen administreras de av arbetsgivarna genom kollektivavtal utfästa tjänstepensionerna och merparten av övriga avtalsförsäkringar av pensionsanstalten. De utfästa pensionerna är tryggade genom avsättningar till Konsumentkooperationens pensionsstiftelse eller genom försäkringar tecknade i Konsumentkooperationens pensionskassa. Pensionskassan och pensionsstiftelsen administreras av pensionsanstalten genom ett gemensamt administrativt system. Denna administrativa gruppering har tillkommit som ett resultat av att lagstiftningen inte tillåter att de ifrågavarande verksamhetsgrenarna bedrivs i en och samma juridiska person.

Regeringen anser att ifrågavarande pensionsstiftelser, vilkas försäkringstekniska grunder fastställs av Finansinspektionen med stöd av 3 § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m. men där tillsynen utövas av annan, inte kan anses utgöra sådana konkurrensutsatta finansiella företag för vilka gruppregistreringsreglerna ansetts motiveerade. Ett förslag om en särordning av begärt slag lämnas därför inte.

EG:s regler möjliggör gruppregistrering av företag oavsett om gruppen utgör en koncern i civilrättslig mening eller någon annan form av gruppering och oavsett företagets associationsform. En förutsättning för att ett medlemsland skall få behandla flera företag som en enhet i mervärdesskatterättsligt avseende är dock att företagen är nära förbundna med varandra finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt.

Den närmare utformningen av sambands- och anknytningskraven överläts åt respektive medlemslands nationella lagstiftning. När det gäller sambandskriterierna kan sägas att medlemsländerna generellt tillämpar dem så att samtliga tre samband måste föreligga men att det är den samlade bedömningen som avgör om företagen kan godkännas som en mervärdesskattegrupp.

I likhet med vad utredningen i SOU 1992:121 föreslagit bör ett företag inte få tillhöra fler än en mervärdesskattegrupp. I annat fall skulle företagets transaktioner behöva fördelas mellan olika mervärdesskattegrupper vilket påtagligt skulle komplicera såväl kontrollarbetet som företagets egen redovisning (jfr dock författningskommentaren till 6 a kap. 2 § tredje stycket angående kommissionärsföretagen).

Angående den närmare innebörden av regeringens förslag, se författningskommentaren till föreslagna 6 a kap. 2 § första stycket 1 och 2 och tredje stycket samt 3 § ML.

Regeringens bedömning: I tillämpningsområdet för gruppregistreringsreglerna bör för närvarande inte ingå sådana näringsidkare som i dag kan tillämpa slussningsregeln för att få avdragsrätt för ingående skatt som hänför sig till omsättning av egna interna finansiella tjänster.

Promemorians förslag: I tillämpningsområdet för gruppregistreringsreglerna skall också ingå sådana näringsidkare som förvärvar tjänster från andra näringsidkare i gruppen vilka står under Finansinspektionens tillsyn, om omsättningen omfattas av undantaget för finansiella tjänster. Näringsidkarna skall anses nära förbundna i finansiellt hänseende endast om sådana ägarförhållanden som gäller för slussningsregeln enligt 8 kap. 4 § andra stycket mervärdesskattelagen (1994:200) är uppfyllda.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* ansåg att förslaget i promemorian borde begränsas till att endast avse näringsidkare som gör finansiella förvärv i betydande omfattning.

Skälen för regeringens bedömning: Som redogjorts för i avsnitt 4.1 finns i 8 kap. 4 § första stycket 5 och andra stycket ML en särskild avdragsregel enligt vilken ingående skatt hänförlig till koncerninterna tillhandahållanden av tjänster är avdragsgill även om det företag som tillhandahåller tjänsten självt inte haft rätt till avdrag för den ingående skatten. Regeln infördes vid en tidpunkt då det skattepliktiga området för tjänster var förhållandevis snävt. Skattefrihet förelåg således för bl.a. administrativa tjänster, forsknings- och utvecklingsuppdrag och vissa andra sådana tjänster som inte sällan tillhandahölls koncernföretag av andra företag i samma koncern. Regeln avsåg att undanröja de kumulativa effekter som blev följden av att det företag som tillhandahöll den skattefria tjänsten inte kunde göra avdrag för ingående skatt som var hänförlig till tillhandahållandet. Bestämmelsen infördes i 17 § lagen (1968:430) om mervärdesskatt och överfördes till ML utan några sakliga ändringar (prop. 1978/79:141 s. 77 f., Ds B 1977:6 s. 117 f.).

Vid det lagstiftningsarbete som låg till grund för EG-harmoniseringen av mervärdesskattesystemet diskuterades möjligheten att upphäva slussningsregeln. Det konstaterades att den tekniskt avviker från den lösning som EG-reglerna anvisar för de problem som följer av att företag med intressegemenskap behandlas oberoende av varandra i mervärdesskattehänseende. Vad man här avsåg var bestämmelsen i sjätte mervärdesskattedirektivet som möjliggör gruppregistrering. Av statsfinansiella skäl var regeringen emellertid inte beredd att vid det tillfället införa regler om gruppregistrering (se avsnitt 3). Eftersom avdragsrätten vid de interna koncernförvärven fortfarande ansågs ha betydelse, framför allt för finansiella koncerner, var man heller inte beredd att upphäva slussningsregeln utan att andra regler för att lösa de kumulativa effekterna sattes i dess ställe (prop. 1994/95:57 s. 129).

När nu regeringen föreslår att gruppregistreringsregler införs för den finansiella sektorn uppkommer åter frågan om slopande av slussningsregeln.

För en gruppregistrerad verksamhet kommer de interna omsättningarna inte att beaktas mervärdesskattemässigt. Avdragsrätten för ingående skatt skall bedömas efter samma principer som gäller vid förvärv som görs av ett enda företag med blandad verksamhet (se avsnitt 4.5.6). För de företagsgrupper inom den finansiella sektorn som väljer att låta gruppregistrera sig kommer slussningsregeln således att sakna betydelse för de företag som ingår i gruppen.

Vid förfrågningar hos bl.a. Skattemyndigheten i Stockholms län har framkommit att slussningsregeln fortfarande har betydelse för de koncerner som inte tillhör bank- eller försäkringssektorn men som regelbundet tillämpar denna med avseende på företrädesvis interna bank-, försäkrings- och/eller fastighetstjänster. Vid uthyrning av fastighet eller lokal tjänar slussningsregeln ofta som ett alternativ till frivillig skattskyldighet.

Gruppregistrering leder till samma beskattningsresultat som en tillämpning av slussningsregeln när det gäller den ingående skatt som hänför sig till skattefria interna tillhandahållanden av tjänster som skall användas i skattepliktig verksamhet. I bägge fallen blir den ingående skatten avdragsgill, antingen genom den särskilda avdragsbestämmelsen (slussningsregeln) eller genom de allmänna regler om avdragsrätt som gäller för en gruppregistrerad företagsgrupp med utåtriktad skattepliktig verksamhet.

I promemorian och i det till Lagrådet remitterade lagförslaget fanns ett förslag som innebar en rätt till gruppregistrering för företag som i dag tillämpar slussningsregeln vid förvärv av finansiella tjänster från ett annat företag i gruppen under Finansinspektionens tillsyn. *Riksskatteverket* hade i sitt remissyttrande över förslaget anfört att kretsen tjänsteförvärvande företag enligt denna bestämmelse borde begränsas till att endast avse företag som förvärvar tjänster i "betydande omfattning". Även *Lagrådet* har ifrågasatt om inte regeln medger alltför stora möjligheter för en näringsidkare att ingå i en mervärdesskattegrupp.

Regeringen gör följande bedömning. Den av *Riksskatteverket* förordade regleringen begränsar visserligen tillämpningsområdet för bestämmelsen i fråga men måste samtidigt anses medföra gränsdragningssvårigheter. Det kan heller inte uteslutas att regeln även med en sådan begränsning skulle kunna inbjuda till manipulation av det föreslagna gruppregistreringssystemet. En utvidgning av gruppregistreringssystemet till att även omfatta tillämpningsområdet för slussningsregeln bör därför övervägas först när slussningsregeln mer generellt måste omprövas i samband med den översyn av mervärdesskattegrupperna vid uthyrning av verksamhetslokaler (dir. 1997:127) som regeringen nyligen beslutat om.

Regeringens bedömning: För mervärdesskattegrupper bör tills vidare inte gälla någon annan uttagsbeskattning än den som följer av de allmänna bestämmelserna i 2 kap. mervärdesskattelagen (1994:200).

Regeringens förslag: Bestämmelsen om uttagsbeskattning av fastighetstjänster i 2 kap. 8 § mervärdesskattelagen skall anpassas så att den blir tillämplig även på mervärdesskattegrupper om uttaget avser en fastighet som ägs av någon av de näringsidkare som ingår i gruppen.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Svenska Inkassoföreningen* anser att uttagsbeskattning bör införas i de fall inkassotjänster används internt. Även *Företagarnas Riksorganisation* och *Posten AB* anser att uttagsbeskattning bör införas för att minimera befarade konkurrensnedvridningar.

Skälen för regeringens bedömning och förslag: Det förhållandet att en mervärdesskattegrupp med skattepliktig verksamhet skall bedömas som en enda skattskyldig med en enda verksamhet medför att de allmänna uttagsbestämmelserna i 2 kap. ML kommer att bli tillämpliga på mervärdesskattegruppens verksamhet på samma sätt som om denna bedrivits av ett enda företag. Exempelvis kommer en mervärdesskattegrupp att uttagsbeskattas med stöd av 2 kap. 2 § 3 ML om något företag i gruppen med utåtriktad verksamhet för över en vara som anskaffats för dess verksamhet till en skattefri finansieringsverksamhet eller till en annan verksamhet inom gruppen som är helt eller delvis skattefri. Detta är möjligt eftersom vad som föreskrivs i fråga om verksamhet enligt 1 kap. 7 § ML avser såväl hela verksamheten som en del av verksamheten.

Mervärdesskattegruppen bör också uttagsbeskattas enligt 2 kap. 8 § ML för fastighetstjänster på egna fastigheter. Bestämmelsen bör anpassas så att den blir tillämplig även på mervärdesskattegrupper om uttaget avser en fastighet som ägs av någon av de näringsidkare som ingår i gruppen.

Bortsett från egna fastighetstjänster uttagsbeskattas i dag inte s.k. självtjänster (prop. 1993/94:99 s. 143 f.).

För att förhindra konkurrensnedvridningar och efter samrådsförfarande med mervärdesskattekommittén får ett medlemsland enligt artikel 6.3 i sjätte direktivet uttagsbeskatta en näringsidkare för tjänster som tillhandahålls internt om den ingående skatten på en sådan tjänst inte hade varit fullt avdragsgill om den i stället tillhandahållits av någon annan näringsidkare.

Vad som avses är uttagsbeskattning av tjänster som utförs av partiellt skattskyldiga i egen regi för verksamhetsändamål.

Uttagsbeskattning av tjänster som tillhandahålls inom en mervärdesskattegrupp med blandad verksamhet skulle således kunna komma i fråga i den mån denna konstruktion skulle ge upphov till konkurrensnedvridningar.

Svenska Inkassoföreningen har i sitt remissyttrande över förslaget i promemorian pekat på den konkurrenssnedvridning som kan uppstå i förhållande till helt fristående företag som har samma tjänsteutbud som de företag som omfattas av gruppregistrering. För inkassoföretagens del innebär det att inkassotjänster skulle komma att definieras som sådana stödtjänster som kan tillhandahållas skattefritt inom en finansiell koncern. Konkurrensen inom inkassoområdet skulle enligt föreningen därmed komma att snedvridas. Föreningen anser att uttagsbeskattning bör införas i dessa fall.

Regeringen är emellertid inte nu beredd att införa en uttagsbeskattning i enlighet med bestämmelserna i artikel 6.3. Först sedan gruppregistreringssystemet varit i kraft en tid. Föreligger förutsättningar för att bedöma behovet av en utökad uttagsbeskattning. För det fall det skulle visa sig att reglerna skulle medföra stora konkurrenssnedvridningar för fristående företag anser regeringen dock att en sådan möjlighet bör övervägas.

4.5.6 Avdragsrätten

Det förhållandet att en mervärdesskattegrupp skall behandlas som en enda skattskyldig i mervärdesskattehänseende får till följd inte bara att uttagsbeskattningen utan också rätten till avdrag för ingående skatt skall bedömas efter de allmänna reglerna. Ingående skatt hänförlig till externa varu- eller tjänsteinköp som gjorts av ett bolag i en finansiell mervärdesskattegrupp med skattepliktig verksamhet får således dras av i enlighet med bestämmelserna i 8 kap. 13–14 §§ ML som reglerar avdragsrätten vid s.k. blandad verksamhet.

Således gäller full avdragsrätt om anskaffningarna endast avser verksamhet som medför skattskyldighet. Med verksamhet som medför skattskyldighet jämföras verksamhet som medför rätt till återbetalning av ingående skatt i enlighet med bestämmelserna i 10 kap. 9–12 §§ ML. Med verksamhet avses enligt 1 kap. 7 § ML såväl hela verksamheten som en del av verksamheten. Det betyder för de finansiella företagen i gruppen att den ingående skatten måste vara helt hänförlig till skattepliktiga omsättningar (exempelvis avse inköp av material för bruk enbart i en banks notariatverksamhet). För något av de företag som vid sidan av de interna tillhandahållandena även utför extern försäljningsverksamhet måste skatten helt kunna hänföras till inköp som avser den externa verksamheten.

Om anskaffningarna endast avser den del av mervärdesskattegruppens verksamhet som inte medför skattskyldighet, såsom inköp av varor eller tjänster för bruk i den skattefria finansiella verksamhetsdelen, föreligger inte någon avdragsrätt för den ingående skatten.

Transaktioner inom en mervärdesskattegrupp skall inte beaktas. Avdragsrätten för ingående skatt hänförlig till dessa transaktioner skall bedömas på samma sätt som om förvärvet gjort av enda näringsidkare med en enda verksamhet. Det avgörande blir därvid hur stor del av den ingående skatten som kan hänföras till skattepliktig verksamhet. Märk dock möjligheten till uttagsbeskattning i vissa fall (se föregående avsnitt).

Om anskaffningarna görs gemensamt för de delar av mervärdesskattegruppens verksamhet som medför skattskyldighet och som inte medför skattskyldighet (dvs. inköpen avser såväl skattepliktig verksamhet hos ett av företagen som skattefri verksamhet hos ett annat av företagen och/eller inköpen avser såväl skattepliktig som skattefri verksamhet hos ett av företagen) skall en fördelning av den ingående skatten göras efter skälig grund. För fördelning efter skälig grund brukar skattemyndigheterna använda olika typer av fördelningsnycklar.

Mervärdesskattegruppens omsättningar skall redovisas av grupp-huvudmannen för gruppens räkning (se avsnitt 4.5.10). Följaktligen är det grupp-huvudmannen som kan göra gällande avdragsrätten också beträffande inköp som fakturerats ett annat företag i gruppen. Avdragsrätten för ingående skatt hänförlig till en leverantörsfaktura utställd på en gruppmedlem bör anses inträda den redovisningsperiod under vilken gruppmedlemmen skall bokföra eller borde ha bokfört det förvärv eller den import till vilken avdragsrätten hänförs. Det står i överensstämmelse med de allmänna reglerna i 13 kap. 16 § ML.

I sina remissyttranden över promemorian har *Skattemyndigheterna i Stockholms och Skåne län* framhållit att frågor som rör avdragsrättens omfattning kan förväntas att bli svåra i gruppregistreringsfallen. De fördelningsnycklar som skall gälla när avdragsrätten fastställs efter skälig grund uppges i normalfallet vara baserade på förhållandet mellan skattepliktig och skattefri omsättning. Inom den finansiella sektorn har dock en fördelning ofta skett med beaktande av andra grunder än omsättningen. Bl.a. har personalens tidsmässiga arbetsinsats inom skattepliktig resp. skattefri verksamhet använts som fördelningsgrund. I vissa fall har olika fördelningsnycklar använts för den skattskyldiges olika verksamheter. Myndigheterna har anfört att bedömningen av fördelningsgrundernas skälighet kräver stora utredningsresurser och att den stora spännvidden av fördelningsgrunder också innebär kontrollsvårigheter. Med hänsyn till de särskilda svårigheter som måste uppkomma när skäligt avdrag skall bestämmas för gruppen som helhet bör enligt myndigheterna möjligheten att fritt välja fördelningsgrund begränsas till att endast avse ett fåtal av lagstiftaren angivna fördelningsgrunder. Man anser vidare att det är viktigt att fastslå att endast en fördelningsgrund kan användas inom en mervärdesskattegrupp. Gruppen bör också redan i ansökan om registrering ange vilken fördelningsnyckel som skall tillämpas och beslutet om registrering sålunda även innehålla beslut om godkännande av den söka fördelningsgrunden. Vid förändringar inom gruppen bör det vara möjligt att ansöka om ändring av fördelningsgrund.

Frågor om vilka fördelningsgrunder som skall anses skäliga för mervärdesskattegrupper inom den finansiella sektorn kan enligt regeringens uppfattning endast lösas på verkställighetsnivå. Framtagande av godkända fördelningsgrunder bör lämpligen kunna göras av skattemyndigheterna i samråd med berörda företag. Om det bedöms lämpligt kommer det också att vara möjligt för Riksskatteverket att i föreskrifter ange vilken eller vilka fördelningsgrunder som bör användas. Av avsnitt 4.5.8 framgår att regeringen avser att i mervärdesskatteförordningen (1994:223) införa ett särskilt

4.5.7 Jämkning av avdragen ingående skatt

Det bör noteras att vid ny, ändrad eller upplöst gruppregistrering (se avsnitt 4.5.8) kommer reglerna i 8 kap. ML om jämkning av tidigare gjorda avdrag för ingående skatt att bli tillämpliga. Gruppregistrering måste anses utgöra en sådan "ändrad användning" av en investeringsvara som avses i 8 kap. 16 a § ML. Reglerna förhindrar därmed att ett skattskyldigt företag i en företagsgrupp före en gruppregistrering får avdragsrätt för ingående skatt på förvärv av anläggningstillgångar som efter gruppregistreringen helt eller delvis skall användas i den skattefria interna verksamheten. Återföring skall göras av tidigare avdragen ingående skatt på fastigheter och övriga investeringsvaror som förvärvats sex år resp. fem år före gruppregistreringen till den del tillgången skall användas i en skattefri verksamhet. Möjligheten till avdrag för ingående skatt på investeringskostnader utan motsvarande skattskyldighet för omsättning begränsas därigenom.

Med avdragsrätt jämställs rätt till återbetalning enligt bestämmelserna i 10 kap. 9–12 §§ ML.

Av övergångsbestämmelserna till jämkningsreglerna följer att det endast är ingående skatt hänförlig till förvärv gjorda fr.o.m. den 1 januari 1995 som kan bli föremål för jämkning. I den s.k. korrigeringsperioden inräknas det räkenskapsår under vilket varan förvärvats. Jämkningsperioden står i proportion till innehavstiden.

Av 13 kap. 28 a § ML följer att jämkningsperioden skall ske i deklarationen för mervärdesskattegruppens första redovisningsperiod under året efter det räkenskapsår under vilket gruppregistreringen ägt rum.

4.5.8 Gruppregistrering av en företagsgrupp

Regeringens förslag: En mervärdesskattegrupp skall anses bildad den dag som skattemyndigheten beslutar att näringsidkarna skall gruppregistreras eller den senare dag som skattemyndigheten bestämmer i detta beslut. Samtidigt skall skattemyndigheten utse en grupphuvudman. Ändringar i gruppens sammansättning och byte av grupphuvudman skall beslutas av skattemyndigheten efter ansökan. Om något förhållande som legat till grund för gruppregistreringen har ändrats skall grupphuvudmannen underrätta skattemyndigheten om ändringen. En mervärdesskattegrupp skall kunna upplösas efter det att samtliga de företag som hör till gruppen framställt yrkande om detta. Om förutsättningarna för gruppregistrering upphört, skall också skattemyndigheten kunna ta initiativ till att upplösa mervärdesskattegruppen. Det skall vara möjligt att överklaga skattemyndighetens beslut om gruppregistrering eller att mot gruppens vilja upphäva en gruppregistrering eller inte göra yrkade ändringar i

gruppregistreringen. Uppgifter om vilka näringsidkare som ingår i en mervärdesskattegrupp skall tas in i det centrala skatteregistret.

Prop. 1997/98:148

Promemorians förslag: Överensstämmer i sak med regeringens förslag. I regeringens förslag ges dock skattemyndigheten möjlighet att bestämma tidpunkten för när näringsidkarna får börja tillämpa reglerna om gruppregistrering. Regeln har tillkommit på begäran av *Riksskatteverket*. Även den föreslagna ändringen i skatteregisterlagen har tillkommit på begäran av *Riksskatteverket*.

Remissinstanserna: *Föreningen Auktoriserade Revisorer* anser att det klart bör framgå att skattemyndigheten inte har något val att vägra registrering. Även *Sveriges Bokförings- och Revisionsbyråers Förbund* anser att det inte bör finnas något utrymme för skattemyndighetens subjektiva bedömningar. *Kammarrätten i Göteborg* anser att förutsättningarna för skattemyndigheten att vägra registrering eller besluta om avregistrering bör lagregleras. *Posten AB* anser att uttagsbeskattning bör införas i stället för att skattemyndigheten skall ha rätt att vägra gruppregistrering vid fall av konkurrensstörningar.

Skälen för regeringens förslag: Av lagen måste framgå vid vilken tidpunkt en mervärdesskattegrupp skall anses bildad resp. upplöst. Vidare måste effekten av förändringar i gruppens sammansättning regleras. Regler om detta föreslås införda i nya 6 a kap. ML.

En mervärdesskattegrupp skall anses bildad antingen samma dag som skattemyndigheten fattar ett beslut om att näringsidkarna skall gruppregistreras eller den senare dag som skattemyndigheten bestämmer att reglerna om gruppregistrering skall börja tillämpas (se föreslagna 6 a kap. 4 § första stycket ML). Beslutet bör således inte få retroaktiv verkan.

Skattemyndigheten skall besluta om gruppregistrering efter ansökan av berörda näringsidkare, om det inte finns särskilda skäl som talar mot ett sådant beslut (se föreslagna 6 a kap. 6 § ML och författningskommentaren till den paragrafen).

Det kan förutsättas att gruppregistreringen normalt skall börja gälla från och med den tidpunkt som anges i ansökan. Detta kräver emellertid att en ansökan om gruppregistrering kommer in inom rimlig tid före den tidpunkt som näringsidkarna begär att reglerna skall tillämpas. Från skatteförvaltningen har som riktlinje angetts den frist om 90 dagar som tillämpas i England. Föreskrifter av detta slag bör kunna beslutas om på verkställighetsnivå.

Samtidigt med gruppregistreringen skall skattemyndigheten utse en gruppövudman som skall svara för redovisning och deklaration av gruppens utgående och ingående skatt och dessutom vara betalningsskyldig för skatten (se föreslagna 6 a kap. 4 § ML). Jfr även 23 kap. 3 a § skattebetalningslagen (1997:483, SBL).

Ett beslut om gruppregistrering innebär inte i sig att mervärdesskattegruppen samtidigt blir registrerad som skattskyldig till mervärdesskatt. Gruppregistreringen kan i själva verket få till följd att mervärdesskattskyldigheten helt upphör för de företag som ingår i gruppen. I de fall en mervärdesskattegrupp består av företag som enbart tillhandahåller skattefria finansiella tjänster och av företag som enbart

bedriver gruppintern verksamhet blir mervärdesskattegruppens egen verksamhet skattefri. Normalt sett torde dock de tjänster som de finansiella företagen tillhandahåller inte alla kunna hänföras till undantagsreglerna i 3 kap. 9 eller 10 § ML. Mervärdesskattegruppens verksamhet kommer således oftast att medföra skattskyldighet om än i mindre omfattning.

Om mervärdesskattegruppens verksamhet redan vid tillfället för gruppregistreringen medför skattskyldighet eller sådan skattskyldighet senare kommer att uppstå åligger det grupphuvudmannen att ansöka om registrering till mervärdesskatt enligt de föreslagna reglerna i SBL. Den mervärdesskattemässiga registreringen och avregistreringen av en mervärdesskattegrupp bör så långt möjligt följa de regler som normalt gäller för registrering (se avsnitt 4.5.9).

Om ägande- eller kontrollförhållandena eller något annat förhållande som legat till grund för gruppregistreringen ändras för någon av medlemmarna i mervärdesskattegruppen bör det krävas att grupphuvudmannen skriftligen underrättar skattemyndigheten om detta för att myndigheten skall kunna göra en bedömning av om företagsgruppen fortfarande har rätt att utnyttja gruppregistreringsreglerna. Om det kommer till skattemyndighetens kännedom att förutsättningarna för gruppregistrering ändrats skall skattemyndigheten kunna förelägga grupphuvudmannen att fullgöra sin underrättelseskyldighet. Underrättelseskyldigheten för grupphuvudmannen regleras i en ny 3 b § i 23 kap. SBL.

När det gäller ändringar i gruppens sammansättning bör en underrättelseskyldighet av nämnda slag inte anses tillfyllest. Sådana ändringar bör kunna ske först sedan skattemyndigheten efter ansökan från gruppmedlemmarna har beslutat om detta. En mervärdesskattegrupp skall också kunna upplösas efter det att samtliga de företag som hör till gruppen framställt yrkande om detta. Vad nu sagts framgår av föreslagna 6 a kap. 5 och 6 §§ ML.

Om skattemyndigheten finner att förutsättningarna för gruppregistrering inte längre är för handen eller om det finns särskilda skäl kan även myndigheten ta initiativ till att upplösa mervärdesskattegruppen. Detta skall ske genom ett formellt beslut om avregistrering (se 6 a kap. 6 § ML). En rätt för skattemyndigheten att ta eget initiativ till att utesluta någon från gruppen bör inte föras in. Omständigheterna torde då vara sådana att det i stället finns förutsättningar för myndigheten att ta initiativ till att upplösa gruppen.

Skattemyndigheten skall besluta om gruppregistrering, om avregistrering eller om ändring i gruppregistreringen i enlighet med ansökan om det inte finns särskilda skäl som talar mot detta. Angående förhållanden som kan utgöra särskilda skäl, se författningskommentaren till 6 a kap. 6 § ML.

Beslut i gruppregistreringsärenden bör fattas av skattemyndigheten i det län som är beslutande myndighet enligt 2 kap. 1-3 eller 5 § SBL för den näringsidkare som anmälts eller utsetts som grupphuvudman (se föreslagna andra stycket i 12 kap. 2 § ML). Den prövning som måste göras vid en gruppregistrering kommer därmed att kunna hanteras av samma skattemyndighet som enligt 3 kap. 1 § SBL skall handlägga mer-

värdesskattegruppens registrering till skattskyldighet. Detta utesluter inte att andra i gruppen ingående företag inkomstskattemässigt kan höra till en skattemyndighet i ett annat län. Denna olägenhet får anses vara en nödvändig följd av gruppregistreringssystemet.

Skattemyndighetens beslut att vägra gruppregistrering exempelvis genom att motsätta sig den föreslagna grupphuvudmannen eller av någon annan anledning eller att mot gruppens vilja upphäva en gruppregistrering eller inte göra yrkade ändringar i gruppregistreringen skall kunna överklagas hos länsrätten. Med hänsyn till att beslut om gruppregistrering eller ändring i en gruppregistrering kan komma att beröra flera olika skattemyndigheter bör även Riksskatteverket ges en rätt att överklaga ett sådant beslut. Bestämmelserna i 20 kap. 1 § ML bör kompletteras i enlighet härmed.

Grupphuvudmannen och gruppmedlemmarna kan tillhöra olika skattemyndigheter. Ett stort antal näringsidkare kan vara berörda. För att det skall vara möjligt för myndigheterna att veta vilka näringsidkare som ingår i en mervärdesskattegrupp bör detta förhållande framgå av skatteregistret. En ny punkt 30 med denna innebörd föreslås i 7 § skatteregisterlagen (1980:343).

Regeringens förslag: Grupphuvudmannen likställs med en skattskyldig i skattebetalningslagens mening och skall företräda gruppen i frågor som rör mervärdesskatt. Grupphuvudmannen skall tilldelas mervärdesskattegruppens registreringsnummer till mervärdesskatt.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har lämnat förslaget utan erinran.

Skälen för regeringens förslag: Av gruppregistreringen följer att skattskyldigheten hos de enskilda företagen i gruppen övergår till mervärdesskattegruppen såsom mervärdesskatterättsligt subjekt i de fall den av gruppen bedrivna verksamheten medför skattskyldighet. Frågan om mervärdesskattegruppens skattskyldighet till mervärdesskatt skall bedömas enligt de allmänna regler i ML som gäller för varje näringsidkare. Mervärdesskattegruppens verksamhet skall således medföra skattskyldighet om förutsättningarna i 1 kap. 2 § första stycket 1 ML är för handen (jfr 1 kap. 7 § andra stycket ML angående vad som avses med verksamhet som medför skattskyldighet). Med skattskyldig likställs den som har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9–12 §§ ML (se 19 kap. 12 § ML och 1 kap. 4 § tredje stycket 2 SBL).

Den som är skattskyldig enligt ML är skyldig att anmäla sig för registrering hos skattemyndigheten. Detta framgår av 3 kap. 1 och 2 §§ SBL. I fråga om mervärdesskattegrupper är det grupphuvudmannen som likställs med skattskyldig och som skall företräda gruppen i frågor som rör mervärdesskatt. Detta framgår av de föreslagna bestämmelserna i 1 kap. 4 § tredje stycket 5 resp. 23 kap. 3 a § SBL. Således skall det vara grupphuvudmannen som har skyldighet att anmäla mervärdesskattegruppen för registrering. Skattemyndigheten skall registrera mervärdesskattegruppen i grupphuvudmannens namn. Ett förtydligande om detta föreslås i 3 kap. 1 § SBL.

Den gruppregistrerade verksamheten skall således endast tilldelas ett registreringsnummer utfärdat på grupphuvudmannen. Detta bör framgå av 5 § skattebetalningsförordningen (1997:750, SBF) genom en hänvisning till den föreslagna bestämmelsen i 3 kap. 1 § första stycket 3 SBL. De registreringsnummer till mervärdesskatt som de individuella gruppmedlemmarna har vid tidpunkten för mervärdesskatteregistreringen av gruppen bör slopas. Detta följer av att företagen i gruppen inte kan företa några mervärdesskatterättsliga transaktioner inom gruppen och att det är grupphuvudmannen som skall redovisa och deklarerar mervärdesskatten för de externa omsättningarna. Det nya registreringsnumret som identifierar hela gruppen skall således anges på alla skattebärande fakturor som gruppens medlemmar utfärdar. Numret bör kvarstå oförändrat även om grupphuvudmannen byts ut eller någon annan medlem i gruppen utträder eller tillkommer. Om mervärdesskattegruppen upphävs skall även gruppens registreringsnummer till mervärdesskatt upphävas. Alla medlemmar som fortfarande är registreringsskyldiga måste då ansöka om ny registrering och tilldelas nytt registreringsnummer.

Att en gruppregistrerad verksamhet skall tilldelas ett eget registreringsnummer är i enlighet med tillämpningen i flertalet av de EG-länder som har regler om gruppregistrering.

Det har emellertid visat sig att gruppregistrering under gemensamt registreringsnummer till mervärdesskatt kan leda till problem vid EG-handeln för såväl skattemyndigheterna som köpare och säljare. När ett företag i gruppen använder grupphuvudmannens registreringsnummer kommer det inte att föreligga överensstämmelse mellan registreringsnumret och företagets namn vid en s.k. VAT-nummerförfrågan. Vissa länder, däribland Finland, kräver att företagen i gruppen skall använda sitt eget individuella registreringsnummer vid gemenskapsintern handel. I Tyskland har företagen i gruppen i stället rätt att på begäran erhålla ett eget registreringsnummer till mervärdesskatt. I engelska mervärdesskattegrupper förekommer bara ett registreringsnummer vilket utfärdas till den företrädande medlemmen. Emellertid har varje gruppmedlem också ett tresiffrigt underordnat referensnummer. Vid gemenskapsintern handel använder medlemmarna i mervärdesskattegruppen gruppens niosiffriga registreringsnummer till mervärdesskatt med det tresiffriga underordnade referensnumret bifogat till det huvudsakliga registreringsnumret.

Det är angeläget att avstämningsproblem förhindras också för svensk del. Det bör av gruppregistreringsnumret eller på annat sätt framgå att företaget ingår i en mervärdesskattegrupp. I propositionen lämnas inte något förslag om vilka ytterligare regler som kan behövas för att inom ramen för mervärdesskattegruppens registreringsnummer till mervärdesskatt skilja ut de individuella gruppmedlemmarna vid gemenskapsintern handel. Dessa och övriga frågor som rör registreringen är sådana som typiskt sett bör överlåtas till Riksskatteverket att ta ställning till (jfr 5 § SBF och prop. 1996/97:100, Del 1, s. 529).

4.5.10 Redovisning och deklaration

Regeringens förslag: Grupphuvudmannen skall redovisa och deklarerar mervärdesskatten för den verksamhet som mervärdesskattegruppen bedriver. Redovisningen skall göras i en skattedeklaration.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag utom i fråga om möjligheten för en grupphuvudman att redovisa mervärdesskattegruppens verksamhet i en självdeklaration. Ändringen har tillkommit på initiativ av *Riksskatteverket*.

Remissinstanserna: Har lämnat förslaget utan erinran.

Skälen för regeringens förslag: Det förhållandet att verksamheter som de olika företagen i en mervärdesskattegrupp bedriver skall ses som en enda verksamhet i mervärdesskattehänseende innebär att endast en mervärdesskatteredovisning skall lämnas för samtliga de skattepliktiga omsättningar som företagen i gruppen gör.

Mervärdesskattegruppen är skattskyldighetssubjektet vid tillämpningen av ML:s bestämmelser. Vid tillämpningen av SBL:s bestämmelser likställs emellertid gruppchefen med den skattskyldige (se föreslagna 1 kap. 4 § tredje stycket 5 SBL). Gruppchefen skall därför redovisa och deklarerar mervärdesskatten för den verksamhet som mervärdesskattegruppen bedriver. Vid sidan om gruppens mervärdesskatt skall gruppchefen också deklarerar sina egna källskatter och arbetsgivaravgifter i enlighet med vad som föreskrivs i SBL och i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter. Gruppchefen måste således lämna två skattedeclarationer.

I 10 kap. 9 § SBL finns den grundläggande bestämmelsen om skyldighet att lämna skattedeklaration. Bestämmelsen måste förtydligas så att det klart framgår att det är gruppchefen som omfattas av deklarationsskyldigheten.

Enligt 10 kap. 31 § SBL kan den som har en skattepliktig omsättning för beskattningsåret som inte överstiger en miljon kronor redovisa utgående och ingående skatt i en självdeklaration. I promemorian ansågs denna regel kunna gälla även för mervärdesskattegruppers verksamhet eftersom det ansågs angeläget att gruppregistreringsreglerna medför så få ingrepp som möjligt i ordningen för redovisning och deklaration. *Riksskatteverket* har emellertid avstyrkt en sådan ordning. Man har ansett att det inte är motiverat att tvingas göra anpassningar i ADB-systemen vid inkomsttaxeringen och i deklarationsblanketterna för det fåtal fall som kan komma att bli aktuella. Med hänsyn till vad *Riksskatteverket* anfört föreslår regeringen en ändring av bestämmelsen i 10 kap. 31 § SBL så att den inte blir tillämplig på gruppregistreringsfallen.

Vid deklarationstidpunkten skall utgående och ingående skatt för mervärdesskattegruppens hela verksamhet sammanställas i gruppchefens skattedeklaration. Gruppchefen bör i skattedeclarationen, utöver identifikationsuppgifter och uppgifter om redovisningsperioden, även lämna uppgifter om det samlade värdet av varuleveranser och varuförvärv vid handel med andra EG-länder. Bestämmelserna i 10 kap. 17 § SBL som anger vad en skattedeklaration skall innehålla bör förtydligas i dessa avseenden. Det betyder att övriga företag i gruppen inte skall lämna några mervärdesskatteuppgifter i sina skattedeclarationer.

Gruppchefen skall för mervärdesskattegruppens räkning även lämna uppgifter om varuhandeln med andra EG-länder i periodiska sammanställningar (s.k. kvartalsredovisningar) enligt 10 kap. 33 § SBL.

Av kontrolltekniska skäl bör övervägas om det skall krävas att gruppchefen i skattedeclarationen och i de periodiska sammanställningarna lämnar en individuell redovisning för varje företag i gruppen som bedriver handel med andra EG-länder. De närmare föreskrifterna om detta bör kunna lämnas av *Riksskatteverket* med stöd av 10 kap. 17 § andra stycket resp. 10 kap. 33 § andra stycket SBL.

Regeringens förslag: För en grupphuvudman skall det upprättas ett särskilt skattekonto avseende mervärdesskattegruppens mervärdesskatt. Ett belopp som har sin grund i överskjutande ingående mervärdesskatt hos en grupphuvudman får återbetalas endast till den del beloppet inte behövs för att täcka underskott på ett annat skattekonto hos grupphuvudmannen eller på en annan gruppmedlems skattekonto. Om underskotten inte kan täckas helt skall de täckas i den ordning som grupphuvudmannen bestämmer.

Promemorians förslag: Överensstämmer i sak med regeringens förslag. I promemorian togs dock inte ställning till om skattemyndigheten skulle upprätta ett eller två skattekonton för grupphuvudmannen.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* anser att bestämmelserna skall utformas så att redovisningen av mervärdesskatt för en grupp alltid skall ske på särskilt skattekonto. *Riksskatteverket* avvisar det föreslagna avräkningsförfarandet eftersom ett sådant förfarande inte är förenligt med det återbetalningsförfarande som gäller för skattekonton och skulle innebära manuella rutiner. Även *Skattemyndigheten i Västra Götalands län*, *Skattemyndigheten i Stockholms län* och *Svenska Revisorsamfundet* anser att grupphuvudmannen bör tilldelas två skattekonton, det ena för gruppens redovisning och det andra för huvudmannens individuella skatter.

Skälen för regeringens förslag: Genom SBL har ett nytt system för redovisning och betalning av skatter och avgifter införts. Enligt detta skall alla skatter och avgifter samordnas i ett system med skattekonton. Hos skattemyndigheten skall finnas ett skattekonto för varje skatt- och avgiftsskyldig. På skattekontot skall skattemyndigheten registrera skatt som skall betalas in eller betalas tillbaka, gjorda inbetalningar och utbetalningar samt belopp som lämnats för indrivning.

Av 3 kap. 5 § första stycket SBL framgår att skattemyndigheten skall upprätta ett skattekonto för varje person som är skattskyldig enligt SBL. Genom 3 kap. 5 § andra stycket SBL finns emellertid en möjlighet för skattemyndigheten att besluta att en person skall ha fler än ett skattekonto. Av förarbetena (prop. 1996/97:100, Del 1 s. 531) framgår att behov av detta kan uppstå då skattemyndigheten beslutat om en sådan representant för ett enkelt bolag eller partrederi som avses i 23 kap. 3 § SBL.

När det gäller en mervärdesskattegrupp är det gruppen som är skattesubjekt i ML:s mening men det är grupphuvudmannen som skall svara för redovisning och betalning av mervärdesskatten. Han likställs därför med en skattskyldig i SBL:s mening (se föreslagna 1 kap. 4 § tredje stycket 5 SBL). Det är också grupphuvudmannen och inte mervärdesskattegruppen som skall registreras till mervärdesskatt (se föreslagna 3 kap. 1 § SBL). Grupphuvudmannen skall dessutom deklarerera sin egen inkomstskatt och sina egna arbetsgivaravgifter i en annan skattedeklaration än den som skall lämnas för mervärdesskattegruppen.

I promemorian diskuterades dels alternativet att endast ett skattekonto upprättas för gruppchefen, dels alternativet att skattemyndigheten tilldelar gruppchefen två skattekonton på motsvarande sätt som för representanter för enkla bolag. I det förstnämnda fallet skulle skattekontot således avse både mervärdesskattegruppens mervärdesskatt och chefens individuella skatter och avgifter. Enligt det andra alternativet skulle det ena kontot endast avse gruppchefens individuella skatter och avgifter. På det andra kontot skulle enbart mervärdesskatten redovisas. Ett sådant mervärdesskattekonto skulle dock skilja sig från det som kan tilldelas en representant för enkla bolag eftersom denne även svarar för delägarnas källskatter och arbetsgivaravgifter och inte enbart för mervärdesskatten. Alternativet med två skattekonton är dock det alternativ som de remissinstanser som uttalat sig i frågan har förordat. Härigenom undviks en sammanblandning av medel som härrör från gruppens mervärdesskatt och sådana som avser chefens individuella skatter. Enligt 3 kap. 5 § SBL ges skattemyndigheterna möjligheten att välja det alternativ som framstår som lämpligast. Riksskatteverket har i sitt remissyttrande avvisat en sådan valfrihet för skattemyndigheterna. Regeringen föreslår därför en ändring i 3 kap. 5 § SBL av vilken framgår att det för en gruppchef måste upprättas ett särskilt skattekonto för registrering av mervärdesskattegruppens mervärdesskatt.

I promemorian har föreslagits att en återbetalning av överskjutande ingående mervärdesskatt skall föregås av en avräkning mot eventuella underskott på gruppchefens eller någon annan gruppmedlems skattekonto. En sådan avräkning överensstämmer med principerna för skattekontosystemet (jfr 16 kap. 9 § SBL) och med principen om att gruppregistrerade företag skall anses som en enda näringsidkare i mervärdesskattehänseende. Om mervärdesskatten skulle återbetalas utan föregående avräkning skulle en fördel för gruppregistrerade företag jämfört med övriga företag uppstå. För att det inte skall vara möjligt att missbruka systemet genom att styra anskaffningarna av investeringsvaror endast till bolag med låga underskott på sina skattekonton ansågs att en avräkning skulle göras på samtliga gruppmedlemmarnas skattekonton. Först därefter skulle beloppet kunna återbetalas till gruppchefen.

Riksskatteverket och Skattemyndigheten i Stockholms län har i sina remissyttranden avvisat all manuell hantering såsom oförenlig med skattekontosystemet. Av de skäl som redogjorts för i promemorian anser regeringen emellertid att ett avräkningsförfarande måste föregå varje återbetalning av ingående skatt även om det torde förutsätta utbetalningsspärrar i det maskinella systemet för återbetalning och en viss efterföljande manuell hantering. De administrativa kostnaderna för detta torde emellertid inte uppgå till några högre belopp. Antalet mervärdesskattegrupper med överskjutande ingående skatt kommer sannolikt att vara begränsat. Vidare bör det maskinella systemet redan nu vara anpassat för vissa typer av utbetalningsspärrar som en följd av bestämmelserna i lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter. Regeringen föreslår därför en bestämmelse om avräkningsförfarande i samband med återbetalning av överskjutande ingående skatt. Bestämmelsen framgår av en ny 7 a § i 18 kap. SBL

När det gäller frågan vilka skattekonton som skall tas i anspråk för avräkning ligger det nära till hands att i första hand välja skattekontona avseende de företag hos vilka den överskjutande ingående skatten uppkommit och att avräkningen därvid skall göras i förhållande till respektive näringsidkares andel av det återbetalningsbara beloppet. En sådan ordning torde dock förutsätta att skattemyndigheten först måste skaffa sig kunskap om varifrån den överskjutande ingående skatten härrör. Detta utgör en administrativ olägenhet vid hanteringen av skattekontosystemet. Regeringen föreslår därför att i de fall underskotten inte helt kan täckas på ett annat skattekonto hos gruppchefen eller på annan gruppmedlems skattekonto så skall underskotten täckas i den ordning som gruppchefen bestämmer.

4.5.12 Fakturering

Regeringens förslag: Faktureringskyldigheten i 11 kap. mervärdesskattelagen (1994:200) skall gälla för såväl gruppchefen som för övriga företag i mervärdesskattegruppen i fråga om de externa omsättningarna.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har lämnat förslaget utan erinran.

Skälen för regeringens förslag: När ett företag som hör till en mervärdesskattegrupp gör skattepliktiga omsättningar till utomstående, är det nödvändigt att faktureringen sker i det företags namn och inte i den deklarationsskyldige gruppchefens namn. Däremot skall företaget använda gruppchefens registreringsnummer till mervärdesskatt (eventuellt med ett individuellt tillägg) på fakturor och andra dokument. Faktureringskyldigheten i 11 kap. ML gäller således inte endast för de externa omsättningar som gruppchefen gör utan för alla de omsättningar som företag inom gruppen gör externt. Bestämmelserna i 11 kap. ML måste anpassas till dessa förhållanden.

Tillhandahållanden av varor och tjänster mellan medlemmarna i samma grupp skall inte beaktas. Av detta följer att internfaktureringen inom mervärdesskattegruppen skall ske utan mervärdesskatt.

4.5.13 Bokföring

I mervärdesskatterättsligt hänseende behandlas mervärdesskattegruppen som en person i fråga om redovisning och deklaration av skatten. I övrigt skall dock företagen i gruppen behandlas som juridiskt självständiga subjekt med bl.a. egen inkomstskatteredovisning, egna affärsräkenskaper och egen bokföring. Varje företag skall således bokföra sina egna mervärdesskattepliktiga transaktioner och sin egen mervärdesskatt dock med beaktande av att tillhandahållanden inom gruppen skall bortses från.

Vid bokföringen måste således hänsyn tas till att avdragsrätten för ingående skatt i vissa fall kan vara beskuren eller inte föreligga alls. Såsom tidigare beskrivits (se avsnitt 4.5.6) är avdragsrättens omfattning

beroende av hur det förvärv den ingående skatten hänför sig till skall utnyttjas inom mervärdesskattegruppen. Prop. 1997/98:148

Riksskatteverket bör kunna meddela närmare anvisningar om vilka anteckningar som skall göras i räkenskaperna till följd av gruppregistreringen.

4.5.14 Intern avräkning

Av föregående avsnitt framgår att övriga företag i gruppen kan komma att få en fordran på gruppövudmannen avseende den överskjutande ingående skatt som faktiskt återbetalats till gruppövudmannen sedan en avräkning gjorts enligt föreslagna 18 kap. 7 a § SBL. Om de övriga företagen inte får en sådan fordran, kommer deras verksamhet att belastas på samma sätt som om den ingående skatten inte varit avdragsgill i denna del. Detta kan exempelvis i ett investeringsskede vara av stor betydelse inte bara för det investerande företaget utan också för dess borgenärer.

När gruppövudmannen har betalat överskjutande utgående skatt innebär det å andra sidan att gruppövudmannen kan ha en fordran på de övriga företagen.

Vidare kan mervärdesskatten i vissa fall vara avdragsgill vid inkomstredovisningen. I 19 § andra stycket kommunalskattelagen (1928:370, KL) finns bestämmelser om avdrag för det fall att den utgående skatten räknats med vid inkomstredovisningen. Avdrag får också göras för mervärdesskatt som återförts enligt 9 kap. 5 eller 6 § ML och som inbetalats till staten på sätt som anges i 9 kap. 3 § första stycket 2 ML (se punkt 23 av anvisningarna till 23 § KL). Av 2 § 1 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt följer att dessa bestämmelser blir tillämpliga även vid taxeringen till statlig inkomstskatt. Den nu nämnda avdragsrätten för mervärdesskatt bör internt tillgodoföras rätt företag.

Om ett av företagen brister i betalningen gentemot ett annat företag i mervärdesskattegruppen, får det anses följa av allmänna bestämmelser att krav som har sin grund i mervärdesbeskattningen skall kunna riktas mot företaget på samma sätt som för företagets andra ekonomiska mellanhavanden.

4.5.15 Underlag för skattekontroll

<p>Regeringens förslag: Underlag för kontroll av mervärdesskatte-redovisningen skall finnas tillgängligt hos gruppövudmannen.</p>
--

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Riksskatteverket och Skattemyndigheten i Stockholms län anser att det tydligt bör regleras vilket material som skall finnas tillgängligt hos huvudmannen för kontroll av redovisningen. *Generaltullstyrelsen* åberopar vad som anförts om skattskyldigheten för import och anser att förslaget kan innebära praktiska olägenheter genom att underlaget för tull resp. mervärdesskatt kan komma att förvara hos

olika juridiska personer men anser samtidigt att detta inte behöver innebära problem för tullens del. *Föreningen Auktoriserade Revisorer* anser att det bör räcka med att bokföringsunderlaget kan återfinnas hos företagen i mervärdesskattegruppen.

Skälen för regeringens förslag: Av föregående avsnitt framgår att varje företag måste ta ställning till om skatt skall påföras och om avdragsrätt föreligger. Det kan förutses att det ibland kan bli svårt för såväl skattemyndigheter som berörda företag att få en klar bild över skattskyldighetens omfattning. I 14 kap. 2 § SBL finns det allmänna bestämmelser om skyldigheten att ha underlag för kontroll av beskattningen. Det är naturligt att det ställs krav på att underlaget för kontroll av mervärdesskatteredovisningen skall finnas tillgängligt hos gruppchefen eftersom det är denne som har att svara för skattens redovisning och betalning. En bestämmelse av detta slag har föreslagits i den nya 3 a § andra stycket i 23 kap. SBL. Riksskatteverket bör dock få rätt att föreskriva vilket underlag som skall finnas hos gruppchefen. Av avsnitt 4.5.8 framgår att regeringen avser att i mervärdesskatteförordningen (1994:223) införa ett särskilt bemyndigande för Riksskatteverket att meddela de verkställighetsföreskrifter som kan behövas.

4.5.16 Solidariskt betalningsansvar

Regeringens förslag: Varje näringsidkare som ingår i mervärdesskattegruppen skall vara solidariskt betalningsansvarig gentemot staten för den överskjutande utgående mervärdesskatt som uppkommit för gruppen under den tid som näringsidkaren varit medlem i gruppen.

Promemorians förslag: Överensstämmer utom i det avseendet att det i promemorian även föreslagits en regressrätt för det företag som betalat en mervärdesskatteskuld för vilken han ålagts en solidarisk betalningsskyldighet.

Remissinstanserna: *Föreningen Auktoriserade Revisorer* anser att regressrätten bör kunna göras gällande inte bara gentemot gruppchefen utan också gentemot övriga gruppmedlemmar.

Skälen för regeringens förslag: Genom den föreslagna bestämmelsen i 23 kap. 3 a § SBL skall gruppchefen inte bara svara för deklARATIONEN av mervärdesskatten utan också för att skatten betalas.

Gruppregistreringen innebär att skattskyldigheten avser mervärdesskattegruppen som mervärdesskatterättsligt subjekt. Det är därmed naturligt att varje företag som ingår i mervärdesskattegruppen skall vara solidariskt betalningsansvarigt gentemot staten för gruppens överskjutande utgående mervärdesskatt. Det betyder att om gruppchefen inte betalar skatten så kan betalning utkrävas hos var och en i mervärdesskattegruppen även om skulden inte härrör från just den gruppmedlemmen. Det solidariska betalningsansvaret kan även avse de företag i gruppen som bedriver verksamhet som inte medför skattskyldighet. En ordning med solidariskt betalningsskyldighet förhindrar att systemet missbrukas genom att betalningsansvaret förs över till något betalnings-

svagt företag i gruppen. Motsvarande bestämmelser finns också hos de länder som i dag tillämpar regler om gruppregistrering.

Den solidariska betalningsskyldigheten för en omsättning uppkommer vid samma tidpunkt för samtliga företag i gruppen. Tidpunkten är den då skattskyldigheten för mervärdesskattegruppen för en viss omsättning uppstår enligt de allmänna bestämmelserna i 1 kap. 5 § ML om skattskyldighetens inträde.

Betalningsskyldigheten avser skatteskulder som uppkommit fram till dess att mervärdesskattegruppen upplösts. Betalningsansvar föreligger således inte för en mervärdesskatteskuld som uppkommit efter det att mervärdesskattegruppen avregistrerats enligt beslut som avses i förslagna 6 a kap. 5 § ML.

Utträde ur gruppen skall inte befria från ansvar som uppkommit tidigare. Betalningsskyldigheten skall således föreligga för skatteskulder som uppkommit under den tid ett företag har varit medlem i mervärdesskattegruppen.

Det solidariska betalningsansvaret för näringsidkarna i en mervärdesskattegrupp bör framgå av en ny bestämmelse, 8 b §, i 12 kap. SBL.

Eftersom varje företag i gruppen är solidariskt betalningsansvarigt för skatten, är varje företag i gruppen också solidariskt ansvarigt för kostnadsränta enligt 19 kap. 8 § SBL jämförd med 1 kap. 1 § 7 SBL. Av det solidariska betalningsansvaret följer vidare att kronofogdemyndigheten kan driva in skattebeloppet från vilket som helst av företagen om skatten inte betalas i rätt tid (jfr 20 kap. 1 § SBL).

I det till *Lagrådet* remitterade förslaget fanns också ett förslag om regressrätt i SBL för det företag som betalat en mervärdesskatteskuld för vilken han ålagts solidarisk betalningsskyldighet. Lagrådet har, bortsett från vissa synpunkter på utformningen av bestämmelsen, ifrågasatt om en sådan reglering är erforderlig. Regeringen gör följande bedömning. Såsom tidigare redovisats (se avsnitt 4.5.14) så skall för den interna avräkningen mellan näringsidkarna i gruppen gälla allmänna civilrättsliga bestämmelser. En regressfordran enligt SBL får emellertid drivas in på det sätt som gäller för indrivning av skattefordringar (se 12 kap. 13 § SBL) och målet handläggas hos kronofogdemyndigheten som allmänt mål. Detta kan inte anses förenligt med de principer som i övrigt råder för den interna avräkningen mellan företagen. Regeringen lämnar därför inte något förslag om regressrätt i enlighet med skattebetalningslagens bestämmelser.

4.5.17 Företrädaransvar

I 12 kap. 6 § SBL finns bestämmelser om det ansvar en företrädare för en juridisk person har för att ett belopp motsvarande det underskott som uppkommit på den juridiska personens skattekonto betalas i föreskriven tid till skattemyndigheten, det s.k. företrädaransvaret. Företrädaren är under vissa förutsättningar solidariskt ansvarig med den juridiska personen för skattebeloppet och ränta. Bestämmelsen kommer också att omfatta en företrädare för en gruppövudman i fråga om mervärdesskatteskuld som uppkommit på gruppövudmannens

skattekonto. Bestämmelsen får även anses omfatta företrädare för övriga företag i en mervärdesskattegrupp i de fall företaget utkrävs en solidarisk betalningsskyldighet med stöd av föreslagna 12 kap. 8 b § SBL.

Av 12 kap. 12 § SBL framgår att företrädaren har en regressrätt gentemot den juridiska personen.

5 Gruppregistrering av kommissionärsföretag

Vid sidan om gruppregistrering för finansiella företag behandlades i promemorian Ds 1997:80 också frågan om gruppregistrering för företag i inkomstskatterättsliga kommissionärsförhållanden. Tidigare fanns en möjlighet för ett kommittentföretag att med stöd av en s.k. bindande förklaring få anses skattskyldigt till mervärdesskatt för ett kommissionärsföretags omsättning. Den bindande förklaringen har av formella skäl inte ansetts kunna tillämpas efter den 30 juni 1994.

5.1 Kommissionärskonstruktionen och inkomstbeskattningen

Inom näringslivet förekommer att verksamhet av inkomstskatterättsliga skäl bedrivs genom s.k. kommissionärsföretag. Bestämmelser om sådana s.k. oäkta kommissionärsförhållanden finns i 2 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL). Bestämmelserna är avsedda att uttömmande reglera de fall när verksamhet i ett företag får beskattas hos det företag för vars räkning verksamheten bedrivits. Bestämmelsen har följande lydelse:

”Inkomst av verksamhet som kommissionärsföretag har drivit för ett kommittentföretags räkning får redovisas hos kommittentföretaget under förutsättning

- a) att kommissionärsförhållandet är grundat på skriftligt avtal,
- b) att kommissionärsföretaget inte under beskattningsåret har drivit verksamhet i nämnvärd omfattning vid sidan av den verksamhet som drivits för kommittentföretagets räkning,
- c) att verksamheten drivits på det angivna sättet under hela beskattningsåret för båda företagen eller sedan kommissionärsföretaget började driva verksamhet av något slag,
- d) att beskattningsåren för båda företagen utgått vid samma tidpunkt samt
- e) att båda företagen skulle ha rätt till avdrag enligt 3 mom. för koncernbidrag som under beskattningsåret hade lämnats till det andra företaget.

Med kommissionärsföretag förstås svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening, som driver verksamhet i eget namn uteslutande för ett eller flera andra sådana bolags eller föreningars räkning, och med kommittentföretag förstås bolag eller förening för vars räkning verksamheten drivs.

Har kommissionärsföretag under samma beskattningsår drivit verksamhet för två eller flera kommittentföretags räkning, får inkomsten redovisas hos dessa företag om de förutsättningar som anges i första stycket a och c–e är uppfyllda i förhållande till varje kommittentföretag och kommissionärsföretaget inte under beskattningsåret har drivit verksamhet i nämnvärd omfattning vid sidan av verksamhet som har drivits för kommittentföretagens räkning. Har kommissionärsförhållandet tillkommit av organisatoriska eller marknadstekniska skäl eller föreligger andra synnerliga skäl, kan skattemyndigheten dock på ansökan av kommittentföretagen medge att inkomsten får redovisas hos dem utan hinder av att förutsättningar för avdrag som avses i första stycket e inte föreligger. Skattemyndighetens beslut i fråga som här avses får överklagas hos Riksskatteverket. Riksskatteverkets beslut får inte överklagas.

Vid prövningen av villkoret i första stycket e skall den verksamhet som kommissionärsföretaget enligt avtalet skall bedriva för kommittentföretagets räkning anses ingå i båda företagens verksamhet. Inkomst som enligt första eller tredje stycket redovisas hos kommittentföretag skall hos detta företag behandlas som om företaget självt hade drivit verksamheten.”

Utmärkande för ett kommissionärsförhållande i civilrättslig mening är att kommissionären i eget namn bedriver verksamhet för kommittentens räkning. De skatterättsliga kommissionärsförhållandena skiljer sig dock på flera sätt från de civilrättsliga. Av förarbetena till 2 § 2 mom SIL framgår bl.a. följande.

Ett inkomstskatterättsligt kommissionärsföretag bedriver visserligen verksamhet i eget namn för kommittentföretagets räkning men kommissionärsföretaget är regelmässigt ett osjälvständigt dotterföretag till kommittentföretaget eller behärskas på annat sätt helt av detta (prop. 1978/79:210 s. 171). I realiteten är kommissionärsföretaget en del av kommittentföretagets egen rörelse (prop. 1965:126 s. 37). Begreppet kommissionärsföretag omfattar emellertid bara sådana företag som kan anses själva bedriva rörelsen i fråga. Rena s.k. namnbolag omfattas inte, dvs. bolag vars firma utnyttjas för en verksamhet som bedrivs av annat företag (prop. 1965:126 s. 65 och prop. 1978/79:210 s. 175). Kommissionärsföretaget får inte bedriva nämnvärd verksamhet vid sidan av den för kommittentföretagets räkning bedrivna verksamheten.

Inkomsten av den verksamhet som bedrivs av kommissionärsföretaget får under vissa förutsättningar tas upp hos kommittentföretaget. Beroende på om verksamheten ger överskott eller underskott godtas en vinstöverföring till eller från kommittentföretaget. Det bör noteras att kommissionärsföretaget trots inkomstöverflyttningen skall betraktas som ett rörelsedrivande företag (prop. 1978/79:210 s. 175).

Bortsett från fordran gentemot huvudföretaget uppges kommissionärsföretaget ofta sakna såväl egna tillgångar som personal (prop. 1986/87:42 s. 77). I vissa fall äger kommissionärsföretaget den fastighet i vilken huvudföretagets näringsverksamhet bedrivs. Enligt uppgift från Skattemyndigheten i Stockholm har kommissionärsföretagen dock numera i allmänhet personal och är avgiftsskyldiga enligt lagen om socialavgifter,

kontrolluppgiftsskyldiga och skattskyldiga för särskild löneskatt på pensionskostnader.

För att komma i åtnjutande av de inkomstskattemässiga fördelarna måste båda företagen ha rätt till avdrag för koncernbidrag som lämnats till det andra företaget. Detta innebär att en resultatöverföring endast godtas i de fall där de båda företagen har ett så kvalificerat ägarsamband som fordras enligt koncernbidragsreglerna, dvs. mer än 90-procentigt ägande. Detta villkor hindrar normalt att flera företag bedriver verksamhet genom ett gemensamt ägt kommissionärsföretag. Genom en särskild dispensregel kan dock av organisatoriska, marknadstekniska eller andra synnerliga skäl två eller flera kommittentföretag ges möjlighet att använda ett gemensamt ägt kommissionärsföretag som en form för samverkan, t.ex. för gemensam försäljning av vissa produkter (prop. 1978/79:210 s. 175 och prop. 1986/87:42 s. 77).

Kommittentföretaget måste liksom kommissionärsföretaget vara ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening. I den kooperativa föreningsrörelsen förekommer t.ex. att huvudföretaget, Kooperativa förbundet, direkt eller indirekt äger företag, som i aktiebolagets form driver verksamhet för huvudföretagets räkning (prop. 1965:126 s. 61).

Kommissionärskonstruktionen anses vara en praktisk form att organisera verksamheten på inom en företagsgrupp. Möjligheten att ta upp resultatet av kommissionärsföretagets verksamhet direkt hos kommittenten ökar möjligheterna till en rationell redovisning och underlättar överblicken över det samlade resultatet. Detta är en fördel både för företagen och skattemyndigheterna. Vid sidan om den rationalisering av koncernernas redovisningsrutiner som kommissionärsformen möjliggör torde dock ett minst lika viktigt skäl av företagets val av denna organisationsform vara att den ger stora möjligheter till skattemässig resultatutjämnning (prop. 1978/79:210 s. 172).

Oäkta kommissionärsförhållanden förekommer inom branscher som exempelvis gas, stål, verkstadsteknik, transport, livsmedel, telekommunikation, läkemedel, vitvaror, bygg, kontorsvaror, luftfart, tobak, olja och tillverkningsindustri. Det är koncernens storlek snarare än branschens art som är avgörande för förekomsten av oäkta kommissionärsförhållanden.

Det totala antalet kommissionärsföretag kan uppskattas till 500–1000 st.

Dispenser avseende koncernbidragsvillkoret har meddelats i mycket ringa omfattning.

5.2 Kommissionärskonstruktionen och mervärdesbeskattningen

5.2.1 Det tidigare rättsläget

Dåvarande Riksskattenämnden fastställde i en s.k. bindande förklaring från den 30 oktober 1968 att ett kommissionärsföretag inte var skattskyldigt enligt den då gällande förordningen (1968:430) om mervärdeskatt. Som skattskyldig skulle i stället anses det företag i vars

räkenskaper kommissionärsföretagets rörelse redovisas. I enlighet härmed hade det skattskyldiga företaget även rätt till avdrag för ingående skatt som debiterats kommissionärsföretaget (se Riksskattenämndens meddelanden Mervärdeskatt 1969:30.9).

5.2.2 Regeringsrättens dom och dess effekter

I en dom från den 20 januari 1995 fastslog Regeringsrätten att den bindande förklaringen hade upphört att gälla i och med ikraftträdande av den nuvarande mervärdesskattelagen den 1 juli 1994 (RÅ 1995 not. 16). Enligt Regeringsrätten skulle skattskyldigheten i oäkta kommissionärsförhållanden fr.o.m. den tidpunkten bedömas i enlighet med de allmänna reglerna i ML, dvs. kommissionärsföretaget skulle bli skattskyldigt om förutsättningarna i 1 kap. 1 § och 4 kap. 1 § ML var för handen. Den omständigheten att inkomsten av verksamheten hos kommissionärsföretaget vid inkomstbeskattningen redovisas hos kommittentföretaget ansågs inte medföra någon annan bedömning. Regeringsrätten uttalade vidare att de särskilda reglerna i 6 kap. 7 § ML om ett ombuds förmedling i eget namn av varor eller tjänster för annans räkning inte är tillämpliga på s.k. oäkta kommissionärsförhållanden.

Regeringsrättens avgörande innebär således att mervärdesskatten skall redovisas hos kommissionärsföretaget i stället för att som tidigare samordnas med den inkomstskattemässiga redovisningen hos kommittentföretaget.

Detta förhållande har föranlett Dagab AB att begära lagändring (se avsnitt 3) varvid bl.a. följande anförs. Regeringsrättens avgörande har uppfattats som en genomgripande och negativ förändring av redovisningsprinciperna för de oäkta kommissionärsförhållandena. De nya rutinerna för hanteringen av mervärdesskatten anges medföra organisatoriska problem och administrativt merarbete och därmed ökade kostnader i de ofta stora koncerner där man byggt upp sin organisation och administration i enlighet med de inkomstskatterättsliga kommissionsbestämmelserna. Dessutom innebär de nya principerna att den löpande redovisningen av mervärdesskatten avsevärt försvåras. Möjligheten till redovisning av mervärdesskatten hos kommittentföretaget bör därför återinföras. Dock bör regleringen till skillnad från tidigare vara fakultativ, dvs. företag som ingår i skatterättsliga kommissionärsförhållanden skall kunna välja att redovisa mervärdesskatt hos kommittenten enligt den gamla principen eller hos kommissionären enligt den nya principen.

Riksskatteverket har yttrat sig i ärendet och tillstyrkt en lagändring.

Riksskatteverket bekräftar de svårigheter som uppkommit för berörda företag och påpekar att det förekommer att skattemyndigheter bortser från Regeringsrättens dom i syfte att uppnå en i praktiken hållbar lösning för företagen.

Riksskatteverket anser att en regel om skattskyldighet för kommittentföretaget inte bör vara tvingande. Riksskatteverket pekar dock på att det finns vissa nackdelar ur kontrollsynpunkt med att göra kommittentföretaget skattskyldigt. Genom att inte ha några särregler alls blir det

exempelvis lättare att få vetskap om vilka kommissionärsföretag som bedriver skattepliktig verksamhet. Dessutom skulle EG-handeln för kommissionärsföretagen underlättas genom att de kan redovisa sina förvärv under eget registreringsnummer till mervärdesskatt. Därmed underlättas även kontrollen av kvartalsredovisningen mot deklaration och underlag.

I syfte att åstadkomma en viss stabilitet anser Riksskatteverket att valfriheten måste förutsätta ansökan hos och beslut av skattemyndigheten.

5.3 Regeringens förslag

Regeringens förslag: En rätt till gruppregistrering införs för företag i inkomstskattemässiga kommissionärsförhållanden. Bestämmelserna skall utgöra del av det regelsystem som föreslås för den finansiella sektorn i nya 6 a kap. mervärdesskattelagen (1994:200).

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Förslaget tillstyrks av de remissinstanser som yttrat sig i frågan. *Riksskatteverket* har dock i konsekvens med sitt yttrande i fråga om den finansiella sektorn föreslagit en annan teknisk lösning.

Skälen för regeringens förslag: Den bindande förklaringen angående kommissionärsbolag har tillkommit främst för att uppnå full överensstämmelse mellan den inkomstskattemässiga och mervärdesskattemässiga behandlingen av de speciella kommissionärsförhållanden som här är i fråga. Till grund för det nu ändrade rättsläget finns inte något aktivt ställningstagande från regeringens sida. Frågan om den bindande förklaringens fortsatta giltighet behandlades inte i förarbetena till ML. Regeringsrätten har endast av formella skäl ansett att den bindande förklaringen upphört att gälla. Detta talar för att regler motsvarande dem i förklaringen borde återinföras. Emellertid bör beaktas att inte alla kommissionärsföretag önskar en återgång till det gamla systemet. Dagab AB och Riksskatteverket har förordat en fakultativ lagstiftning.

Mycket talar för att de speciella kommissionärsfall som här är i fråga är specifikt svenska företeelser. Danmark har vissa regler om inkomstvärdig sambeskattnings av företag. Verksamheter som sambeskattas kan också gruppregistreras när villkoren i mervärdesskattelagstiftningen är uppfyllda. Den italienska lagstiftningen tillåter en sammanslagning av gruppmedlemmarnas mervärdesskatt genom att redovisning, deklaration och inbetalning görs av moderbolaget. Regeringen är dock begränsad såtillvida att den inte inverkar på skattskyldigheten hos någon av gruppmedlemmarna.

Motivet för företagen att välja kommissionärsformen som organisationsform är i första hand de inkomstskattemässiga fördelarna. Man vill åstadkomma en vinstöverföring eller resultatutjämning inom koncernen men också rationella redovisningsrutiner. Av praktiska skäl har det, åtminstone när reglerna härom infördes 1968, ansetts lämpligt att samordna redovisningen av mervärdesskatten med redovisningen av

inkomstskatten. Detta kunde så länge den bindande förklaringen var gällande åstadkommas genom att kommittentföretaget gjordes skattskyldigt. Med skattskyldigheten följde även avdragsrätt för kommittentföretaget.

När det gäller möjligheten att införa särskilda skattskyldighetsregler för företag som ingår i en företagsgrupp finns i sjätte direktivet endast den möjlighet till gruppregistrering som anges inom ramen för artikel 4.4 andra stycket (se avsnitt 4.2).

Motivet bakom gruppregistreringsreglerna framgår inte av ordalydelsen av artikel 4.4. Skälet för gruppregistrering torde dock i första hand vara ett önskemålet om att undgå beskattning av de interna omsättningarna. Detta önskemål gör sig särskilt starkt gällande för företagsgrupper inom de skattefria sektorerna, men kan också innebära fördelar för företagsgrupper inom områden där den ingående skatten på de interna omsättningarna är helt avdragsgill. Detta beror på det faktum att gruppchefen i den för alla företagen gemensamma mervärdesskattedeklarationen omedelbart kan dra av skatt att återfå från skatt att betala. Genom denna nettoredovisning undviks de fördröjningar som annars skulle ha uppkommit om betalningsströmmarna gått via skattemyndigheten. Även för skatteadministrationen innebär detta hanteringsmässiga fördelar. Det kan i sammanhanget noteras att de flesta av de länder som infört gruppregistreringsregler tillämpar dessa för alla sektorer inom näringslivet.

För företagen i ett kommissionärsförhållande gäller att kommissionärsföretagets verksamhet i realiteten utgör en del av kommittentföretagets egen rörelse. Kommissionärsföretagen får inte bedriva nämnvärd verksamhet vid sidan av den för kommittentföretagets räkning bedrivna verksamheten. Det kan således antas att kommissionärsföretagets verksamhet framför allt är inriktad på externa tillhandahållanden men även interna tjänsteomsättningar till moderföretaget torde kunna komma i fråga. Det kan antas att de interna omsättningarna i dessa fall görs mellan företag som bedriver skattepliktig verksamhet.

Samtliga kriterier i artikel 4.4 andra stycket bör anses kunna vara tillämpliga på företagen i de inkomstskatemässiga kommissionärsförhållandena. Eftersom reglerna äger generell giltighet för alla typer av företagsgrupperingar som uppfyller rekvisiten bör det inte finnas något formellt hinder för att införa dem även för de kommissionärsfall som här är i fråga.

När det därefter gäller lämpligheten av föra in kommissionärsfallen i gruppregistreringssystemet gör regeringen följande bedömning.

Konstruktionen med gruppregistrering i kommissionärsfallen betingas enbart av önskemålet om en administrativ samordning med inkomstbeskattningen. Motivet för gruppregistrering av företag i kommissionärsförhållanden avviker således från de motiv som ligger till grund för en motsvarande ordning inom den finansiella sektorn. Inom denna sektor finns speciella konkurrensaspekter och legala villkor som gör att det kan finnas särskilda skäl för de finansiella företagen att få utnyttja rätten till gruppregistrering. Gruppregistreringen får en direkt effekt på skatteuttaget inom denna sektor. De önskemål om administrativa förenklingar som finns för företagen i kommissionärsförhållanden skulle också kunna

åberopas av många andra företagsgrupper som skäl för gruppregistrering. De enda motiv regeringen har för att ändå lägga fram en gruppregistreringsmodell för kommissionärsfallen är att de förenklingar för företag och myndigheter som här är i fråga är betingade av en särskild inkomstskatterättslig lagstiftning och att de har varit tillämpliga under närmare trettio års tid.

Regleringen bör bli fakultativ på samma sätt som för de finansiella företagen. Bestämmelserna bör utformas så att de utgör del av det regelsystem som föreslås i 6 a kap. ML för den finansiella sektorn.

6 Upphävande av bindande förklaringar

Regeringens förslag: Riksskattenämndens bindande förklaringar angående kommissionärsföretag och karburatorsprit skall upphävas.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag i fråga om den bindande förklaringen avseende kommissionärsföretag.

Remissinstanserna: Har lämnat förslaget utan erinran.

Skälen för regeringens förslag: Den bindande förklaringen angående kommissionärsbolag som meddelats av dåvarande Riksskattenämnden den 30 oktober 1968 i Skattenytt under Meddelanden från Riksskattenämnden, Serie II 1969:1.9 (även publicerad av Riksskatteverket i Riksskatteverkets meddelanden Mervärdeskatt 1969:30.9) har enligt Regeringsrätten upphört att gälla i och med att nuvarande mervärdeskattelag ersatte lagen (1968:430) om mervärdeskatt, se RÅ 1995 not.16 och avsnitt 5.3.2.

En bindande förklaring är på grund av sin generella natur att hänföra till kategorin författning (prop. 1975/76:112, s. 34 och 63). En bindande förklaring kan vidare endast upphävas genom ett av behörigt organ särskilt fattat beslut som innebär att förklaringen upphävs (se SOU 1972:15 s. 226). Själva grunden för förklaringen i 62 § lagen (1968:430) om mervärdeskatt upphörde att gälla genom SFS 1990:330 som en följd av att institutet bindande förklaring ansågs strida mot regeringsformen.

En myndighet anses inte kunna upphäva en föreskrift om den bestämmelse som denna grundar sig på har upphört att gälla (se prop. 1994/95:209, s. 37). Den bindande förklaringen om kommissionärsbolag som inte längre skall gälla, kan därför inte upphävas av Riksskatteverket. Inte heller regeringen kan upphäva den, utan detta kräver lagstiftning. Den bindande förklaringen föreslås därför upphävd genom ikraftträdandebestämmelser till de ändringar som här föreslås i skattebetalningslagen (1997:483).

Motsvarande förhållanden gäller också för en bindande förklaring angående karburatorsprit som meddelats av dåvarande Riksskattenämnden den 18 mars 1969 i Skattenytt under Meddelanden från Riksskattenämnden, Serie II 1969:4.3 (även publicerad av Riksskatteverket i Riksskattenämndens meddelanden Mervärdeskatt 1969:88.3).

7 Undantag enligt artikel 13.A.1.f i sjätte direktivet för vissa interna tjänster

Regeringens förslag: Skattefrihet införs för omsättning av tjänster som tillhandahålls inom en fristående sammanslutning av fysiska eller juridiska personer, om verksamheten i övrigt inte medför skattskyldighet. Som förutsättning för skattefrihet gäller att tjänsterna är direkt nödvändiga för utövandet av verksamheten, att ersättningen för tjänsterna exakt motsvarar de fysiska och juridiska personernas andel av de gemensamma kostnaderna för tillhandahållandet samt att tjänsterna normalt inte tillhandahålls av någon annan utanför sammanslutningen.

Skälen för regeringens förslag: Enligt artikel 13.A.1 i sjätte direktivet skall medlemsländerna från skatteplikt undanta viss omsättning av tjänster med hänsyn till allmänintresset. Enligt moment f i denna artikel skall skattefrihet gälla för omsättning av tjänster som tillhandahålls inom en fristående sammanslutning av fysiska eller juridiska personer, om verksamheten i övrigt inte medför skattskyldighet. Tjänsterna skall vara direkt nödvändiga för verksamheten och ersättningen för tjänsterna skall exakt motsvara de fysiska och juridiska personernas andel av de gemensamma kostnaderna för tillhandahållandet. Som ytterligare förutsättning för skattefrihet gäller att undantaget inte kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen.

I det förslag från EG-kommissionen som låg till grund för bestämmelsen i artikel 13.A.1.f avsågs ett utvidgat undantag inom sjukvårdsområdet för omsättning av tjänster vilka fristående yrkesgrupper med medicinsk eller liknande karaktär tillhandahöll sina medlemmar och som avsåg deras undantagna verksamhet. Undantaget utvidgades utan förklaring under lagstiftningsproceduren till att täcka kostnadsfördelningsarrangemang anordnade av personer vilkas verksamhet var undantagen eller icke beskattningsbar.

Bestämmelserna i artikel 13 utgör undantag från den allmänna principen att mervärdesskatt skall läggas på all omsättning av tjänster som tillhandahålls av skattskyldiga personer. Den lagstiftning som medlemsländerna inför på grundval av denna artikel skall därför tolkas restriktivt. För att den nu föreslagna bestämmelsen skall bli tillämplig krävs således att samtliga rekvisit är uppfyllda. Med den utformning stadgandet har kan bestämmelsen endast bli tillämplig på ett mycket litet antal tjänster. Riksskatteverket har gjort gällande att bestämmelsen skulle kunna tillämpas i de fall då förutsättningar för gruppregistrering föreligger, se avsnitt 4.4. Regeringen anser dock inte att bestämmelsen kan ges en sådan vid tolkning. Det är också en uppfattning som delas av

tjänstemän vid kommissionen och så gott som alla medlemsländer som infört bestämmelsen.

En första förutsättning är att tjänsterna skall vara tillhandahållna inom en sammanslutning av två eller flera fysiska eller juridiska personer som gemensamt bedriver vissa aktiviteter. Av EG-domstolens dom den 15 juni 1989 i SUFA-målet, C-348/87 (REG 1989, s. 1737), framgår att det krävs någon form av direkt medlemsförhållande mellan tillhandahållare och förvärvare av tjänsterna. Därutöver krävs att den verksamhet som i övrigt bedrivs inom sammanslutningen inte medför skattskyldighet, antingen på grund av att omsättningen av varor och tjänster i verksamheten är undantagen från mervärdesskatt eller att verksamheten faller utanför mervärdesskattelagens tillämpningsområde. Vidare skall tjänsterna som tillhandahålls inom sammanslutningen direkt och uteslutande vara hänförliga till den skattefria verksamheten och ersättningen för tjänsterna exakt motsvara de fysiska och juridiska personernas andel av de gemensamma kostnaderna för tillhandahållandet.

En starkt begränsande faktor är kravet på att undantaget inte får vålla snedvridning av konkurrensen. Undantaget måste därför begränsas till omsättning av tjänster som normalt inte tillhandahålls av annan utanför sammanslutningen. Med en restriktiv tolkning kommer endast de tjänster att omfattas som är starkt knutna till den speciella inriktning som sammanslutningens verksamhet har, dvs. till sådana tjänster som normalt inte tillhandahålls på den öppna marknaden. Härav följer att en stor del av de tjänster som skulle kunna inrymmas i bestämmelsens övriga rekvisit inte kan omfattas av skattefriheten vid omsättning, t.ex. bokföring, automatisk databehandling, kapitalförvaltning, och liknande tjänster. Dessa tjänster är typiskt sett sådana som också kan tillhandahållas av annan.

En regel motsvarande artikel 13.A.1.f föreslås i en ny paragraf, 23 a §, i 3 kap. ML.

Som framgår av avsnitt 3 har Kollektivavtalsstiftelsen Trygghet i Samverkan begärt att Finansdepartementet skall undersöka om viss omsättning av interna tjänster, som stiftelsen avser att bedriva i samverkan med andra stiftelser, kan undantas från beskattning. Den bestämmelse som regeringen nu föreslår på grundval av stadgandet i artikel 13.A.1.f. i sjätte direktivet är vid sidan om gruppregistrering den reglering som står till buds för att undanta interna transaktioner inom intressegrupperingar. Huruvida den verksamhet som stiftelsen avser att bedriva i samverkan uppfyller de krav som uppställs i föreslagna 3 kap. 23 a § ML är inte något som regeringen tar ställning till. Denna bedömning måste överlämnas åt rättstillämpningen.

8 Försäljning av trävaror för vidare transport till utlandet

Prop. 1997/98:148

Regeringens förslag: Förteckningen över varor som omfattas av bestämmelserna i 9 c kap. mervärdesskattelagen (1994:200) om skatteupplag skall kompletteras med vissa typer av trävaror.

Skälen för regeringens förslag: Svenska Trävaruexportföreningen har yrkat på ändringar i ML som möjliggör att ett sågverks trävaruförsäljning till grossist skall kunna ske mervärdesskattefritt i de fall trävarorna levereras på kaj i svensk hamn för vidare transport till ett annat EU-land eller till ett land utanför EU. Enligt ett icke överklagat förhandsbesked av Skatterättsnämnden hösten 1996 innebär den nuvarande EG-harmoniserade lagstiftningen att överlåtelser av detta slag skall ses som en omsättning inom Sverige och att mervärdesskatt skall tas ut av grossisten.

I 9 c kap. ML finns bestämmelser, baserade på EG-regler, som bl.a. medger skattefrihet för omsättning av vissa uppräknade varor om de placeras i s.k. skatteupplag. Något hinder mot att föreskriva om lagring i skatteupplag även beträffande andra varor finns inte, se prop. 1995/96:57 s. 26. En skattefrihet av det slag som trävaruexportföreningen yrkar på torde således kunna uppnås genom en komplettering av varuförteckningen i 9 c kap. 9 § ML. Regeringen föreslår en lagändring av det slaget. De aktuella trävarorna finns upptecknade i tulltaxan under KN-nr 4407 10 och 4409 10.

Det bör noteras att konsultationer i EG:s mervärdesskattekommitté måste föregå varje större förändring av varuförteckningen i 9 c kap. ML. En begäran om konsultation skall därför inges till kommissionen i anslutning till det nu aktuella lagstiftningsarbetet.

9 Ikraftträdande

Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 juli 1998. I ett beslut om gruppregistrering får dock inte förordnas att en mervärdesskattegrupp skall anses bildad före den 1 januari 1999. Detta för att ge skatteförvaltningen tid att skapa det ADB-stöd och vidta de övriga åtgärder som krävs för att systemet med gruppregistrering skall fungera. Det bör emellertid vara möjligt att inkomma med ansökningar och att fatta beslut om gruppregistrering redan i samband med lagens ikraftträdande. För att reglerna skall kunna tillämpas den 1 januari 1999 bör dock ansökan ha kommit in inom en rimlig tidsperiod dessförinnan. I enlighet med vad som uttalats i avsnitt 4.5.8 bör som riktlinje kunna gälla en tidsfrist om 90 dagar mellan ansökan och den begärda tidpunkten för tillämpningen.

Ikraftträdandebestämmelserna har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Svenska Bankföreningen har, efter det att beslut fattats om inhämtande av yttrande från Lagrådet, hemställt att reglerna om gruppregistrering för grupper som bildats per den 1 januari 1999 skulle få tillämpas även i fråga om omsättning av varor och tjänster som efter lagens ikraftträdande skett mellan sådana näringsidkare som i lagrådsremissens lagförslag anges i 6 a kap. 2 § första stycket 1-3 ML. *Riksskatteverket* har ansett att en sådan ordning kan godtas. Regeringen anser emellertid att det inte finns tillräckliga skäl för att tillåta tillbakaverkande åtgärder av detta slag, och föreslår ingen sådan reglering.

10 Statsfinansiella effekter

Uppgifter om koncernernas kostnader för mervärdesskatt på de koncern-interna tjänsterna har kunnat erhållas för de fyra storbankerna med den organisationsstruktur de har för närvarande, samt för sju av de större försäkringsbolagen. Resterande banker, försäkringsbolag och fondkommissionärer är relativt små och oftast inte organiserade som koncerner.

De fyra bankerna har uppgivit att de tillsammans har kostnader för mervärdesskatt på de koncern-interna tjänsterna på 50,2 miljoner kronor. De sju försäkringsbolagen har uppgivit totala kostnader på 16,9 miljoner kronor. Sinsemellan har koncernerna mycket olika mervärdesskattkostnader. Några har genom framför allt tillikaanställning fått ner kostnaderna till nära noll. Andra har knappt ändrat sin organisation alls med hänsyn till mervärdesskatten, och har därmed betydligt högre kostnader. Totalt innebär detta att statens intäkter av mervärdesskatt kan förväntas minska med ca 67 miljoner kronor om året om gruppregistrering införs. Läger man till en säkerhetsmarginal på 10 procent med hänsyn till att samtliga företag inte har lämnat uppgifter, minskar statens intäkter av mervärdesskatt istället med 74 miljoner kronor. Företagens sänkta mervärdesskattkostnad antas leda till lägre priser på de tjänster företagen säljer. Det medför att den varaktiga nettoeffekten för staten och den konsoliderade offentliga sektorn uppgår till ca 63 respektive 55 miljoner kronor.

Effektberäkningarna gäller vid de organisationsstrukturer som finns i dag. Mycket händer för närvarande inom branschen som kan ge en annan bild i framtiden. Dessutom hävdar flera företag att man avser att börja tillämpa tillikaanställning i större utsträckning om gruppregistrering inte införs. Om detta sker kommer statens mervärdesskatteintäkter att minska vilket i sin tur medför att den faktiska skillnaden för staten av att införa eller inte införa gruppregistrering kan minska framöver.

Gruppregistrering för företagen i kommissionärsförhållanden har motiveras av önskemålet om en administrativ samordning med redovisningen av inkomstbeskattningen och förväntas inte medföra något inkomstbortfall för staten. Den i avsnitt 7 föreslagna skattefriheten förväntas bli tillämplig endast i mycket begränsad omfattning. Regeringen gör bedömningen att den statsfinansiella effekten är försumbar. Förslaget under avsnitt 8 innebär att den skattefrihet som tidigare åstadkommit inom

ramen för tillämpningen och som på sina håll alltså tillämpas, kan Prop. 1997/98:148
bestå även efter EU-medlemskapet.

Förslagen i propositionen innebär inte sådana ändringar som kan förväntas medföra behov av resursförstärkning till skattemyndigheterna eller förvaltningsdomstolarna.

11 Författningskommentar

11.1 Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

2 kap.

8 §

I paragrafen föreslås i ett nytt tredje stycke regler som gör det möjligt att uttagsbeskatta mervärdesskattegrupper för egenförvaltning av sådana fastigheter som ägs direkt eller indirekt av de finansiella företagen i gruppen. Detta gäller oberoende av om egenförvaltningen utförs inom ett företag i gruppen eller mellan företag i gruppen. Eftersom bestämmelsen enbart tar sikte på beskattning av arbeten som utförs av ägaren till en fastighet sker i dag ingen uttagsbeskattning vid förvaltning av förhyrda fastigheter, exempelvis förhyrning av sådana fastigheter som ett annat företag i gruppen är civilrättsligt ägare till. Genom gruppregistreringen kommer dock tjänsterna att utföras på en fastighet som mervärdesskattegruppen som sådan skall anses ägare till. För gruppregistrerade företag bör därför uttagsbeskattning ske så som för egenregiarbete även i dessa fall. Det nya stycket har utformats i enlighet med vad *Lagrådet* föreslagit. Ändringen berörs också i de allmänna motiven, avsnitt 4.5.5.

3 kap.

23 a §

Bestämmelsen kommenteras i de allmänna motiven, avsnitt 7.

6 a kap.

1 § första stycket

Innebörden av bestämmelsen i första stycket har utvecklats i avsnitt 4.5.1.

Endast den som är näringsidkare skall kunna omfattas av gruppregistreringssystemet. Det kan här vara av intresse att notera att enligt ett avgörande i EG-domstolen avseende avdragsrätt för ingående skatt (mål C-60/90 Polysar), är ett sådant holdingbolag, vars enda uppgift är att förvärva värdepapper ("holdings") i andra företag utan att själv direkt eller indirekt vara involverad i ledningen ("the management") av dessa företag, inte att anse som en näringsidkare ("taxable person"). I Sverige liksom i ett antal andra medlemsländer bör det däremot vara möjligt att acceptera ett sådant holdingbolag som har en styrande roll och som svarar för gruppens policy som en näringsidkare som kan bli föremål för gruppregistrering.

1 § andra stycket

Skattskyldigheten vid gruppregistrering har utvecklats i avsnitt 4.5.1 och 4.5.8. Prop. 1997/98:148

Det faktum att det är mervärdesskattegruppen som anses som skattskyldig inverkar på tillämpningen av sådana bestämmelser i ML som exempelvis innefattar beloppsmässiga begränsningar. Således kommer tröskelvärdena för gemenskapsinterna förvärv i 2 a kap. 3 § ML och för distansförsäljningar i 5 kap. 2 § ML att omfatta mervärdesskattegruppen och inte det enskilda företaget som gör förvärvet eller omsättningen.

2 § första stycket 1

Innebörden av bestämmelsen i första stycket 1 kommenteras även i avsnitt 4.5.3.

Gruppregistreringsreglerna kommer genom hänvisningen till Finansinspektionen att omfatta kreditinstitut, dvs. bankaktiebolag, sparbanker och medlemsbanker enligt bankrörelselagen (1987: 617) och kreditmarknadsföretag enligt lagen (1992:1610) om finansieringsverksamhet samt hypoteksinstitut enligt lagen (1994:759) om Sveriges allmänna hypoteksbank, lagen (1992:701) om Konungariket Sveriges stads- hypotekskassa och lagen (1980:1097) om Svenska skeppshypotekskassan. Vidare omfattas värdepappersbolag, dvs. sådant aktiebolag som fått tillstånd att driva värdepappersrörelse enligt lagen (1991:981) om värdepappersrörelse, försäkringsföretag, dvs. sådana försäkringsaktiebolag och ömsesidiga försäkringsbolag som omfattas av försäkringsrörelselagen (1982:713) samt försäkringsmäklare enligt lagen (1989:508) om försäkringsmäklare.

Dessa lagar anger den yttre ramen för den verksamhet som kreditinstitut, värdepappersbolag, försäkringsföretag och försäkringsmäklare får bedriva. Bestämmelser om en banks organisation finns i bankaktiebolagslagen (1987:618), sparbankslagen (1987: 619) och lagen (1995:1570) om medlemsbanker.

Av regeringens och Finansinspektionens tillståndspraxis framgår vilka verksamheter i dotter- och sidobolag som skall anses förenliga med bank-, försäkrings- och värdepappersverksamhet. I en koncern där exempelvis en bank är moderbolag, tillämpas de s.k. banksmittobestämmelserna i 1 kap. 11 § bankrörelselagen också på bankens dotterbolag oavsett om detta är ett kreditinstitut eller ett allmänt aktiebolag. Även sådana i en bankkoncern ingående företag som endast indirekt står under Finansinspektionens tillsyn genom den upplysningsskyldighet gentemot inspektionen som föreskrivs om i 1 kap. 11 § bankrörelselagen, bör anses kunna omfattas av den föreslagna regleringen, under förutsättning att de bedriver skattefri finansiell verksamhet.

I betänkandet SOU 1992:121 anfördes följande i fråga om tillsynsområdet för Finansinspektionen:

”Som exempel på sådan verksamhet inom det finansiella området som inte står under tillsyn, kan nämnas ett företags finansiering i samband med avsättning av egna tjänster eller varor eller när finansieringen ombesörjs av ett koncernföretag till det företag som avsätter tjänsterna eller varorna. I vissa fall kan finansieringen vara underordnad ett skattepliktigt tillhandahållande eller sakna

självständigt syfte. Då utgör finansieringstjänsten inte någon självständig skattefri prestation, varför frågan om gruppregistrering knappast blir aktuell.

I allmänhet torde det inte innebära svårigheter att i samband med en begäran om gruppregistrering avgöra om viss finansiell verksamhet står under Finansinspektionens tillsyn. I tveksamma fall torde upplysning i frågan under hand kunna inhämtas från Finansinspektionen.”

2 § första stycket 2

Som framgått av avsnitt 4.5.3 är gruppregistreringsreglerna tillämpliga också på företag inom gruppen vilkas huvudsakliga inriktning är att tillhandahålla de finansiella företagen stödtjänster. Det bör inte utgöra något hinder att stödtjänsterna tillhandahålls av ett annat företag i gruppen som också bedriver finansiell verksamhet så länge stödtjänsterna huvudsakligen är avsedda för internt bruk. Gruppregistrering bör således kunna tillämpas i de fall som bl.a. förekommer inom området för arbetsmarknadsförsäkringar, nämligen att ett finansiellt moderföretag tillhandahåller ett dotterbolag administrativa tjänster som medför skattskyldighet och vilka dotterbolaget behöver för sin finansiella verksamhet.

Begreppet huvudsaklig inriktning kan i regel anses vara uppfyllt om 70–80 % av den totala omsättningen avser interna tillhandahållanden. Även andra faktorer än omsättningsrelationen kan dock vara av betydelse för att bedöma om rekvisitet huvudsaklig inriktning är uppfyllt.

2 § första stycket 3

I avsnitt 5.3 har föreslagits att också företag i inkomstskattemässiga kommissionärsförhållanden skall få rätt till gruppregistrering baserad på artikel 4.4 i sjätte direktivet. Gruppregistrering får enligt vad som föreslås i propositionen endast tillämpas för dem som kan anses som näringsidkare ("taxable persons"). Därvid kan konstateras att kommissionärsföretagen i allmänhet bör kunna betraktas som näringsidkare. Som framgått av allmänmotiveringen skall kommissionärsföretaget, trots inkomstöverflyttningen till kommittentföretaget, anses som rörelse-drivande (se prop. 1978/79:210 s. 175. Jämför även det aktuella regeringsrättsavgörandet RÅ 1995 not. 16).

Kravet i artikel 4.4 andra stycket på att samtliga företag måste vara etablerade inom landet får anses uppfyllt genom att bestämmelsen i SIL förutsätter att endast svenska aktiebolag eller svenska ekonomiska föreningar får utgöra företag i ett kommissionärsförhållande. Samtidigt gäller den föreslagna allmänna förutsättningen i 6 a kap. 2 § andra stycket ML att det endast är ett fast driftställe i Sverige som får ingå i en mervärdesskattegrupp.

För kommissionärsföretagen skall vidare gälla de sambandskriterier som med stöd av artikel 4.4. uppställs i föreslagna 6 a kap. 3 § ML.

Det finansiella sambandet bör anses uppfyllt genom de krav på ägarsamband som anges i 2 § 2 mom. SIL jämförd med 2 § 3 mom. SIL. Huruvida det ekonomiska och organisatoriska sambandet kan anses föreligga måste bedömas från fall till fall.

2 § andra stycket

Innebörden av bestämmelsen i andra stycket har utvecklats i avsnitt 4.5.2

Det kan noteras att vad som avses med fast driftställe är den plats varifrån ekonomisk aktivitet faktiskt utförs (prop. 1993/94:99 s. 341) vilket inte behöver vara detsamma som avses i 53 § 1 mom. KL. Det avgörande är hur begreppets motsvarighet i sjätte direktivet skall tolkas (prop. 1993/94:99 s. 180 f.) En sammanställning av EG-domstolens praxis har gjorts av Riksskatteverket i Handledning för mervärdesskatt 1997, s. 595 f.

2 § tredje stycket

Gruppregistrering är en frivillig åtgärd. En gruppregistrering skall inte behöva omfatta alla företagen i en koncern. Det bör också om det befinns lämpligt vara möjligt med flera mervärdesskattegrupper inom en företagsgrupp. Av skäl som redovisats i avsnitt 4.5.3 bör dock ett företag som avses i första stycket 1 och 2 inte få tillhöra fler än en mervärdesskattegrupp. Med hänsyn till den sällan utnyttjade dispensregeln i 2 § 2 mom. SIL (se avsnitt 5.1) bör det vara möjligt för ett kommissionärsföretag att ingå i två mervärdesskattegrupper.

Paragrafen reglerar endast mervärdesskattegrupper bildade i Sverige. Det kan således inte anses föreligga något hinder mot att näringsidkaren också ingår i en mervärdesskattegrupp i ett annat land om näringsidkaren har fast driftställe där.

3 §

Som framgått av redovisningen i promemorian Ds 1997:80 är de finansiella grupperna organiserade på olika sätt. Ofta bedrivs såväl bank- som försäkringsföretag inom samma gruppering. Företag inom den svenska banksektorn är oftast uppbyggda som en koncern med moderbolag och ett antal dotterbolag som vanligen är helägda. Finansiell verksamhet bedrivs också av värdepappersbolag. Företagen inom den sektorn liksom inom banksektorn är ofta uppbyggda enligt en holdingbolagsmodell där moderbolaget är ett holdingbolag och det finansiella företaget utgör dotterföretag. Interna tjänster inom värdepappersbolagen tillhandahålls ofta av avdelningar inom de finansiella företagen. Det förekommer dock att exempelvis datatjänster tillhandahålls internt av ett separat dotterbolag.

Vid sidan om koncernstrukturen förekommer även andra starkt integrerade organisationsformer. Folksamgruppen uppträder som en finansiell gruppering men består organisatoriskt av moderbolagen Folksam Sak och Folksam Liv vart och ett med egna dotterbolag. Länsförsäkringsgruppen har en s.k. federativ uppbyggnad på så sätt att lokala försäkringsbolag (länsbolagen) tillsammans äger ett försäkrings- och servicebolag (Länsförsäkringsbolagens AB). Detta bolag är i sin tur moderbolag i en koncern med helägda bolag vilka har ansvar för bl.a. fondförvaltning och livförsäkring. Länsbolagen äger också ett bankbolag. De interna tjänsterna utförs av moderbolaget gentemot länsbolagen.

Som framgått av avsnitt 4.5.3 skall som en allmän förutsättning gälla att de företag som kan komma i fråga för gruppregistrering måste vara nära förbundna med varandra finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt.

Finansiellt samband föreligger exempelvis när de finansiella företagen genom ägande eller på annat sätt har ett bestämmande inflytande över tjänsteföretagen. En sådan bestämmanderätt bör anses föreligga om det föreligger koncernförhållande mellan företagen av sådant slag som avses i koncerndefinitionen i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554). Enligt bestämmelsen som även reglerar indirekta koncernförhållanden, är ett av koncernkriterierna att moderbolaget innehar mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i dotterföretaget. Samma koncerndefinition tillämpas för bankaktiebolag, sparbanker, medlemsbanker, kreditmarknadsbolag och värdepappersbolag genom den hänvisning till 1 kap. 4 § årsredovisningslagen som görs i lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag samt för försäkringsaktiebolag och ömsesidiga försäkringsbolag i lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.

Koncerndefinitionen i redovisningslagstiftningen (vilken även införts i aktiebolagslagen) härrör från EG:s s.k. koncernredovisningsdirektiv (83/349/EEG); det s.k. sjunde bolagsdirektivet. Direktivet anger förutsättningarna för att två eller flera företag skall anses ha ett sådant samband med varandra att de skall upprätta en konsoliderad redovisning.

Gruppregistrering bör emellertid med hänsyn till bl.a. Länsförsäkringsgruppens och Folksams särskilda organisationer vara möjlig även utanför egentliga koncernorganisationer. Det finansiella sambandet bör således anses uppfyllt om flera finansiella företag tillsammans utövar ett betydande ägande i ett annat bolag i en företagsgrupp eller de utgör försäkringsföretag som anses som koncern enligt 1 kap. 9 § sista stycket

försäkringsrörelselagen (1982:713). Ett finansiellt samband bör anses föreligga även i det fallet att ett kreditinstitut äger samtliga aktier i ett livförsäkringsbolag som inte konsoliderats med moderföretaget därför att allt överskott som uppkommer i livförsäkringsbolagets verksamhet tillfaller försäkringstagarna.

Ekonomiskt samband föreligger exempelvis vid kontinuerligt utbyte av tjänster och varor mellan företagen eller om ett företag på annat sätt kontinuerligt bedriver ekonomisk verksamhet i nära samarbete med ett annat företag och därvid främjar och kompletterar dess verksamhet. Detta torde för övrigt vara huvudanledningen till att gruppregistrering begärs.

Organisatoriskt samband kan anses föreligga när företagen har gemensamma administrativa funktioner såsom gemensamma funktioner för t.ex. ledning och marknadsföring.

Vart och ett av de tre kriterierna måste föreligga samtidigt. Det enskilda kriteriet kan dock vara uppfyllt i varierande grad. En totalbedömning måste göras i varje enskilt fall. Såsom utredningen i SOU 1992:121 föreslagit bör således kravet på finansiellt samband anses vara tillgodosett även vid ett mer begränsat ägande inom en grupp av företag under förutsättning att företagen utgör en sammanhållen enhet till följd av avtal om stadigvarande samverkan och utbyte av tjänster. Utredningen syftade därvid på ett starkt ekonomiskt och organisatoriskt samband.

4 § första stycket

När det gäller tidpunkten för bildandet av en mervärdesskattegrupp har paragrafen utformats i enlighet med lagrådsremissens lagförslag. En utformning i enlighet med *Lagrådets* förslag skulle kunna medföra att ett beslut om bildande ges retroaktiv effekt vilket inte är avsikten (se avsnitt 4.5.8).

4 § andra stycket

Av skattemyndighetens beslut skall framgå vilka näringsidkare som hör till mervärdesskattegruppen och vilken av dem som utsetts till grupp-huvudman. Grupphuvudmannen kan vara företagsgruppens moderbolag eller något annat företag som gruppen bestämt och skattemyndigheten godtagit.

Skattemyndigheterna bör med hänsyn till risken för skatteundandragande ha rätt att göra en lämplighetsprövning av vilket företag som skall få stå som huvudman. Sådana omständigheter som utgör skäl för att återkalla F-skattsedel kan utgöra sådana särskilda skäl som talar mot den näringsidkare som föreslås som grupphuvudman, (se 4 kap. 13 § SBL; jfr även prop.1991/92:112).

En tillämpning av gruppregistreringsreglerna på kommissionärsförhållanden får till följd att ett kommittentföretag blir grupphuvudman. Vid förvärv som görs av kommissionärsföretaget skall således kommittentens registreringsnummer till mervärdesskatt åberopas. Samma överväganden som gjorts i avsnitt 4.5.9 om vikten av att i EG-sammanhang kunna särskilja grupphuvudmannen från de individuella företagen i registreringshänseende genom någon typ av indikation eller på annat sätt görs sig således gällande även i de fall som här är i fråga. Punkten 2 har justerats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

5 §

Beslut om ändring i mervärdesskattegruppens sammansättning skall beslutas av skattemyndigheten (se avsnitt 4.5.8.). Skattemyndigheten skall även fatta ett formellt beslut om avregistrering, efter att ha bedömt frågor som avser tidpunkten för avregistreringen, slutredovisning av mervärdesskatten m.m. Ett sådant beslut behövs bl.a. för att bedöma när betalningsskyldigheten skall anses upphöra (se avsnitt 4.5.16).

Inte heller beslut om ändring i registreringen eller om avregistrering bör ges retroaktiv effekt.

6 §

Endast företag som omfattas av en ansökan kan omfattas av gruppregistreringen. Av ansökan skall framgå vilket av de ansökande företagen inom gruppen som föreslås som gruppchef.

Skattemyndigheten skall i regel godkänna ansökan om villkoren är uppfyllda. Endast i speciella situationer där missbruk av möjligheten till gruppregistrering är uppenbar, skall en ansökan kunna avslås. Skattemyndigheten bör ha rätt att vägra gruppregistrering om den anser att registreringen kommer att leda till skatteundandragande eller uppenbar konkurrenssnedvridning. Skattemyndigheten bör av samma skäl ha rätt att tvångsvis upphäva en gruppregistrering.

Gruppens medlemmar eller gruppchefen med fullmakt från övriga medlemmar måste också ansöka hos skattemyndigheten om att få ta in nya medlemmar i gruppen, om att få utesluta medlemmar ur gruppen eller om att få byta gruppchef.

I de fall det är fråga om en ny näringsidkare måste också han ansluta sig till ansökan. I enlighet med vad *Lagrådet* anfört kan det anses obehövt att särskilt reglera detta.

Ansökan om gruppregistrering och om ändringar i en sådan samt om upplösning av en mervärdesskattegrupp bör göras på särskild blankett enligt formulär fastställt av Riksskatteverket, jfr 3 § mervärdesskatteförordningen (1994:223, MF, omtryckt 1997:751).

Paragrafen berörs även i avsnitt 4.5.8.

Lagrådet har föreslagit att bestämmelserna i 4-6 §§ bl.a. disponeras så att bestämmelserna i 5 och 6 §§ samordnas och får sin plats i 5 §. Regeringen har emellertid inte följt *Lagrådets* förslag i denna del. Handlingsreglerna för sökandena och skattemyndigheterna har i enlighet med lagrådsremissens förslag i stället placerats efter de mer allmänna bestämmelserna om vid vilken tidpunkt en mervärdesskattegrupp skall anses bildad, ändrad eller upphävd.

9 c kap.**9 §**

Den nya punkten 23 kommenteras i de allmänna motiven, avsnitt 8.

11 kap.**1 a §**

Paragrafen kommenteras i avsnitt 4.5.12. Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

12 kap.*2 §*

Ändringen i andra stycket kommenteras i avsnitt 4.5.8.

20 kap.*1 §*

Beslut som rör gruppregistrering enligt i 6 a kap. 4 eller 5 § är inte beskattningsbeslut. Detta får till följd att det allmänna skulle sakna överklaganderätt beträffande dessa beslut om inte annat föreskrivs. Av skäl som framgår av avsnitt 4.5.8 bör Riksskatteverket ges en sådan talerätt. Riksskatteverket bör föra det allmännas talan även i de fall sökanden har överklagat ett beslut. Riksskatteverkets talerätt över beslut som anges i 5 § utgör ett tillägg i förhållande till lagrådsremissens lagförslag.

Övriga ändringar i andra stycket kommenteras i avsnitt 4.5.8.

11.2 Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

1 kap.*4 § tredje stycket 5*

Genom att likställa grupphuvudmannen med en skattskyldig i SBL:s mening kommer alla rättigheter och skyldigheter i det administrativa regelverket att bli generellt tillämpliga på grupphuvudmannen. Det betyder bl.a. att det åligger grupphuvudmannen att anmäla mervärdesskattegruppen för registrering till mervärdesskatt i de fall gruppen bedriver skattepliktig verksamhet. Eftersom grupphuvudmannen likställs med skattskyldig skall registreringen av mervärdesskattegruppen ske i grupphuvudmannens namn.

Ändringen kommenteras också i avsnitten 4.5.9 - 4.5.11.

6 §

I paragrafen definieras, i alfabetisk ordning, vissa centrala begrepp som används i lagen. Paragrafen har kompletteras med en definition av begreppet grupphuvudman eftersom det är lämpligt att introducera detta begrepp redan i lagens början.

3 kap.*1 §*

Ändringen kommenteras i avsnitt 4.5.9.

Registreringsanmälningar skall i normalfallet göras om möjligt senast två veckor innan den verksamhet som medför registreringsplikt påbörjas (se 3 kap. 2 § SBL).

Enligt 4 § skattebetalningsförordningen (1997:750, SBF) skall anmälan för registrering göras på blankett enligt fastställt formulär. Utöver uppgifter om vilka näringsidkare som ingår i mervärdesskattegruppen och vem av dessa som utsetts till grupphuvudman bör anmälan innehålla uppgifter om hur bokföringen är upplagd och anges önskemål om

redovisningsmetod m.fl. uppgifter som skall framgå av en registreringsanmälan enligt de anvisningar som normalt gäller för den som är registreringsskyldig. När en skattskyldig registrerats till mervärdesskatt utfärdas registreringsbevis automatiskt.

5 §

Motiven till ändringen i andra stycket har utvecklats i avsnitt 4.5.11.

10 kap.

9 § 4 och 5

Ändringarna kommenteras i avsnitt 4.5.10. I fjärde punkten har också gjorts en korrigerande hänvisning till 30-32 §§. Som en följd av den nya lydelse som 10 kap. 30 § erhöll genom SFS 1997:1032, prop.1997/98:33 är hänvisningen till den paragrafen inte längre aktuell.

17 §

I paragrafen har förts in ett nytt andra stycke. Bestämmelsen, som utgör ett förtydligande, kommenteras i avsnitt 4.5.10.

31 §

Ändringen i första stycket kommenteras i avsnitt 4.5.10.

12 kap.

8 b §

Paragrafen kommenteras i avsnitt 4.5.16.

18 kap.

1 och 2 §§

Ändringarna är en följd av införandet av den nya 7 a §.

7 a §

Paragrafen kommenteras i avsnitt 4.5.11.

23 kap.

3 a § första stycket

Bestämmelsen kommenteras i avsnitten 4.5.8, 4.5.10 och 4.5.16.

3 a § andra stycket

Bestämmelsen kommenteras i avsnitt 4.5.15. Ett underlag kan anses tillgängligt hos grupphuvudmannen i de fall den bokföringsskyldige avtalat med grupphuvudmannen om att denne skall sköta arkiveringen (se Bokföringsnämndens rekommendationer, BFN R 3 punkten 16).

3 b §

En motsvarande underrättelseskyldighet vid ändrade förhållanden finns även i fråga om registrering till mervärdesskatt, se 3 kap. 3 och 4 §§ SBL. Paragrafen berörs även i avsnitt 4.5.8. Frågan om vitesföreläggande regleras i 23 kap. 2 § SBL.

11.3 Förslaget till lag om ändring i skatteregisterlagen
(1980:343)

7 §

Motivet till den nya punkten 30 har kommenterats i avsnitt 4.5.8.

Förteckning över remissinstanser som avgivit yttrande över Finansdepartementets promemoria (Ds 1997:80) Gruppregistrering i mervärdesskattesystemet

Prop. 1997/98:148
Bilaga 1

Efter remiss har yttrande över betänkandet lämnats av Kammarrätten i Göteborg, Kommerskollegium, Stockholms Handelskammare, Finansinspektionen, Generaltullstyrelsen, Landsorganisationen i Sverige, Näringslivets Skattedelegation, Riksrevisionsverket, Riksskatteverket, Konkurrensverket, Byggtreprenörerna, Finansbolagens Förening, Föreningen Auktoriserade Revisorer, Företagarnas Riksorganisation, Kooperativa förbundet, Kooperativa institutet, Posten AB, Samfundet för Fastighetsekonomi, Svensk Handel, Svenska Arbetsgivareföreningen, Svenska Bankföreningen, Svenska Inkassoföreningen, Svenska Kommunförbundet, Svenska Revisorsamfundet, Sveriges Akademikers Centralorganisation, Sveriges Bokförings- och Revisionsbyråers Förbund, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund, Sveriges Försäkringsförbund, Sveriges Industriförbund, Tjänsteförbundet och Tjänstemännens Centralorganisation.

Bokföringsnämnden, Svenska Kommunförbundet och Sveriges Akademikers Centralorganisation har beretts tillfälle att avge yttrande men förklarat sig avstå från att avge yttrande.

Försäkringsaktiebolaget Skandia har förutom eget yttrande åberopat yttrandet från Sveriges Försäkringsförbund. Svenska Fondhandlareföreningen har förutom eget yttrande åberopat yttrandet från Svenska Bankföreningen.

Yttrande har också inkommit från Asea Brown Boveri AB, Försäkringstjänstemannaförbundet, Kooperationens pensionsanstalt och Svenska Fondhandlareföreningen.

Sveriges Industriförbund och Svenska Arbetsgivareföreningen har åberopat yttrandet lämnat av Näringslivets Skattedelegation. Svenska Bankföreningen och Sveriges Försäkringsförbund har förutom eget yttrande åberopat yttrandet från Näringslivets Skattedelegation. Stockholms Handelskammare åberopar yttrandet från Näringslivets Skattedelegation och de särskilda yttrandena från Svenska Bankföreningen och Sveriges Försäkringsförbund.

Riksskatteverket har bifogat yttranden från Skattemyndigheten i Stockholms län, Skattemyndigheten i Skåne län och Skattemyndigheten i Västra Götalands län.

1 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

Häri genom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)

dels att 2 kap. 8 §, 9 c kap. 9 §, 12 kap. 2 § och 20 kap. 1 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas två nya paragrafer, 3 kap. 23 a § och 11 kap. 1 a §, samt närmast före 3 kap. 23 a § en ny rubrik av följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas ett nytt kapitel 6 a av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

8 §

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

Första stycket gäller utförande av

1. byggnads- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll,
2. ritning, projektering, konstruktion eller andra jämförbara tjänster, och
3. lokalstädning, fönsterputsning, renhållning och annan fastighets-skötsel.

Vad som sägs i denna paragraf om fastighetsägare gäller i stället en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 §, om uttaget avser en fastighet som ägs av någon av de näringsidkare som ingår i gruppen.

3 kap.

23 a §

Undantag för vissa interna tjänster

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som tillhandahålls inom en fristående samman-

slutning av fysiska eller juridiska personer, om

– verksamheten i övrigt inte medför skattskyldighet varken hos sammanslutningen eller hos de fysiska eller juridiska personerna,

- tjänsterna är direkt nödvändiga för utövandet av verksamheten, och

– ersättningen för tjänsterna exakt motsvarar den fysiska eller juridiska personens andel av de gemensamma kostnaderna för tjänsternas tillhandahållande.

Undantaget avser endast sådana tjänster som normalt inte tillhandahålls av någon annan utanför sammanslutningen.

6 a kap. Mervärdesskattegrupper

1 §

Vid tillämpningen av bestämmelserna i denna lag får två eller flera näringsidkare, under de förutsättningar som anges i detta kapitel, anses som en enda näringsidkare (mervärdesskattegrupp) och den verksamhet som mervärdesskattegruppen bedriver anses som en enda verksamhet.

Huruvida mervärdesskattegruppens verksamhet skall anses medföra skattskyldighet följer av de allmänna bestämmelserna i 1 kap. 2 § första stycket 1.

2 §

I en mervärdesskattegrupp får endast ingå

1. näringsidkare som bedriver verksamhet som inte medför skattskyldighet därför att omsättningen av tjänster är undantagen från skatteplikt med stöd av 3 kap. 9 eller 10 § och som står under Finansinspektionens tillsyn,

2. näringsidkare med huvudsaklig inriktning att tillhandahålla näringsidkare under 1 varor eller

tjänster, och

3. näringsidkare som förvärvar tjänster från en näringsidkare under 1, om omsättningen av tjänsterna är undantagen från skatteplikt med stöd av 3 kap. 9 eller 10 §, eller

4. näringsidkare som är kommissionärsföretag och kommittentföretag i ett sådant kommissionärsförhållande som avses i 2 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

I en mervärdesskattegrupp får endast ingå en näringsidkares fasta driftställe i Sverige.

Näringsidkare som avses i första stycket 1–3 får inte ingå i fler än en mervärdesskatte-grupp.

3 §

En mervärdesskattegrupp får endast avse näringsidkare som är nära förbundna med varandra i finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt hänseende.

En näringsidkare som avses i 2 § första stycket 3 anses som nära förbunden i finansiellt hänseende med en näringsidkare i 2 § första stycket 1 endast om näringsidkarna utgör moderföretag och helägda dotterföretag i samma koncern. Som helägt dotterföretag räknas ett företag i vilket moderföretaget äger mer än nio tiondelar av aktierna eller andelarna. Om ett eller flera helägda dotterföretag i sin tur äger mer än nio tiondelar av aktierna eller andelarna i ett annat företag, räknas även det företaget som helägt dotterföretag.

4 §

En mervärdesskattegrupp anses bildad den dag skattemyndigheten beslutar att näringsidkarna skall registreras som en sådan grupp (gruppregistrering) eller den

senare dag som skattemyndigheten därvid bestämmer. Av beslutet skall framgå vem skattemyndigheten utsett som huvudman för gruppen.

Som grupp-huvudman skall utses

1. i de fall som avses i 2 § första stycket 1–3 den näringsidkare i mervärdesskattegruppen som de övriga näringsidkarna i gruppen föreslår, om det inte finns särskilda skäl som talar mot detta, eller

2. i de fall som avses i 2 § första stycket 4 den näringsidkare som är kommittentföretag.

5 §

Om skattemyndigheten beslutat om detta får nya näringsidkare inträda i gruppen, näringsidkare utträda ur gruppen eller grupp-huvudmannen bytas ut. Ett sådant beslut om ändring i gruppregistreringen gäller från och med dagen för beslutet.

Ett beslut om gruppregistrering kvarstår till dess att skattemyndigheten har beslutat att den skall upphöra. Ett sådant beslut om avregistrering gäller från och med dagen för beslutet.

6 §

Skattemyndigheten skall besluta om gruppregistrering enligt 4 §, eller om ändring eller avregistrering enligt 5 §, om berörda näringsidkare ansöker om detta och det inte finns särskilda skäl som talar mot ett sådant beslut.

Avser ansökan en begäran om inträde av en ny näringsidkare skall ansökan biträdas även av honom.

Om förutsättningarna för gruppregistrering har upphört eller om det finns särskilda skäl, får skattemyndigheten på eget initiativ besluta om avregistrering

9 c kap.

9 §¹

I 1 § första stycket 1 och 4 samt i 3 § avses varor som hänförs till följande nummer i Kombinerade nomenklaturen (KN-nr) enligt rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan²

1. tenn (KN-nr 8001),
2. koppar (KN-nr 7402, 7403, 7405 eller 7408),
3. zink (KN-nr 7901),
4. nickel (KN-nr 7502),
5. aluminium (KN-nr 7601),
6. bly (KN-nr 7801),
7. indium (KN-nr ex 8112 91 eller ex 8112 99),
8. spannmål (KN-nr 1001 till 1005, 1006: endast obehandlat ris, eller 1007 till 1008),
9. oljeväxter och oljehaltiga frukter (KN-nr 1201 till 1207), kokosnöt, brasiliansk nöt och cashewnöt (KN-nr 0801), andra nötter (KN-nr 0802) eller oliver (KN-nr 0711 20),
10. spannmål och utsäde, inklusive sojabönor (KN-nr 1201 till 1207),
11. kaffe, inte rostat (KN-nr 0901 11 00 eller 0901 12 00),
12. te (KN-nr 0902),
13. kakaobönor, hela eller sönderslagna, råa eller rostade (KN-nr 1801),
14. råsocker (KN-nr 1701 11 eller 1701 12),
15. gummi, i ursprungliga former eller som plattor, ark eller remsor (KN-nr 4001 eller 4002),
16. ull (KN-nr 5101),
17. kemikalier i bulk (kapitel 28 och 29),
18. mineraloljor, inklusive propan och butan; också inklusive råpetroleumoljor (KN-nr 2709, 2710, 2711 12 eller 2711 13),
19. silver (KN-nr 7106),
20. platina; palladium, rhodium (KN-nr 7110 11 00, 7110 21 00 eller 7110 31 00),
21. potatis (KN-nr 0701), *och*
22. vegetabiliska oljor och fetter och deras fraktioner, oavsett om de är raffinerade eller inte, dock inte kemiskt modifierade (KN-nr 1507 till 1515).
21. potatis (KN-nr 0701),
22. vegetabiliska oljor och fetter och deras fraktioner, oavsett om de är raffinerade eller inte, dock inte kemiskt modifierade (KN-nr 1507 till 1515), *och*
23. virke (KN-nr 4407 10 eller 4409 10).

11 kap.

¹ Senaste lydelse 1995:1286.

² EGT nr L 256, 7.9.1987, s. 1 (Celex 387R0256).

1 a §

Vad som sägs i detta kapitel i fråga om den som är skattskyldig gäller i stället en näringsidkare i en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § vid näringsidkarens omsättning av varor och tjänster utanför gruppen.

Vad som sägs i detta kapitel om den skattskyldiges registreringsnummer till mervärdesskatt avser vid omsättningar enligt första stycket det registreringsnummer till mervärdesskatt som tilldelats en sådan grupp huvudman som avses i 6 a kap. 4 §.

12 kap.

2 §³

Skattemyndigheten i Dalarnas län prövar frågor om betalningsskyldighet enligt 3 kap. 26 b §, om godkännande av upplagshavare och av skatteupplag enligt 9 c kap. 7 § eller om återkallelse av sådant godkännande enligt 9 c kap. 8 § andra stycket, om återbetalning enligt 10 kap. 1–8 §§ och om betalningsskyldighet och avräkning enligt 19 kap. 7 §. I fråga om återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ tillämpas 1 § första stycket.

Frågor om gruppregistrering enligt 6 a kap. 4 § eller om ändring eller avregistrering enligt 6 a kap. 5 § prövas av skattemyndigheten i det län som, i fråga om grupp huvudmannen, är beslutande myndighet enligt 2 kap. 1–3 eller 5 § skattebetalningslagen (1997:483).

Bestämmelserna om beslutande myndighet i 2 kap. 1–3 och 5 §§ skattebetalningslagen (1997:483) är tillämpliga i de fall den skattskyldige skall redovisa mervärdesskatt i en själv-deklaration.

Bestämmelserna om beslutande myndighet i 2 kap. 1–3 och 5 §§ nämnda lag är tillämpliga även i de fall den skattskyldige skall redovisa mervärdesskatt i en självdeklaration.

20 kap.

1 §⁴

Vid överklagande av beslut enligt denna lag, med undantag för överklagande enligt andra stycket, gäller bestämmelserna i 22 kap. skattebetalningslagen (1997:483).

³ Senaste lydelse 1997:502.

⁴ Senaste lydelse 1997:502.

Beslut som Skattemyndigheten i Dalarnas län har fattat om betalningsskyldighet enligt 3 kap. 26 b §, om godkännande enligt 9 c kap. 7 § eller om återkallelse av sådant godkännande enligt 9 c kap. 8 § andra stycket, i ärende som rör återbetalning enligt 10 kap. 1–8 §§ och om betalningsskyldighet och avräkning enligt 19 kap. 7 § får överklagas hos Länsrätten i Dalarnas län. Beslut om avräkning får överklagas särskilt på den grunden att avräkningsbeslutet i sig är felaktigt men i övrigt endast i samband med överklagande av beslut om betalningsskyldighet.

Ett överklagande enligt detta stycke skall ha kommit in inom två månader från den dag klaganden fick del av beslutet.

Ett beslut enligt 9 c kap. 7 § eller 8 § andra stycket får även överklagas av Riksskatteverket. Om en enskild part överklagar ett sådant beslut förs det allmännas talan av Riksskatteverket.

Beslut som Skattemyndigheten i Dalarnas län har fattat om betalningsskyldighet enligt 3 kap. 26 b §, om godkännande enligt 9 c kap. 7 § eller om återkallelse av sådant godkännande enligt 9 c kap. 8 § andra stycket, i ärende som rör återbetalning enligt 10 kap. 1–8 §§ och om betalningsskyldighet och avräkning enligt 19 kap. 7 § får överklagas hos Länsrätten i Dalarnas län. *Beslut som skattemyndigheten fattat om gruppregistrering enligt 6 a kap. 4 § eller om ändring eller avregistrering enligt 6 a kap. 5 § får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol.* Beslut om avräkning får överklagas särskilt på den grunden att avräkningsbeslutet i sig är felaktigt men i övrigt endast i samband med överklagande av beslut om betalningsskyldighet. Ett överklagande enligt detta stycke skall ha kommit in inom två månader från den dag klaganden fick del av beslutet.

Ett beslut enligt 9 c kap. 7 § eller 8 § andra stycket *eller 6 a kap. 4 §* får även överklagas av Riksskatteverket. Om en enskild part överklagar ett sådant beslut förs det allmännas talan av Riksskatteverket.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1998 och tillämpas i fråga om gruppregistrering för mervärdesskattegrupper som bildats den 1 januari 1999 eller senare.

Härigenom föreskrivs i fråga om skattebetalningslagen (1997:483)
dels att 1 kap. 4 och 6 §§, 3 kap. 1 och 5 §§ samt 10 kap. 9, 17 och
31 §§ skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas fem nya paragrafer, 12 kap. 8 b och
12 a §§, 18 kap. 7 a § och 23 kap. 3 a och 3 b §§, samt närmast före 12
kap. 8 b § och 23 kap. 3 a § nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

4 §¹

Vad som sägs i denna lag om skatt och skattskyldig gäller även

1. avgift och avgiftsskyldig,
2. belopp som skall dras från ersättning för arbete, ränta eller utdelning för betalning av preliminär skatt (avdragen skatt) och den som är skyldig att göra sådant avdrag, samt
3. skattetillägg, förseningsavgift och ränta och den som är skyldig att betala skattetillägg, avgift eller ränta.

Med skatt likställs

1. belopp som någon annan än den skattskyldige är betalningsskyldig för enligt denna lag eller, såvitt gäller belopp som har debiterats enligt denna lag, 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag, och

2. belopp som betalats tillbaka till den skattskyldige men som på grund av ett senare beskattningsbeslut skall betalas in igen till skattemyndigheten.

Med skattskyldig likställs

1. handelsbolag även om det inte är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i 1 §,

2. den som har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen (1994:200),

3. den som utan att vara skattskyldig här i landet har fått en F-skattsedel enligt 4 kap. 7 eller 8 §,

4. den som skattemyndigheten enligt 23 kap. 3 § har beslutat skall svara för redovisning och betalning av skatt som hänför sig till verksamhet som bedrivs genom enkelt bolag eller partrederi, *och*

4. den som skattemyndigheten enligt 23 kap. 3 § har beslutat skall svara för redovisning och betalning av skatt som hänför sig till verksamhet som bedrivs genom enkelt bolag eller partrederi,

5. den som enligt 23 kap. 3 a § skall svara för redovisning och betalning av skatt som hänför sig till verksamhet som bedrivs av en mervärdesskattegrupp, *och*

6. delägare i handelsbolag som

¹ Senaste lydelse 1997:1032.

5. delägare i handelsbolag som enligt 2 kap. 20 § lagen om handelsbolag och enkla bolag har ålagts betalningsskyldighet för skatt.

6 §

I denna lag avses med

arbetsgivare: den som betalar ut ersättning för arbete,

arbetstagare: den som tar emot ersättning för arbete,

beskattningsår: beskattningsår enligt kommunalskattelagen (1928:370), lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt eller mervärdesskattelagen (1994:200) eller, i fråga om skatt som inte avses i någon av de nämnda lagarna, kalenderåret för vilket skatten skall betalas,

g r u p p h u v u d m a n: den som enligt 6 a kap. 4 § mervärdesskattelagen (1994:200) utsetts som huvudman för en mervärdesskattegrupp,

inkomstår: kalenderåret före taxeringsåret,

näringsverksamhet: verksamhet av sådant slag att intäkt i verksamheten, om den är skattepliktig här i landet, enligt bestämmelserna i 22 § kommunalskattelagen eller 2 § 1 mom. lagen om statlig inkomstskatt räknas till inkomstlaget näringsverksamhet för den som bedriver verksamheten eller, när verksamheten bedrivs av ett handelsbolag, för någon delägare i bolaget,

överskjutande ingående mervärdesskatt: den del av ingående mervärdesskatt som överstiger utgående mervärdesskatt.

3 kap.

1 §

Skattemyndigheten skall registrera

1. den som är skyldig att göra skatteavdrag enligt 5 kap. eller betala arbetsgivaravgifter, *och*

2. den som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen (1994:200), med undantag av den som är skattskyldig endast på grund av förvärv av sådana varor som anges i 2 a kap. 3 § första stycket 1 och 2 *mervärdesskattelagen*.

1. den som är skyldig att göra skatteavdrag enligt 5 kap. eller betala arbetsgivaravgifter,

2. den som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen (1994:200), med undantag av *en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § mervärdesskattelagen* *och* den som är skattskyldig endast på grund av förvärv av sådana varor som anges i 2 a kap. 3 § första stycket 1 och 2 *nämnda lag*, *och*

3. *den som utsetts som grupp-huvudman*.

En fysisk person skall för visst år vara registrerad hos den skattemyndighet som enligt 2 kap. 1 § första–tredje styckena är behörig att fatta beslut som rör den personen. En juridisk person skall för visst år

vara registrerad hos den skattemyndighet som den 1 november året före enligt 2 kap. 2 § första–tredje styckena var behörig att fatta beslut som rör den personen. Om inte någon skattemyndighet var behörig att fatta beslut som rör den juridiska personen vid nämnda tidpunkt, skall registreringen ske hos den skattemyndighet som därefter först fick sådan behörighet.

I samband med ett beslut enligt 2 kap. 5 § får beslutas att registreringen skall ske hos den skattemyndighet som tar över behörigheten att fatta beslut.

5 §

Skattemyndigheten skall upprätta ett skattekonto för varje person som är skattskyldig enligt denna lag.

Skattemyndigheten får besluta att en person skall ha fler än ett skattekonto.

Skattemyndigheten får besluta att en person skall ha fler än ett skattekonto. *För en grupp-huvudman skall upprättas ett särskilt skattekonto för registrering av mervärdesskattegruppens mervärdesskatt.*

På skattekontot skall skattemyndigheten registrera skatt som skall betalas in eller betalas tillbaka enligt ett beskattningsbeslut, avdragen A-skatt, gjorda inbetalningar och utbetalningar samt belopp som har lämnats för indrivning. Belopp som skall betalas in registreras på förfallodagen. Belopp som skall tillgodoräknas registreras så snart underlag finns.

10 kap.

9 §

En skattedeclaration skall lämnas av

1. den som har varit skyldig att göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter eller som har gjort ett skatteavdrag utan att vara skyldig att göra det,

2. den som har betalat ut sådan ersättning som skatteavdrag skall göras från enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta,

3. handelsbolag som är skattskyldigt enligt mervärdesskattelagen (1994:200),

4. annan som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen, om inte annat följer av 30–32 §§, och

4. annan som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen *med undantag av en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § nämnda lag*, om inte annat följer av 31 eller 32 §,

5. den som utsetts som grupp-huvudman, och

5. den som omfattas av beslut enligt 11 §.

6. den som omfattas av beslut enligt 11 §.

En skattedeclaration skall ta upp

1. nödvändiga identifikationsuppgifter,
2. uppgift om den redovisningsperiod för vilken redovisning lämnas,
3. följande uppgifter om skatteavdrag:
 - a) den sammanlagda ersättning från vilken utbetalaren är skyldig att göra skatteavdrag,
 - b) sammanlagt avdraget belopp,
4. följande uppgifter om arbetsgivaravgifter:
 - a) den sammanlagda ersättning för vilken utbetalaren är skyldig att betala arbetsgivaravgifter,
 - b) sammanlagt avdrag enligt 9 kap. 3 §,
 - c) periodens sammanlagda avgifter,
5. följande uppgifter om mervärdesskatt:
 - a) utgående skatt,
 - b) ingående skatt,
 - c) omsättning, förvärv och överföringar av varor som transporteras mellan EG-länder, och
6. de ytterligare uppgifter som behövs för beräkning och kontroll av skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt.

En skattedeclaration som skall lämnas av en grupp-huvudman skall innehålla de uppgifter som avses i första stycket 1, 2, 5 och 6 samt omfatta hela gruppen.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela närmare föreskrifter om vad en skattedeclaration skall ta upp.

31 §

Den som bedriver en verksamhet där beskattnings-underlagen exklusive gemen-skaps-interna förvärv och import för beskattningsåret beräknas sammanlagt uppgå till högst en miljon kronor och som är skyldig att lämna självdeklaration enligt lagen (1990:325) om själv-deklaration och kontrolluppgifter och som inte är handelsbolag, skall redovisa mervärdesskatten i självdeklarationen, om skatte-myndigheten inte beslutat annat enligt 11 §.

Den som bedriver en verksamhet där beskattnings-underlagen exklusive gemen-skaps-interna förvärv och import för beskattningsåret beräknas sammanlagt uppgå till högst en miljon kronor och som är skyldig att lämna självdeklaration enligt lagen (1990:325) om själv-deklaration och kontrolluppgifter och som inte är handelsbolag *eller grupp-huvudman*, skall redovisa mervärdesskatten i självdeklarationen, om skattemyndigheten inte beslutat annat enligt 11 §.

I fråga om förfarandet vid mervärdesbeskattningen gäller då bestämmelserna i lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter samt taxeringslagen (1990:324). Redovisningen skall innehålla samma uppgifter som gäller för redovisning av mervärdesskatt i skattedeclaration.

12 kap.

Ansvar för näringsidkare i en mervärdesskattegrupp*8 b §*

Om den som utsetts som grupphuvudman har underlåtit att göra en föreskriven betalning av mervärdesskatten, är varje annan näringsidkare som ingår i gruppen tillsammans med grupphuvudmannen skyldig att betala skatten jämte ränta till den del skatten hänför sig till verksamhet som gruppen bedrivit under den tid näringsidkaren varit medlem i gruppen.

12 a §

En näringsidkare i en mervärdesskattegrupp som har betalat skatt enligt 8 b §, har rätt att kräva varje annan näringsidkare i gruppen på beloppet till den del skatten inte kan anses hänförlig till den betalande näringsidkaren.

18 kap.

7 a §

En återbetalning av ett belopp som har sin grund i överskjutande ingående mervärdesskatt hos en grupphuvudman skall inte heller göras till den del beloppet behövs för att täcka underskott på ett annat skattekonto hos grupphuvudmannen eller på en annan gruppmedlems skattekonto.

Om underskotten inte kan täckas helt skall de täckas i den ordning som grupphuvudmannen bestämmer.

23 kap.

Huvudman för en mervärdesskattegrupp*3 a §*

Den som utsetts som grupphuvudman enligt 6 a kap. 4 §

mervärdesskattelagen (1994:200) skall svara för redovisningen och betalningen av mervärdesskatt som hänför sig till den verksamhet som mervärdesskattegruppen bedriver och i övrigt företräda mervärdesskattegruppen i frågor som rör sådan skatt.

Underlag för kontroll av skatte-redovisningen skall finnas tillgängligt hos grupphuvudmannen.

3 b §

Om ett förhållande som legat till grund för gruppregistrering enligt 6 a kap. 4 § mervärdesskattelagen (1994:200) har ändrats, skall grupphuvudmannen underrätta skattemyndigheten om ändringen. Om inte något hindrar det skall underrättelsen lämnas inom två veckor från det att ändringen inträffade.

Om grupphuvudmannen inte lämnar underrättelse enligt första stycket, får skattemyndigheten förelägga honom att fullgöra sin skyldighet eller att lämna sådana uppgifter som behövs för att avgöra om skyldighet att lämna underrättelse finns.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1998 och tillämpas i fråga om gruppregistrering för mervärdesskattegrupper som bildats den 1 januari 1999 eller senare.

Genom lagen upphävs dåvarande Riksskattenämndens bindande förklaring av den 30 oktober 1968 angående kommissionärsbolag, RN Serie II 1969:1.9, och Riksskattenämndens bindande förklaring av den 18 mars 1969 angående karburatorsprit, RN Serie II 1969:4.3.

Härigenom föreskrivs att 7 § skatteregisterlagen (1980:343)¹ skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagna lydelse*7 §²

För fysisk och juridisk person får, utöver de uppgifter som anges i 5 och 6 §§, det centrala skatteregistret innehålla följande uppgifter.

1. Sådana uppgifter om ägarförhållandena i fåmansföretag, företag som enligt 3 § 12 a mom. tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall behandlas som fåmansföretag, fåmansägt handelsbolag och dotterföretag som avses i 2 kap. 16 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter, uppgift om företagsledare i dessa företag samt uppgift om delägare i enkelt bolag och partrederi.

2. Uppgifter angående avslutad revision, verkställt besök eller annat sammanträffande enligt 3 kap. 7 § taxeringslagen (1990:324) eller 14 kap. 6 § skattebetalningslagen (1997:483). För varje sådan åtgärd får anges tid, art, beskattningsperiod, skatteslag, myndighets beslut om beloppsmässiga ändringar av skatt eller underlag för skatt med anledning av åtgärden samt uppgift huruvida bokföringsskyldighet har fullgjorts.

3. Uppgift om registrering av skyldighet att betala skatt, uppgift om innehav av skattsedel på preliminär skatt, uppgifter om beslut om återkallelse av F-skattsedel med angivande av skälen för beslutet, uppgifter som behövs för att bestämma skatt enligt skattebetalningslagen, lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, lagen (1990:912) om nedsättning av socialavgifter, mervärdesskattelagen och lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst samt uppgifter om redovisning, inbetalning och återbetalning av sådana skatter eller avgifter.

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

5. Uppgift om ansökan om anstånd med att lämna deklaration, uppgift om beslut om anstånd med att lämna deklaration och med att betala skatt, dock ej skälen för ansökningarna eller besluten, samt uppgift om att laga förfall föreligger för underlåtenhet att fullgöra deklarationsskyldighet.

6. Administrativa och tekniska uppgifter som behövs för beskattningen.

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

8. Uppgift om beslut om beskattning, dock ej skälen för beslutet och uppgift om utmätning enligt 18 kap. 9 § skattebetalningslagen.

9. Uppgift om att fordran mot personen registrerats hos kronofogdemyndighet, uppgift om indrivningsresultat, uppgift om att en person ålagts betalningsskyldighet i egenskap av bolagsman eller företrädare för

¹ Lagen omtryckt 1983:143.

² Senaste lydelse 1997:1038.

en juridisk person, uppgift om beslut om skuldsanering, ackord, likvidation eller konkurs samt uppgift om betalningsinställelse.

10. Uppgift om antal anställda och de anställdas personnummer.

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

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

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

14. Uppgift om tid och art för planerad eller pågående revision samt beskattningsperiod och skatteslag som denna avser samt uppgift om tid för planerat besök eller annat sammanträffande enligt 3 kap. 7 § taxeringslagen eller 14 kap. 6 § skattebetalningslagen.

15. Uppgift om postgiro- och bankgironummer, om personen är näringsidkare samt, om fullmakt lämnats för bank- eller postgiro att ta emot skatteåterbetalning på ett konto, datum för fullmakten samt kontots nummer och typ.

16. Uppgift om antal dagar för vilka den skattskyldige uppburit sjöinkomst enligt punkt 1 av anvisningarna till 49 § kommunalskattelagen (1928:370).

17. Uppgift om omsättning i näringsverksamhet.

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

19. Uppgift från centrala bilregistret om innehav av fordon samt om fordonets registreringsnummer, märke, typ och årsmodell samt tillstånd enligt yrkestrafiklagen (1988:263) och lagen (1979:561) om biluthyrning.

20. Uppgift för beräkning av skattereduktion för fackföreningsavgift, uppgifter enligt 6 § första och andra styckena lagen (1993:672) om skattereduktion för utgifter för byggnadsarbete på bostadshus, uppgifter enligt 7 § lagen (1995:1623) om skattereduktion för riskkapitalinvesteringar, uppgifter enligt 6 § första och andra styckena lagen (1996:725) om skattereduktion för utgifter för byggnadsarbete på bostadshus för bestämmande av skattereduktion enligt nämnda lagar samt uppgift om beslut om sådan skattereduktion, uppgifter för bestämmande av skattereduktion enligt lagen (1996:1231) om skattereduktion för fastighetsskatt i vissa fall vid 1997-2001 års taxeringar samt uppgift om beslut om sådan skattereduktion.

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

22. Uppgifter om antal årsanställda i en koncern i fall som avses i 2 kap. 16 § sista stycket lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter,

totalt respektive i Sverige, koncernomsättning och koncernbalansomslutning för koncernmoderföretag.

23. Uppgift om beteckning på ersättningsbostad som avses i 11 § lagen (1993:1469) om uppskovsavdrag vid byte av bostad, uppskovsavdragets storlek, belopp som enligt 10 § nämnda lag skall reducera omkostnadsbeloppet samt, om ersättningsbostaden utgörs av bostad som avses i 11 § andra meningen nämnda lag, föreningens eller bolagets organisationsnummer och namn.

24. Uppgift som skall lämnas enligt 10 kap. 17 § första stycket 5 och andra stycket samt 33 § skattebetalningslagen.

25. Uppgifter från aktiebolagsregistret om styrelseledamöter, verkställande direktör, firmatecknare och revisor, om att styrelsen inte är fulltalig eller att årsredovisning inte har lämnats i tid, om företagsrekonstruktion och fusion samt uppgifter från handels- och föreningsregistret om firmatecknare, revisor och företagsrekonstruktion.

26. Uppgifter från Alkoholinspektionen om tillstånd enligt alkohollagen (1994:1738) och om omsättning enligt restaurangrapport.

27. Uppgifter från länsarbetsnämnder om beslut om arbetsmarknadspolitiska åtgärder samt utbetalt belopp och datum för utbetalningen.

28. Uppgifter från Generaltullstyrelsen om debiterad mervärdesskatt vid import, exportvärden, antal import- och exporttillfällen samt de tidsperioder som uppgifterna avser.

29. Uppgifter från Riksförsäkringsverket om försäkring mot kostnader för sjuklön såvitt avser arbetsgivarens organisations- eller personnummer, beräknad lönesumma, datum då försäkringen börjat gälla och datum för förändring av lönesumma samt om sjukpenninggrundande inkomst av annat förvärvsarbete såvitt avser den försäkrades personnummer och datum för inkomstanmälan.

30. Uppgift om att en näringsidkare ingår i en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994: 200).

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1998.

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 1998-04-03

Närvarande: regeringsrådet Stig von Bahr, regeringsrådet Arne Bækkevold, justitierådet Ingegerd Westlander.

Enligt en lagrådsremiss den 19 mars 1998 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200),
2. lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483),
3. lag om ändring i skatteregisterlagen (1980:343).

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av kanslirådet Marianne Svanberg.

Förslagen föranleder följande yttrande av Lagrådet:

Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

Allmänna synpunkter på gruppregistrering

I remissen läggs förslag fram om gruppregistrering för företag med anknytning till den finansiella sektorn. Förslaget innebär att företag som tillhör samma intressegrupp - normalt samma koncern - i mervärdesskattehänseende skall behandlas som en enda näringsidkare som bedriver en enda verksamhet. Syftet med gruppregistreringen är att de företag inom gruppen som bedriver skattefri finansiell verksamhet kan undgå en inte avdragsgill ingående mervärdesskatt vid förvärv från övriga företag i gruppen. Därigenom åstadkoms i princip neutralitet i mervärdesskattehänseende mellan egenproduktion av normalt skattepliktiga tjänster, exempelvis datatjänster, och förvärv av sådana tjänster från ett annat företag.

Lagrådet kan instämma i att gruppregistreringen minskar mervärdesskattningens snedvridande effekter i fråga om uttaget av skatt på tjänsteproduktion inom en grupp. Det framstår vidare som sannolikt att vissa tillämpningsproblem rörande gränsdragningen mellan det skattefria och det skattepliktiga området kan bortfalla. Samtidigt går det inte att komma ifrån att införande av ett system för gruppregistrering är förenat med flera negativa konsekvenser. Som framhållits i remissen kan den ökade neutraliteten vad gäller produktion inom en finansiell grupp i praktiken leda till större obalans när alternativet är förvärv av tjänster från företag utanför gruppen. Det förhållandet att gruppen gentemot skattemyndigheten i princip skall anses utgöra ett enda företag vad gäller t.ex. deklaration och betalning av mervärdesskatt medan de enskilda företagen gentemot sina kunder och leverantörer behandlar mervärdesskatten på vanligt sätt är vidare ägnat att medföra svårigheter vid skattekontrollen och när den gemensamma skatten skall fördelas mellan företagen i gruppen. Lagrådet vill i anslutning till det sist sagda peka på att de fordringar avseende mervärdesskatt som ett företag genom

den föreslagna ordningen kan få på ett annat företag inom gruppen torde vara att betrakta som utlåning och därmed omfattas av de aktiebolagsrättsliga reglerna om utlåning i obeståndssituationer.

Lagrådet finner sammanfattningsvis att det föreslagna systemet med gruppregistrering inger betänkligheter. Flertalet av de problem som är förenade med systemet är emellertid diskuterade under ärendets beredning och utförligt redovisade i lagrådsremissen. Det bör också konstateras att gruppregistreringen skall vara frivillig och att registreringen på begäran av berörda företag skall upphävas om inte särskilda skäl talar däremot. Lagrådet vill med hänsyn härtill inte motsätta sig att möjlighet öppnas för gruppregistrering vid mervärdesbeskattningen.

I det följande lämnar Lagrådet i anslutning till författningstexten synpunkter på utformningen av den föreslagna gruppregistreringen liksom på lagförslaget i övrigt.

2 kap. 8 §

Lagrådet föreslår i förtydligande syfte att tredje stycket ges följande lydelse:

"Om en fastighet ägs av en näringsidkare som ingår i en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § skall gruppen anses som fastighetsägare vid tillämpning av denna paragraf."

6 a kap.

2 §

I paragrafen anges vad som krävs för att en näringsidkare skall få ingå i en mervärdesskattegrupp. Ytterligare villkor för tillhörighet till en sådan grupp finns i 3 §.

Första stycket 1-3 innehåller regler om gruppstillhörighet för näringsidkare som har anknytning till det finansiella området (bank- och försäkringsområdet m.m.). Enligt första stycket 1 kan näringsidkare som står under Finansinspektionens tillsyn och som bedriver verksamhet som inte medför skattskyldighet därför att omsättningen av tjänster är undantagen från skatteplikt med stöd av 3 kap. 9 eller 10 § - i det följande kallade finansiella företag - ingå i en mervärdesskattegrupp. I en sådan grupp kan vidare enligt första stycket 2 ingå näringsidkare med huvudsaklig inriktning att tillhandahålla finansiella företag varor eller tjänster och enligt första stycket 3 näringsidkare som förvärvar tjänster från finansiella företag, om omsättningen av tjänsterna är undantagen från skatteplikt med stöd av 3 kap. 9 eller 10 §.

I 3 kap. 9 § föreskrivs att omsättning av bl.a. bank- och finansieringstjänster undantas från skatteplikt. 3 kap. 10 § innehåller ett motsvarande undantag beträffande omsättning av försäkringstjänster.

Lagrådet ifrågasätter om inte första stycket 3 medger alltför stora möjligheter för en näringsidkare att ingå i en mervärdesskattegrupp. För gruppstillhörighet synes enligt punktens ordalydelse krävas endast att näringsidkaren från ett finansiellt företag förvärvar tjänster som är undantagna från skattskyldighet. Något krav på att de förvärvade tjänsterna skall vara av viss minsta omfattning uppställs inte. En näringsidkare som tillhandahåller varor eller tjänster till ett finansiellt

företag men som inte uppfyller det i första stycket 2 angivna kravet på "huvudsaklig inriktning" synes således kunna, genom att förvärva några finansiella tjänster, få rätt att ansluta sig till mervärdesskattegruppen med åberopande av första stycket 3.

Lagrådet är medvetet om att grupptillhörighet med stöd av första stycket 3 förutsätter att näringsidkaren och det finansiella företaget ingår i samma (i princip helägda) koncern (3 § andra stycket). Detta krav på koncerngemenskap torde dock i förevarande sammanhang inte ha någon större betydelse vid sidan av det generella villkoret att näringsidkare i en grupp skall vara nära förbundna med varandra i finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt hänseende (3 § första stycket).

Sammanfattningsvis finner Lagrådet att utrymmet för gruppregistrering med stöd av första stycket 3 framstår som väl stort vid en jämförelse med villkoren för registrering enligt första stycket 2. Slutsatsen blir att någon av punkterna bör ändras. Lagrådet utgår från att frågan löses under det fortsatta lagstiftningsarbetet.

4 - 6 §§

I 6 § första stycket anges bl.a. att det är skattemyndigheten som skall besluta om registrering av en mervärdesskattegrupp. I 4 § anges när gruppen skall anses bildad och att skattemyndigheten skall utse en av näringsidkarna i gruppen till grupphuvudman. Enligt Lagrådets mening bör bestämmelserna om gruppregistrering i 6 § första stycket flyttas till 4 §.

När det gäller en mervärdesskattegrupp bestående av näringsidkare som är kommissionärsföretag och kommittentföretag i ett sådant kommissionärsförhållande som avses i 2 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt anges i 4 § andra stycket 2 med hänvisning till 2 § första stycket 4 att som grupphuvudman skall utses den näringsidkare som är kommittentföretag. Med hänsyn till att det i en mervärdesskattegrupp av angivet slag kan ingå mer än ett kommittentföretag bör den föreslagna texten justeras. Därutöver bör vissa redaktionella ändringar göras.

Lagrådet föreslår att 4 § får följande lydelse:

"Skattemyndigheten skall på ansökan av berörda näringsidkare besluta att dessa skall registreras som en mervärdesskattegrupp (gruppregistrering) om det inte finns särskilda skäl som talar mot ett sådant beslut. I beslut om gruppregistrering skall skattemyndigheten ange vilken dag som gruppen skall anses bildad.

Skattemyndigheten skall i ett beslut om gruppregistrering utse en av näringsidkarna till huvudman för gruppen. Till grupphuvudman skall utses den som föreslagits av de övriga näringsidkarna i gruppen, om det inte finns särskilda skäl som talar mot detta. I de fall som avses i 2 § första stycket 4 skall en näringsidkare som är kommittentföretag utses till grupphuvudman."

I 5 § finns bestämmelser om att nya näringsidkare får inträda i en mervärdesskattegrupp, att näringsidkare får utträda ur gruppen, att grupphuvudmannen får bytas ut samt att gruppregistreringen kan upphöra. Enligt 6 § skall skattemyndigheten besluta om sådana förändringar efter ansökan av berörda näringsidkare, om det inte finns

särskilda skäl som talar häremot. Avser ansökan begäran om inträde av en ny näringsidkare skall denne biträda ansökan. Skattemyndigheten får också enligt 6 § på eget initiativ besluta om avregistrering, om förutsättningarna för gruppregistreringen har upphört eller om det finns särskilda skäl. Ett beslut om ändring i gruppregistreringen eller om avregistrering skall enligt 5 § gälla från och med dagen för beslutet.

Lagrådet anser att bestämmelsen om att en ny näringsidkare skall biträda ansökan om inträde i gruppen är obehövlig. Lagrådet anser det vidare opraktiskt med en strikt regel om att skattemyndighetens beslut om ändring i eller upphörande av en gruppregistrering skall gälla från och med dagen för beslutet. Enligt Lagrådet vore det lämpligare med en föreskrift om att skattemyndigheten i sitt beslut skall föreskriva från vilken dag beslutet skall gälla.

Lagrådet anser slutligen att de nu behandlade bestämmelserna i 5 och 6 §§ bör samordnas och få sin plats i 5 §.

Lagrådet förordar att 5 § får följande lydelse:

"Skattemyndigheten skall på ansökan av berörda näringsidkare besluta om ändrad sammansättning i gruppen eller byte av gruppövudman (ändring i registreringen) eller avregistrering av gruppen, om det inte finns särskilda skäl som talar mot detta.

Om förutsättningarna för gruppregistrering har upphört eller om det annars finns särskilda skäl, får skattemyndigheten på eget initiativ besluta om avregistrering.

Skattemyndigheten skall i beslut om ändring i registreringen eller om avregistrering ange från vilken dag beslutet skall gälla."

11 kap. 1 a §

För att den avsedda innebörden av första stycket skall framgå tydligare föreslår Lagrådet att stycket utformas enligt följande:

"Vid tillämpning av detta kapitel skall, i fråga om en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 §, med skattskyldig förstås näringsidkare i gruppen som omsätter varor eller tjänster utanför gruppen."

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Enligt det remitterade förslaget skall lagen träda i kraft den 1 juli 1998 och tillämpas i fråga om gruppregistrering för mervärdesskattegrupper som bildats den 1 januari 1999 eller senare. Andra ledet av bestämmelsen skall, såvitt framgår av den allmänna motiveringen, ge uttryck för att mervärdesskattegrupper inte får komma till stånd före den 1 januari 1999. Däremot är det meningen att ansökningar om gruppregistrering skall kunna ges in och prövas under andra halvåret 1998. Skattemyndigheten skall alltså kunna fatta beslut om gruppregistrering före den 1 januari 1999 men den dag som gruppen skall anses bildad enligt 6 kap. 4 § får inte inträffa före nämnda datum. Detta har emellertid inte kommit till tydligt uttryck i övergångsbestämmelsen. Denna synes böra formuleras så att det i ett beslut om gruppregistrering inte får förordnas att en mervärdesskattegrupp skall anses bildad före den 1 januari 1999.

Av övergångsbestämmelsen framgår inte om de nya bestämmelserna i 3 kap. 23 a § om undantag från skatteplikt för vissa interna tjänster skall tillämpas också på omsättningar som ägt rum före ikraftträdandet. Förhållandet bör klargöras under det fortsatta lagstiftningsarbetet.

Prop. 1997/98:148
Bilaga 3

Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

12 kap. 12 a §

Enligt paragrafen har en näringsidkare i en mervärdesskattegrupp som har betalat skatt enligt 8 b § rätt att kräva varje annan näringsidkare i gruppen på beloppet till den del skatten inte kan anses hänförlig till den betalande näringsidkaren.

Av den allmänna motiveringen framgår att paragrafen tillkommit med hänsyn till att huvudmannen normalt torde befinna sig på obestånd om bestämmelsen i 8 b § om solidarisk betalningsskyldighet tillämpas. Det kan då, sägs det, bli svårt för det betalande företaget att få ut vad övriga gruppmedlemmar skall betala om företaget enbart kan vända sig mot huvudmannen.

Avsikten är tydligen att ge det betalande företaget rätt att av övriga gruppmedlemmar få ut den del av det betalda beloppet som belöper på dem. Paragrafen har emellertid utformats så att det betalande företaget kan kräva ett annat företag i gruppen inte bara på det skattebelopp som belöper på detta företag utan på allt som inte belöper på det betalande företaget. En sådan ordning kan uppenbarligen leda till en onödig kedja av processer och till att företag i slutet av kedjan blir missgynnade i förhållande till företag i början av kedjan. Om en reglering är erforderlig - vilket Lagrådet ifrågasätter - bör den utformas så att det betalande företaget kan kräva ett annat företag endast på det belopp som belöper på detta företag.

Förslaget till lag om ändring i skatteregisterlagen (1980:343)

Lagrådet lämnar förslaget utan erinran.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 6 april 1998

Närvarande: statsministern Persson, ordförande, och statsråden Peterson, Freivalds, Wallström, Tham, Åsbrink, Andersson, Winberg, Ulvskog, Sundström, von Sydow, Klingvall, Åhnberg, Pagrotsky, Östros, Engqvist.

Föredragande: Östros

Regeringen beslutar proposition 1997/98:148 Gruppregistrering i mervärdesskattesystemet, m.m.

Rättsdatablad

Författningsrubrik	Bestämmelser som inför, ändrar, upphäver eller upprepar ett normgivningsbemyndigande	Celexnummer för bakomliggande EG-regler
---------------------------	---	--

Mervärdesskattelagen
(1994:200)

395L0007