Regeringens proposition 1994/95:57

Mervärdesskatten och EG

Prop.
1994/95:57

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 20 oktober 1994

Ingvar Carlsson

Jan Nygren
(Finansdepartementet)

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen lämnas förslag till sådana ändringar i den svenska mervärdesskattelagstiftningen som behöver genomföras vid ett eventuellt svenskt medlemskap i EU.

I den svenska lagstiftningen måste införas en EG-anpassad *beskattningsordning*. Förslaget innebär följande. Importbeskattningen i dess nuvarande form slopas vid införsel av varor från EG-länderna. Import- och exportbegreppen reserveras för varutransaktioner från eller till tredje land. Som ersättning för importbeskattningen föreslås bestämmelser om beskattning av gemenskapsinterna förvärv i samband med införsel av varor från andra EG-länder. Mervärdesskatteregistrerade verksamheter som förvärvar varor från andra EG-länder skall således beskattas i Sverige för förvärvet. För sådana näringsidkare som inte har avdragsrätt för ingående skatt eller motsvarande, eller för juridiska personer som inte är näringsidkare, skall beskattning ske i Sverige endast om det sammanlagda värdet av förvärven överstiger 90 000 kr. Vid postorderförsäljning eller motsvarande till Sverige från ett annat EG-land skall svensk mervärdesskatt betalas av den utländske säljaren om den sammanlagda omsättningen här i landet överstiger 320 000 kr per år. Punktskattepliktiga varor som sänds hit och förvärv av nya transportmedel, inkluderande olika typer av motorfordon, större båtar samt luftfartyg, skall alltid

1 *Riksdagen 1994/95. I saml. Nr 57*

beskattas i Sverige oavsett omsättningsbelopp. I övrigt sker ingen mervärdesbeskattning i Sverige vid privatpersoners införsel av varor från andra EG-länder.

Enligt förslaget skall vidare mervärdesskattedeklarationerna kompletteras med uppgifter om varuhandel med andra EG-länder. Mervärdesskatteredovisningen skall ske för enmånadsperioder för sådana skattskyldiga som bedriver handel med EG. En skyldighet att lämna periodiska sammanställningar över handel med EG införs. Sammanställningarna skall normalt redovisas kvartalsvis, men för mindre företag för kalenderår. För sådana mindre företag föreslås även en rätt att redovisa skatten för kalenderår.

EG-anpassningen innebär vidare att de svenska undantagen från *skattebasen* måste justeras i vissa avseenden.

Vad gäller *uttag av varor* föreslås en inskränkning på så sätt att uttagsbeskattning skall ske endast om varor överlåts gratis eller mot ersättning som understiger inköpspriset eller tillverkningskostnaden, inte som nu i samtliga fall då överlåtelse sker till pris som understiger marknadsvärdet. Motsvarande inskränkning föreslås för *uttag av tjänster*. Å andra sidan föreslås att uttagsbeskattning generellt skall kunna ske även om fråga är om tjänster som inte normalt omsätts till utomstående mot ersättning. Vidare föreslås att uttagsbeskattning i de fall den skattskyldige personligen utför tjänster åt sig själv för privat ändamål skall kunna ske oavsett om varor därvid tas ut eller inte.

Nuvarande regler om *avdrag för ingående skatt* kan i huvudsak behållas, men vissa ändringar eller kompletteringar föreslås i huvudsak enligt följande:

- Bestämmelser om avdragsrätt för gemenskapsinterna förvärv införs.
- Ett nytt regelsystem införs om jämkning av avdrag för ingående skatt avseende investeringsvaror.
- Nuvarande regler om att faktura eller jämförlig handling inte behövs för att styrka avdragsrätten avseende förvärv i detaljhandeln m.m. där ersättningen understiger 200 kr slopas. Till följd av detta slopas motsvarande regel om undantag från faktureringsskyldighet. En möjlighet införs att avvika från vissa av kraven på en fakturas innehåll.

Vad gäller andra än utländska företagare föreslås att omsättning till kund utanför EG av vissa finansierings- och försäkringstjänster som är undantagna från skatteplikt skall berättiga till återbetalning av skatt.

I propositionen lämnas även förslag till ändringar av *skattesatsernas nivå* på ett par punkter där de nuvarande svenska skattesatserna formellt strider mot EG-reglerna. Således föreslås att de reducerade skattesatserna för serveringstjänster (21 %) respektive brevbefordran (12 %) höjs till den generella nivån 25 %.

I propositionen föreslås också att kommunernas och landstingens rätt inom mervärdesskattesystemet till återbetalning av ingående skatt i verksamheter som inte medför skattskyldighet slopas. Återbetalning skall i stället ske i särskild ordning.

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 1995.

1	Förslag till riksdagsbeslut	7
2	Lagtext	8
2.1	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)	8
2.2	Förslag till lag om kommuners och landstings hantering av mervärdesskatt för år 1995	71
3	Ärendet och dess beredning	73
4	Beskattningsordningen	76
4.1	Inledning	76
4.2	Beskattning av varuhandeln mellan EG-länder	77
	4.2.1 Allmänt om principerna	77
	4.2.2 Försäljning från företag till företag	78
	4.2.3 Andra försäljningar	80
	4.2.4 Import från icke medlemsländer	81
4.3	Beskattning av gemenskapsinterna förvärv	81
4.4	Särskilda regler för distansförsäljning och för vissa förvärv	82
4.5	Särskilda regler för förvärv av nya transportmedel	83
4.6	Redovisning i deklaration och i periodiska sammanställningar	86
4.7	Mervärdesskatteregistrering för samtliga skattskyldiga	91
5	Mervärdesskattebasen i Sverige och EG	92
5.1	Inledning	92
5.2	Fastighetsområdet	94
5.3	Sjukvård, tandvård och social omsorg	95
5.4	Finansieringsområdet m.m.	96
5.5	Postbefordran	98
5.6	Livräddningsfartyg samt skepp och luftfartyg för yrkesmässig användning m.m.	100
5.7	Omsättning från utländska företagare enligt 3 kap. 26 § ML	102
5.8	Undantag från skatteplikt för viss införsel enligt 3 kap. 30 och 31 §§ ML	104
5.9	Behovet av ytterligare förändringar i fråga om skattepliktens omfattning, m.m.	106
6	Uttagsbeskattningen	106
6.1	Inledning	106
6.2	Uttag av varor	107
6.3	Uttag av tjänster	113
6.4	Undantag från skatteplikt för uttag enligt 3 kap. 27 § ML	118

6.5 Undantag från skatteplikt för uttag enligt 3 kap. 28 § ML 119
6.6 Undantag från skatteplikt för uttag enligt 3 kap. 29 § ML 120

7 Skattesatser 122

8 Avdrag för ingående skatt 125
8.1 Inledning 125
8.2 Förutsättningar för avdragsrätt 126
8.3 Begränsningar av avdragsrätten 129
8.4 Korrigering av avdragen ingående skatt 131
8.5 Krav på dokumentation 135

9 Återbetalning av skatt i vissa fall 137
9.1 Inledning 137
9.2 Återbetalning till utländska företagare 138
9.3 Återbetalning i övriga fall 141
9.4 Förfaranderegler 144
9.4.1 Återbetalning till utländska företagare 144
9.4.2 Återbetalning till andra än utländska företagare 148
9.5 Återbetalning av mervärdesskatt till kommuner och landsting, m.m. 150

10 Ikraftträdande 152

11 Statsfinansiella effekter 152

12 Författningskommentar 154
12.1 Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200) 154
12.2 Förslaget till lag om kommuners och landstings hantering av mervärdesskatt för år 1995 203

Bilaga 1 Sammanfattning av utredningen 204
Bilaga 2 Förteckning över remissinstanser 209
Bilaga 3 Förteckning över EG-direktiv m.m. 211

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde 212

Rättsdatablad 213

Ds	Departementsserie
ECU	European Currency Unit
EG	Europeiska gemenskapen
EU	Europeiska unionen
FL	Förvaltningslagen (1986:223)
GML	lagen (1968:430) om mervärdeskatt
KIS	Kommittén för indirekta skatter (dir. 1990:1)
KL	kommunalskattelagen (1928:370)
kommissionen	Europeiska gemenskapens kommission
MF	mervärdesskatteförordningen (1994:223)
ML	mervärdesskattelagen (1994:200)
parlamentet	Europaparlamentet
prop.	proposition
RSV	Riksskatteverket
RSV Im	Riksskatteverkets föreskrifter, anvisningar m.m. för mervärdeskatt
rådet	Europeiska unionens råd
SFS	Svensk författningssamling
SIL	lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
SOU	Statens offentliga utredningar
Sjätte direktivet	EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (se *bilaga 3* förteckningen över EG-direktiv m.m.)
Trettonde direktivet	EG:s trettonde mervärdesskattedirektiv (se *bilaga 3* förteckningen över EG-direktiv m.m.)
Åttonde direktivet	EG:s åttonde mervärdesskattedirektiv (se *bilaga 3* förteckningen över EG-direktiv m.m.)

1 Förslag till riksdagsbeslut

Regeringen föreslår att riksdagen antar regeringens förslag till
- lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200),
- lag om kommuners och landstings hantering av mervärdesskatt för år 1995.

2 Lagtext

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

Härigenom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)

dels att 1 kap. 9 §, 2 kap. 6 §, 3 kap. 26, 28 och 31 §§, 5 kap. 10 §, 10 kap. 10 § samt 22 kap. 10 § skall upphöra att gälla,

dels att rubrikerna närmast före 3 kap. 26 §, 10 kap. 10 § och 22 kap. 10 § skall utgå,

dels att 1 kap. 1, 2, 5, 8, 10 och 15 §§, 2 kap. 1-3 och 5 §§, 3 kap. 1-3, 5, 9, 12, 21-24, 27, 29 och 30 §§, 4 kap. 5 §, 5 kap. 1-3, 5-9 och 11 §§, 7 kap. 1-5, 8 och 9 §§, 8 kap. 2-4, 6, 9, 10, 13-15 och 17 §§, 10 kap. 1-6, 11 och 12 §§, 11 kap. 2, 3 och 5 §§, 13 kap. 1, 6, 10, 11, 15, 16, 21, 23 och 27 §§, 14 kap. 1-3, 5, 8, 9, 12 och 13 §§, 18 kap. 13 §, 19 kap. 3 § och 20 kap. 1 och 4 §§, rubrikerna närmast före 3 kap. 30 §, 4 kap. 5 §, 7 kap. 2 och 8 §§, 10 kap. 11 och 12 §§ och 18 kap. 13 § samt rubrikerna till 2, 3, 13, och 14 kap. skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas 41 nya paragrafer, 1 kap. 4 a, 10 a, 13 a och 13 b §§, 2 kap. 1 a §, 3 kap. 30 a-30 e §§, 5 kap. 2 a, 2 b, 5 a, 6 a och 7 a §§, 7 kap. 2 a, 3 a, 10 och 11 §§, 8 kap. 16 a-16 f §§, 10 kap. 11 a och 11 b §§, 11 kap. 2 a och 5 a §§, 12 kap. 1 a och 4 §§, 13 kap. 1 a, 25 a, 28 a, 29 och 30 §§ och 14 kap. 8 a, 30 a-30 d §§, samt närmast före 3 kap. 30 a §, 8 kap. 16 a §, 13 kap. 28 a, 29 och 30 §§ och 14 kap. 30 a § nya rubriker av följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas ett nytt kapitel 2 a av följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	1 kap.
	1 §
Mervärdesskatt skall betalas till staten enligt denna lag	Mervärdesskatt skall betalas till staten enligt denna lag
1. vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet *som bedrivs här i landet*,	1. vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet,
2. *vid sådan omsättning inom landet av tjänster angivna i 5 kap. 4 och 7 §§ som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs utomlands*, eller	2. *vid skattepliktigt gemenskapsinternt förvärv av varor som är lös egendom, om inte omsättningen är gjord inom landet,* eller
3. vid sådan *införsel* av varor till landet som är skattepliktig.	3. vid sådan *import* av varor till landet som är skattepliktig.

Vad som utgör införsel anges i 9 §. Vad som utgör omsättning anges i 2 kap. Huruvida en omsättning eller *införsel är skattepliktig* anges i 3 kap. Vad som är yrkesmässig verksamhet *och under vilka förutsättningar den skall anses bedriven här i landet* anges i 4 kap. I vilka fall en omsättning anses ha gjorts inom landet anges i 5 kap.	Vad som utgör omsättning *eller import* anges i 2 kap. *Vad som utgör gemenskapsinternt förvärv anges i 2 a kap.* Huruvida *skattepliktföreligger för* en omsättning, *ett gemenskapsinternt förvärv* eller *import* anges i 3 kap. Vad som är yrkesmässig verksamhet anges i 4 kap. I vilka fall en omsättning anses ha gjorts inom landet anges i 5 kap.
	2 §
Skyldig att betala mervärdesskatt (skattskyldig) är	
1. för sådan omsättning som anges i 1 § första stycket 1: den som omsätter varan eller tjänsten,	1. för sådan omsättning som anges i 1 § första stycket 1, *om inte annat följer av 2-4*: den som omsätter varan eller tjänsten,
2. för *sådan* omsättning som anges i 1 § första stycket *2*: den som förvärvar tjänsten, *och*	2. för omsättning som anges i 1 § första stycket *1 av sådana tjänster som avses i 5 kap. 4 och 7 §§, om den som omsätter tjänsten är en utländsk företagare*: den som förvärvar tjänsten,
	3. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av sådana tjänster som avses i 5 kap. 5 a, 6 a och 7 a §§, om den som omsätter tjänsten är en utländsk företagare och förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här: den som förvärvar tjänsten,
	4. för sådan efterföljande omsättning inom landet som avses i 3 kap. 30 b § första stycket: den till vilken omsättningen görs,
	5. för sådant förvärv som anges i 1 § första stycket 2: den som förvärvar varan, och
3. för *införsel*: den som är *tullskyldig* enligt tullagen *(1987:1065)* för den *införda* varan.	6. för *import av varor*: den som är *skyldig att betala skatt* enligt *10* § tullagen *(1994:000)* för den *importerade* varan.

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

4 a §

Vid gemenskapsinterna förvärv inträder skattskyldigheten vid tidpunkten för förvärvet. Denna tidpunkt anses inträffa den 15:e i månaden efter den månad under vilken varan har levererats. Om en faktura eller jämförlig handling utfärdas till förvärvaren innan dess, inträder skattskyldigheten vid utfärdandet av fakturan eller handlingen.

5 §

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

Vid *import* inträder skattskyldigheten vid den tidpunkt då varan skall anmälas till förtullning enligt bestämmelserna i tullagen (*1994:000*).

8 §

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

Med utgående skatt förstås sådan skatt som skall redovisas till staten vid omsättning, *gemenskapsinternt förvärv* eller *import* enligt 1 §.

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

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

10 §

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

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

10 a §

Med E G eller ett E G - land förstås i denna lag de områden som tillhör den Europeiska gemenskapens mervärdesskatteområde.

13 a §

Med nya transportmedel förstås

1. motordrivna marktransportmedel som är avsedda för transporter till lands av personer eller varor och som har en motor med en cylindervolym om mer än 48 kubikcentimeter eller en effekt om mer än 7,2 kilowatt, om de omsätts inom sex månader efter det att de första gången tagits i bruk eller före omsättningen har körts högst 6 000 kilometer,

2. fartyg vars längd överstiger 7,5 meter, utom sådana fartyg som anges i 3 kap. 21 och 22 §§, om de omsätts inom tre månader efter det att de första gången tagits i bruk eller före omsättningen har färdats högst 100 timmar, och

3. luftfartyg vars startvikt överstiger 1 550 kilogram, utom sådana luftfartyg som anges i 3 kap. 21 §, om de omsätts inom tre månader efter det att de första gången tagits i bruk eller före omsättningen har flugits högst 40 timmar.

13 b §

Med punktskattepliktiga varor förstås sådana alkohol-, tobaks-, eller mineraloljeprodukter som är obligatoriskt skattepliktiga enligt Europeiska gemenskapens punktskatteregler.

15 §

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

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

2 kap. Omsättning

2 kap. Omsättning *och import*

1 §

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

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

Med omsättning av vara förstås

1. att en vara överlåts mot ersättning,

2. att en vara på beställning tillverkas och överlåts mot ersättning, även om förvärvaren tillhandahållit en väsentlig del av materialet för tillverkningen (arbetsbeting), eller

3. att en vara tas i anspråk genom uttag enligt 2 och 3 §.

Med omsättning av tjänst förstås

1. att en tjänst mot ersättning utförs, överlåts eller på annat sätt tillhandahålls någon, *eller*

2. att en tjänst tas i anspråk genom uttag enligt någon av 4-8 §§.

1 a §

Med import förstås att en vara förs in till Sverige från en plats utanför EG.

2 §

Med uttag av vara förstås att den som är skattskyldig

1. tillgodogör sig en vara ur verksamheten för privat ändamål,

2. överlåter en vara till någon annan utan ersättning eller mot ersättning som understiger *marknadsvärdet*, eller

2. överlåter en vara till någon annan utan ersättning eller mot ersättning som understiger *ett värde beräknat enligt 7 kap. 3 § 2 a och sådan nedsättning inte är marknadsmässigt betingad*, eller

3. för över en vara från en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9-13 §§ till en verksamhet som inte alls eller endast delvis medför skattskyldighet eller sådan rätt till återbetalning.

3 §[1]

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

Om den omsättning genom vilken den skattskyldige förvärvat varan eller, när varan förts in till *landet* av den skattskyldige, *införseln* undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § tillämpas dock 2 §.

Om den omsättning genom vilken den skattskyldige förvärvat varan eller, när varan förts in till *Sverige* av den skattskyldige, *importen* undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § tillämpas dock 2 §.

5 §

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

1. *personligen utför en tjänst åt sig för privat ändamål, under förutsättning att han som ett led i detta tar ut vara av mer än ringa värde,*

2. *på annat sätt tillhandahåller en tjänst åt sig själv för privat ändamål, exempelvis genom att låta en anställd utföra tjänsten eller genom att använda en tillgång som hör till verksamheten, eller*

3. utför, överlåter eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst åt någon annan utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet.

Med uttag av tjänst *förstås* att den skattskyldige

1. *utför, låter utföra eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst åt sig själv eller sin personal för privat ändamål eller för annat rörelsefrämmande ändamål, om tjänsten tillhandahålls utan ersättning eller mot ersättning som understiger ett värde beräknat enligt 7 kap. 3 § 2 b och sådan nedsättning inte är marknadsmässigt betingad,*

2. *använder eller låter någon annan använda en tillgång som hör till verksamheten för privat ändamål eller för annat rörelsefrämmande ändamål, om den skattskyldige haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9--13 §§ av den ingående skatten vid förvärvet av varan, eller*

3. för privat ändamål själv använder eller låter någon annan använda en personbil eller motorcykel som utgör en tillgång i eller har förhyrts för verksamheten och den skattskyldige har haft rätt till

[1]Senaste lydelse 1994:498.

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

avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§ av den ingående skatten vid förvärvet eller, i fråga om förhyrning, av hela den ingående skatten som hänför sig till hyran.

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

2 a kap. Gemenskapsinterna förvärv

1 §

I 2-9 §§ finns bestämmelser om i vilka fall ett förvärv skall anses som ett gemenskapsinternt förvärv.

Gemenskapsinterna förvärv

2 §

Med gemenskapsinternt förvärv förstås

1. att någon under de förutsättningar som anges i 3-5 §§ mot ersättning förvärvar en vara, om varan transporteras till förvärvaren av denne eller av säljaren eller för någonderas räkning till Sverige från ett annat EG-land,

2. att någon under de förutsättningar som anges i 6 § mot ersättning förvärvar en vara, om varan transporteras till förvärvaren av denne eller av säljaren eller för någonderas räkning till ett annat EG-land från Sverige eller ett annat EG-land,

3. att någon under de förutsättningar som anges i 7 § första stycket för över en vara från en verksamhet i ett annat EG-land till Sverige, om inget annat följer av 7 § andra stycket och 8 §, eller

4. att någon i de fall som anges i 9 § för över en vara från ett annat EG-land till Sverige.

Gemenskapsinterna förvärv enligt 2 § 1

3 §

En vara skall anses förvärvad enligt 2 § 1, om förvärvet avser

1. ett sådant nytt transportmedel som anges i 1 kap. 13 a § och transportmedlet skall användas stadigvarande här i landet,

2. en sådan punktskattepliktig vara som anges i 1 kap. 13 b § och köparen är en näringsidkare eller en juridisk person som inte är näringsidkare, eller

3. en annan vara än ett nytt transportmedel eller en punktskattepliktig vara och förvärvet görs av en sådan köpare som anges i andra stycket från en säljare som är skattskyldig till mervärdesskatt i ett annat EG-land.

Första stycket 3 avser köpare som är

1. näringsidkare vars verksamhet medför rätt till avdrag för ingående skatt eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§ av sådan skatt, eller

2. näringsidkare vars verksamhet inte medför någon avdragsrätt eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§ eller juridiska personer som inte är näringsidkare, under förutsättning

— att det sammanlagda värdet av hans skattepliktiga förvärv av andra varor än nya transportmedel eller punktskattepliktiga varor under det löpande eller det föregående kalenderåret överstiger 90 000 kronor, eller

— att köparen omfattas av ett sådant beslut som anges i 4 §.

4 §

Skattemyndigheten skall på begäran av en sådan köpare som anges i 3 § andra stycket 2 besluta att förvärv som görs av honom skall anses som gemenskapsinterna förvärv fastän den angivna beloppsgränsen inte överstigs. Beslutet skall gälla under två kalenderår.

5 §

En vara skall anses förvärvad enligt 2 § 1 även i de fall transporten påbörjas utanför EG och varan därefter importerats till ett annat EG-land av förvärvaren för vidare transport till Sverige, om förvärvaren är en juridisk person som inte är näringsidkare.

I 10 kap. 11 b § finns bestämmelser om återbetalning i vissa fall av skatt som betalas vid import.

Gemenskapsinterna förvärv enligt 2 § 2

6 §

En vara skall anses förvärvad enligt 2 § 2, om

— köparen är registrerad till mervärdesskatt här i landet,

— förvärvet görs, under angivande av köparens svenska registreringsnummer, från en säljare som är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EG-land, och

— köparen inte visar att han påförts mervärdesskatt i ett annat EG-land för förvärvet.

I 13 kap. 25 a § finns bestämmelser om hur utgående skatt för sådana förvärv som avses i första

stycket skall återfås, för det fall att mervärdesskatt har påförts i det andra EG-landet efter det att förvärvaren redovisat den utgående skatten i sin deklaration här i landet.

En vara skall inte anses förvärvad enligt första stycket, om köparen visar att förvärvet gjorts för en efterföljande omsättning i ett annat EG-land och den till vilken omsättningen görs är skattskyldig där för omsättningen.

Gemenskapsinterna förvärv enligt 2 § 3

7 §

En vara skall anses förvärvad enligt 2 § 3, om

— den som för över varan bedriver yrkesmässig verksamhet i ett annat EG-land,

— överföringen görs för denna verksamhet, och

— överföringen görs genom att varan transporteras från det EG-landet till Sverige av den som bedriver verksamheten eller för dennes räkning.

En vara skall inte anses förvärvad enligt 2 § 3, om överföringen

1. görs för omsättning på fartyg, luftfartyg eller tåg under färd med avgångsplats i ett EG-land och ankomstplats i ett annat EG-land,

2. utgör ett led i tillhandahållandet av arbetsmaterial till den som i Sverige omsätter en vara som han skall tillverka här i landet och varan tillhandahålls på ett sätt som anges i 8 §,

3. utgör ett led i omsättningen av en tjänst som utförs åt den som för över varan och tjänsten avser

arbete i Sverige på den överförda varan,

4. görs för att den överförda varan skall användas för omsättningen av tjänster i Sverige och varan därför skall användas tillfälligt här i landet,

5. görs för att den överförda varan tillfälligt, högst 2 år, skall användas i Sverige, under förutsättning att motsvarande import skulle ha varit skattefri här i landet enligt vad som gäller för temporär import från ett icke medlemsland, eller

6. görs för sådan omsättning som anges i 5 kap. 9 § eller i 3 kap. 30 a §.

När någon av de förutsättningar som anges i andra stycket inte längre föreligger, skall varorna anses ha överförts enligt reglerna i första stycket.

8 §

Vad som anges i 7 § andra stycket 2 gäller endast, om

— förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EG-land,

— materialet transporteras av förvärvaren eller för dennes räkning från det landet till Sverige och tillverkningen utförs här i landet,

— tillverkaren bedriver verksamhet som medför skattskyldighet här i landet, och

— den tillverkade varan transporteras från Sverige till det andra EG-landet.

Gemenskapsinterna förvärv enligt 2 § 4

9 §

En vara skall anses förvärvad enligt 2 § 4, om

— den som tar i anspråk varan bedriver verksamhet som medför skattskyldighet här i landet

— han tar i anspråk varan för ett annat ändamål än som anges i 7 § andra stycket genom att använda den för denna verksamhet efter att varan transporterats av honom eller för hans räkning till Sverige från ett annat EG-land, och

— varan inte härrör från en yrkesmässig verksamhet som han bedriver i det landet.

Gemensam bestämmelse avseende 2 § 3 och 4

10 §

En vara skall inte anses förvärvad enligt 7 eller 9 §§ om motsvarande förvärv av varan mot ersättning för förvärvaren inte skulle anses som ett gemenskapsinternt förvärv enligt 3 §.

3 kap. ***Skattepliktig*** **omsättning och** ***införsel***

3 kap. ***Skatteplikt för*** **omsättning,** ***gemenskapsinternt förvärv*** **och** ***import***

1 §

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

Omsättning av varor och tjänster samt *import* är skattepliktiga, om inget annat anges i detta kapitel.

Är omsättningen av en vara undantagen från skatteplikt enligt detta kapitel, är även import av varan undantagen från skatteplikt.

Gemenskapsinternt förvärv är skattepliktigt om motsvarande omsättning skulle ha varit det.

2 §

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

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

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

3 §[2]

Undantaget enligt 2 § *gäller* inte *vid*

1. upplåtelse eller överlåtelse av verksamhetstillbehör *utom i fall som avses i 2 § andra stycket*,

Undantaget enligt 2 § *omfattar* inte

1. upplåtelse eller överlåtelse av verksamhetstillbehör,

2. omsättning av växande skog, odling och annan växtlighet utan samband med överlåtelse av marken,

3. upplåtelse eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att ta jord, sten eller andra naturprodukter samt rätt till jakt, fiske eller bete,

4. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet,

5. upplåtelse av parkeringsplatser i parkeringsverksamhet,

6. upplåtelse för fartyg av hamnar eller för luftfartyg av flygplatser,

7. upplåtelse av förvaringsboxar,

8. upplåtelse av utrymmen för reklam eller annonsering på fastigheter,

9. upplåtelse för djur av byggnader eller mark *och*

9. upplåtelse för djur av byggnader eller mark,

10. upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik.

10. upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik, *och*,

11. sedvanliga korttidsupplåtelser av lokaler och anläggningar för idrottsutövning.

[2]Senaste lydelse 1994:498.

Undantaget enligt 2 § gäller inte heller när en fastighetsägare för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller som medför rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 § helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad eller annan anläggning, som utgör fastighet. Uthyrning till staten eller en kommun är skattepliktig även om uthyrningen sker för en verksamhet som inte medför sådan skyldighet eller rätt. Vad som har sagts om uthyrning gäller även för upplåtelse av bostadsrätt.	Undantaget enligt 2 § gäller inte heller när en fastighetsägare för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller som medför rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 § helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad eller annan anläggning, som utgör fastighet. Uthyrning till staten eller en kommun är skattepliktig även om uthyrningen sker för en verksamhet som inte medför sådan skyldighet eller rätt. *Skatteplikt föreligger dock inte för uthyrning till en kommun, om fastigheten vidareuthyrs av kommunen för användning i en verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 § eller om uthyrningen avser stadigvarande bostad.* Vad som har sagts om uthyrning gäller även för upplåtelse av bostadsrätt.

Andra stycket tillämpas också vid uthyrning i andra hand och vid bostadsrättsinnehavares upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet som innehas med bostadsrätt.

I 9 kap. finns särskilda bestämmelser om skattskyldighet för sådan uthyrning, bostadsrättsupplåtelse och upplåtelse av nyttjanderätt som anges i andra och tredje styckena.

5 §

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

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

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

Med sjukvård förstås även sjuktransporter som utförs med transportmedel som är särskilt inrättade för sådana transporter.

Med sjukvård jämställs medicinskt betingad fotvård.

9 §

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

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

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

Med värdepappershandel förstås

1. omsättning och förmedling av aktier, andra andelar och fordringar, oavsett om de representeras av värdepapper eller inte, och
2. förvaltning av värdepappersfond enligt lagen (1990:1114) om värdepappersfonder.

12 §

Från skatteplikt undantas omsättning *och införsel* av allmänna nyhetstidningar.

Från skatteplikt undantas omsättning av allmänna nyhetstidningar.

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

21 §

Från skatteplikt undantas omsättning *och införsel* av

1. skepp för yrkesmässig sjöfart eller yrkesmässigt fiske,
2. fartyg för bogsering eller bärgning,
3. luftfartyg för yrkesmässig person- eller godsbefordran,
4. tjänster som avser sådana fartyg eller luftfartyg, *och*
5. delar, tillbehör eller utrustning till sådana fartyg eller luftfartyg, när varan
   - säljs eller hyrs ut till den som äger fartyget eller luftfartyget eller den som varaktigt nyttjar fartyget eller luftfartyget enligt avtal med ägaren, eller
   - förs in till landet för ägarens eller nyttjanderättshavarens räkning.

Från skatteplikt undantas omsättning av

1. skepp för yrkesmässig sjöfart eller yrkesmässigt fiske,
2. fartyg för bogsering eller bärgning,
3. luftfartyg för yrkesmässig person- eller godsbefordran,
4. tjänster som avser sådana fartyg eller luftfartyg,
5. delar, tillbehör eller utrustning till sådana fartyg eller luftfartyg, när varan
   - säljs eller hyrs ut till den som äger fartyget eller luftfartyget eller den som varaktigt nyttjar fartyget eller luftfartyget enligt avtal med ägaren, eller
   - förs in till landet för ägarens eller nyttjanderättshavarens räkning, *och*
6. *tjänster som avser delar, tillbehör eller utrustning som anges i 5.*

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

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

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

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

22 §

Från skatteplikt undantas omsättning som avser överlåtelse eller upplåtelse till Svenska Sällskapet för Räddning af Skeppsbrutne av fartyg för livräddning samt delar, tillbehör, utrustning och bränsle till ett sådant fartyg. Undantaget omfattar även underhåll, reparation och andra tjänster som avser ett fartyg av angivet slag som ägs av eller har upplåtits till sällskapet eller delar, tillbehör eller utrustning till ett sådant fartyg. *Undantag gäller också införsel till Svenska Sällskapet för Räddning af Skeppsbrutne av fartyg och andra varor som nu nämnts.*

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

23 §

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

Från skatteplikt undantas omsättning av följande slag av varor och tjänster:

1. sedlar och mynt som är eller har varit gällande betalningsmedel, dock inte guldmynt präglade 1967 eller senare som omsätts efter sitt metallvärde,

2. läkemedel som lämnas ut enligt recept eller säljs till sjukhus eller förs in i landet i anslutning till sådan utlämning eller försäljning,
3. modersmjölk, blod eller organ från människor,
4. flygbensin och flygfotogen,
5. lotterier, inräknat vadhållning och andra former av spel,
6. tjänster som avser gravöppning eller gravskötsel när tjänsten tillhandahålls av huvudmannen för en allmän begravningsplats, *och*
7. frimärken, dock inte när de omsätts eller förs in i landet i särskilda förpackningar som är avsedda för butiksförsäljning.

6. tjänster som avser gravöppning eller gravskötsel när tjänsten tillhandahålls av huvudmannen för en allmän begravningsplats,
7. frimärken, dock inte när de omsätts eller förs in i landet i särskilda förpackningar som är avsedda för butiksförsäljning, *och*
8. guld som levereras till Sveriges riksbank.

24 §[3]

Från skatteplikt undantas överlåtelse av andra tillgångar än omsättningstillgångar, om

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

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

Undantaget från skatteplikt enligt denna paragraf omfattar inte försäkringsföretags överlåtelse av tillgångar som övertagits i samband med skadereglering och inte heller finansieringsföretags överlåtelse av tillgångar som företaget har återtagit med stöd av ett av företaget övertaget köpeavtal. Undantaget gäller inte heller om den omsättning genom vilken den skattskyldige förvärvat varan eller, om varan förts in till landet av den skattskyldige, *införseln* undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 21 §.

Undantaget från skatteplikt enligt denna paragraf omfattar inte försäkringsföretags överlåtelse av tillgångar som övertagits i samband med skadereglering och inte heller finansieringsföretags överlåtelse av tillgångar som företaget har återtagit med stöd av ett av företaget övertaget köpeavtal. Undantaget gäller inte heller om den omsättning genom vilken den skattskyldige förvärvat varan eller, om varan förts in till landet av den skattskyldige, *importen* undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 21 §.

[3]Senaste lydelse 1994:498.

27 §

Från skatteplikt undantas uttag

1. enligt 2 kap. 2 § då den skattskyldige tar i anspråk en vara för representation eller liknande ändamål, under förutsättning att den skattskyldige har rätt till avdrag för utgifterna för ändamålet enligt punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen (1928: 370), *och*

2. enligt 2 kap. 2 § 1 om den skattskyldige tillgodogör sig bränsle från en fastighet som är taxerad som lantbruksenhet för uppvärmning av den egna privatbostaden på fastigheten.

Från skatteplikt undantas uttag enligt 2 kap. 2 § då den skattskyldige tar i anspråk en vara för representation eller liknande ändamål, under förutsättning att den skattskyldige har rätt till avdrag för utgifterna för ändamålet enligt punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen (1928: 370).

29 §

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

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

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

Undantag för viss *införsel*

Undantag för viss *import*

30 §

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

Från skatteplikt undantas sådan *import* som medför frihet från skatt enligt lagen *(1994:000) om frihet från skatt vid import.*

Från skatteplikt undantas även import av en vara som efter importen skall omsättas till ett annat EG-land enligt 30 a §.

Undantag för viss omsättning till andra EG-länder

30 a §

Från skatteplikt undantas omsättning av varor som transporteras av säljaren eller köparen

eller för någonderas räkning från Sverige till ett annat EG-land, om

1. köparen är registrerad i ett EG-land som skattskyldig till mervärdesskatt för omsättning av varor eller tjänster eller för förvärv av varor, eller

2. varorna är punktskattepliktiga och förvärvaren inte är en privatperson.

Omsättning av nya transportmedel undantas enligt första stycket 1 från skatteplikt, även om köparen inte är registrerad till mervärdesskatt.

30 b §

Från skatteplikt undantas gemenskapsinterna förvärv enligt 2 a kap. 2 § 1 av varor som görs av en utländsk företagare om

1. den utländske företagaren är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EG-land,

2. förvärvet görs för en efterföljande omsättning här i landet,

3. varan sänds eller transporteras direkt till Sverige från ett annat EG-land än det där den utländske företagaren är registrerad till mervärdesskatt, och

4. den till vilken den efterföljande omsättningen görs är en näringsidkare eller en juridisk person som inte är näringsidkare som är registrerad till mervärdesskatt här och som är skattskyldig för omsättningen enligt 1 kap. 2 § första stycket 4.

Undantaget i första stycket gäller endast under förutsättning att den utländske företagaren utfärdar en faktura eller jämförlig handling som uppfyller kraven i 11 kap. 5 a § tredje stycket.

30 c §

Från skatteplikt undantas omsättning på fartyg eller luftfartyg i de fall som avses i 5 kap. 2 b § av sådana varor som anges i andra och tredje styckena, under förutsättning att varorna är avsedda att tas med i resenärens bagage för personligt bruk.

För följande slag av varor skall undantaget för varje resenär begränsas till nedan angivna kvantiteter:

1. en liter alkoholdryck med en alkoholhalt som överstiger 22 volymprocent eller två liter alkoholdryck med en alkoholhalt som överstiger 15 men inte 22 volymprocent eller två liter mousserande vin,

2. två liter vin med en alkoholhalt som inte överstiger 15 volymprocent,

3. 200 cigaretter eller 100 cigariller eller 50 cigarrer eller 250 gram röktobak eller en proportionell blandning av dessa tobaksvaror,

4. 50 gram parfym, och

5. 0,25 liter luktvatten.

I övrigt gäller undantaget endast choklad- och konfektyrvaror, kosmetiska preparat, starköl (alkoholhalt som överstiger 3,5 volymprocent), dock högst 2 liter för varje resenär samt andra tobaksvaror än de som anges i andra stycket under förutsättning att det sammanlagda värdet av varor av dessa slag som förvärvas under en och samma resa uppgår till högst 800 kronor. Därvid får en enskild varas värde inte delas upp.

Regeringen får meddela inskränkningar i de i denna paragraf

angivna undantagen för vissa flyg- eller fartygslinjer.

30 d §

Från skatteplikt undantas gemenskapsinterna förvärv som görs av utländska företagare om rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1-4 §§ av hela skatten med anledning av förvärvet skulle ha förelegat.

30 e §

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som avser varutransporter till eller från Azorerna eller Madeira eller mellan dessa öar.

4 kap.

Förutsättningarna för att en yrkesmässig verksamhet *skall anses* bedriven *i Sverige*

Yrkesmässig verksamhet bedriven *av utländsk företagare*

5 §

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

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

1. omsätter varor som han lagt i lager här i landet,

2. omsätter varor som han förvärvat inom eller infört i landet för

En utländsk företagares verksamhet är yrkesmässig i Sverige eller i utlandet, om företagaren bedriver verksamhet som motsvarar yrkesmässig verksamhet enligt 1 §.

leverans efter montering, installation eller någon annan tjänst, eller

3. omsätter någon annan tjänst än en sådan som anges i 5 kap. 4 eller 7 §.

5 kap.

1 §

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

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

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

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

Omsättning på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik *i andra fall än som anges i 2 b* § räknas aldrig som omsättning inom landet.

2 §

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

1. varan finns här i landet då säljaren, köparen eller någon annan påbörjar transporten till köparen, *eller*

2. varan inte finns här i landet då transporten påbörjas men *införs i* landet av säljaren för att *levereras* här *och omsättningen ingår i en yrkesmässig verksamhet som säljaren bedriver här i landet.*

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

1. varan finns här i landet då säljaren, köparen eller någon annan påbörjar transporten till köparen *och annat inte följer av 2 a §,*

2. varan inte finns här i landet då transporten påbörjas men varan monteras eller installeras här av säljaren eller för dennes räkning,

3. varan inte finns här i landet då transporten påbörjas men *varan importeras till* landet *från en plats utanför EG* av säljaren för att *omsättas, eller*

4. varan inte finns här i landet då transporten påbörjas men varan transporteras av säljaren eller för

dennes räkning från ett annat EG-land till en köpare i Sverige, om

— säljarens omsättning är sådan som anges i andra stycket,

— köparen inte är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 5 för förvärvet av varan, och

— varan inte är ett nytt transportmedel.

En vara är omsatt inom landet enligt första stycket 4 endast om varan är en punktskattepliktig vara, eller värdet av säljarens sammanlagda omsättning här i landet överstiger 320 000 kronor under det löpande eller föregående kalenderåret, eller säljaren omfattas av ett sådant beslut som anges i tredje stycket. I värdet av säljarens sammanlagda omsättning skall inte beaktas värdet av punktskattepliktiga varor.

En omsättning skall anses vara gjord i Sverige enligt första stycket 4 även om de i andra stycket angivna beloppsgränserna inte överstigs, under förutsättning att vederbörlig myndighet i det land där transporten påbörjas har medgett att säljarens omsättning inte skall anses vara gjord i det landet.

2 a §

Även om en vara finns här i landet på det sätt som anges i 2 § första stycket 1 skall varan inte anses omsatt inom landet, om

1. varan transporteras av säljaren eller för dennes räkning från Sverige till en köpare i ett annat EG-land, och

2. säljaren är registrerad till mervärdesskatt i det landet för sådan omsättning.

2 b §

Om en vara omsätts på fartyg, luftfartyg eller tåg under transport av passagerare mellan EG-länder, skall varan anses omsatt i Sverige om transporten avgick från Sverige.

3 §

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

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

5 §

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

Befordran av brev till utlandet i postverksamhet som avses i 3 § postlagen (1993:1684) skall anses som en omsättning inom landet.

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

Förmedling av en transporttjänst enligt första *eller andra* stycket är omsatt inom landet, om transporttjänsten är omsatt inom landet.

Förmedling av en transporttjänst enligt första stycket är omsatt inom landet, om transporttjänsten är omsatt inom landet *och inget annat följer av 5 a § andra stycket.*

5 a §

En transporttjänst som avser en varutransport som påbörjas i ett EG-land och avslutas i ett annat EG-land, skall anses omsatt i Sverige, om

1. transporten påbörjas här i landet och förvärvet av tjänsten inte har gjorts under angivande av ett registreringsnummer för köparen i ett annat EG-land, eller

2. köparen av tjänsten är registrerad till mervärdesskatt här i landet och köparen har förvärvat tjänsten under angivande av registreringsnumret.

Förmedling som görs för någon annans räkning i dennes namn av en sådan varutransporttjänst som anges i första stycket skall anses vara omsatt inom landet, om

1. transporten påbörjas här i landet och förvärvet av förmedlingstjänsten inte har gjorts under angivande av ett registreringsnummer för köparen i ett annat EG-land, eller

2. transporten påbörjas i ett annat EG-land men köparen av förmedlingstjänsten är registrerad till mervärdesskatt här i landet och han har förvärvat tjänsten under angivande av registreringsnumret.

6 §

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

Om inget annat följer av 6 a § är tjänster omsatta inom landet, om de utförs i Sverige och avser:

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

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

2. omhändertagande, lastning och lossning av gods och andra liknande *tjänster* som *tillhandahålls* som ett led i en *varutransport*,

3. värdering av varor som är lös egendom, och

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

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

6 a §

Om en tjänst som anges i 6 § första stycket 2 tillhandahålls som ett led i en varutransport som på-

börjas i ett EG-land och avslutas i ett annat EG-land, skall tjänsten anses omsatt i Sverige, om

1. tjänsten utförs här i landet och förvärvet av tjänsten inte har gjorts under angivande av ett registreringsnummer för köparen i ett annat EG-land, eller

2. tjänsten utförs i ett annat EG-land men köparen av tjänsten är registrerad till mervärdesskatt här i landet och han har förvärvat tjänsten under angivande av registreringsnumret.

Förmedling som görs för någon annans räkning i dennes namn av en sådan tjänst som anges i första stycket skall anses vara omsatt inom landet, om

1. den förmedlade tjänsten utförs i Sverige och förvärvet av förmedlingstjänsten inte har gjorts under angivande av ett registreringsnummer för köparen i ett annat EG-land, eller

2. den förmedlade tjänsten utförs i ett annat EG-land men köparen av förmedlingstjänsten är registrerad till mervärdesskatt här i landet och han har förvärvat förmedlingstjänsten under angivande av registreringsnumret.

7 §

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

Tjänster som anges i *andra* stycket är omsatta inom landet om, *de*

1. tillhandahålls från ett annat EG-land och förvärvaren är en näringsidkare som antingen har ett fast driftställe i Sverige *till vilket tjänsten tillhandahålls eller, om näringsidkaren saknar* fast driftställe, *han är bosatt eller stadigvarande vistas* i Sverige, *eller*

adress eller normalt uppehåller sig i Sverige.

2. tillhandahålls från ett land utanför EG och förvärvaren har fast driftställe i Sverige eller annars är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

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

Första *och andra styckena* gäller Första *stycket* gäller

1. överlåtelse eller upplåtelse av upphovsrätter, patenträttigheter, licensrättigheter, varumärkesrättigheter och liknande rättigheter,
2. reklam- och annonseringstjänster,
3. konsulttjänster, produktutveckling, projektering, ritning, konstruktion, juristtjänster, revisorstjänster, skrivtjänster, översättningstjänster och liknande tjänster,
4. automatisk databehandling samt utarbetande av system eller program för automatisk databehandling,
5. tillhandahållande av information,
6. bank- och finansieringstjänster utom uthyrning av förvaringsutrymmen,
7. uthyrning av arbetskraft,
8. uthyrning av andra varor som är lös egendom än transportmedel eller transporthjälpmedel,
9. förpliktelser att helt eller delvis avstå från att utnyttja en sådan rättighet som anges i 1 eller från att utöva en viss verksamhet, och
10. sådan förmedling som görs för någon annans räkning i hans namn, om förmedlingen avser sådana tjänster som anges i denna paragraf.

7 a §

Andra förmedlingstjänster än sådana som anges i 4, 5, 5 a, 6, 6 a och 7 §§ och som görs för någon annans räkning i dennes namn är omsatta inom landet, om

1. den förmedlade tjänsten företas i Sverige och förvärvet av förmedlingstjänsten inte har gjorts under angivande av ett registreringsnummer för köparen i ett annat EG-land, eller

2. den förmedlade tjänsten företas i ett annat EG-land men köparen av förmedlingstjänsten är registrerad till mervärdesskatt här i landet och han har förvärvat förmedlingstjänsten under angivande av registreringsnumret.

8 §

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

För det fall någon av 4-7 *a* §§ *inte är tillämplig* skall tjänster anses omsatta inom landet, om de tillhandahålls från ett fast driftställe eller motsvarande i Sverige. I det fall en sådan tjänst inte tillhandahålls från något fast driftställe eller motsvarande i Sverige eller utomlands, är den omsatt inom landet om den som tillhandahåller tjänsten har fast adress eller normalt uppehåller sig i Sverige.

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

9 §

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

1. säljaren levererar varan *utomlands*,

2. direkt utförsel av varan *ur landet* ombesörjs av en speditör eller fraktförare,

3. en utländsk företagare förvärvar varan för sin verksamhet i

En omsättning enligt 2, *2 a, 2 b* eller 3 § av en vara anses som en omsättning utomlands, om

1. säljaren levererar varan *till en plats utanför EG*,

2. direkt utförsel av varan *till en plats utanför EG* ombesörjs av en speditör eller fraktförare,

3. en utländsk företagare förvärvar varan för sin verksamhet i

utlandet och hämtar den här i landet för direkt utförsel,

utlandet och hämtar den här i landet för direkt utförsel *till en plats utanför EG*,

4. varan levereras i en frihamn och varan inte är avsedd att användas i frihamnen,

5. varan levereras till ett fartyg eller ett luftfartyg i utrikes trafik *eller* för bruk *eller omsättning* på ett sådant fartyg eller luftfartyg,

5 *a*. varan levereras till ett fartyg eller ett luftfartyg i utrikes trafik för bruk *ombord* på ett sådant fartyg eller luftfartyg,

5 b. varan levereras till ett fartyg eller luftfartyg för sådan omsättning som anges i 1 § tredje stycket,

5 c. varan omsätts på fartyg eller luftfartyg i de fall som avses i 2 b § för konsumtion ombord,

6. varan levereras för försäljning i exportbutik enligt *46 § andra stycket* tullagen (*1987: 1065*),

6. varan levereras för försäljning i exportbutik enligt *45* § tullagen (*1994:000*),

7. varan är en personbil eller motorcykel som vid leveransen är införd i exportvagnförteckning, *eller*

7. varan är en personbil eller motorcykel som vid leveransen är införd i exportvagnförteckning,

8. varan levereras för en sådan utländsk företagares räkning som inte är skattskyldig för omsättningen och leveransen görs inom ramen för ett garantiåtagande som företagaren gjort.

8. varan levereras för en sådan utländsk företagares räkning som inte är skattskyldig för omsättningen och leveransen görs inom ramen för ett garantiåtagande som företagaren gjort, *eller*

9. varan levereras här i landet till en fysisk person som är bosatt i ett annat land än ett EG-land, under förutsättning att säljaren kan visa att köparen i nära anslutning till leveransen har medfört varan vid resa till en plats utanför EG.

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

kosmetiska preparat, toalettmedel eller choklad-och konfektyrvaror.

11 §

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

6. förmedling av varor eller tjänster *som görs för någon annans räkning i dennes namn*, när omsättningen av dessa anses som en omsättning *utanför EG* antingen enligt 1 § första stycket eller enligt förevarande paragraf eller 9 §.

7 kap.

1 §

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

Skatten tas ut med 21 procent av beskattningsunderlaget för

1. serveringstjänster,

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

Skatten tas ut med 21 procent av beskattningsunderlaget för omsättning, *gemenskapsinternt förvärv* och *import* av sådana livsmedel och livsmedelstillsatser som avses i 1 § livsmedelslagen (1971:511) med undantag för

för

a) vatten från vattenverk,

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

c) tobaksvaror.

a) vatten från vattenverk,

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

c) tobaksvaror.

Skatten tas ut med 12 procent av beskattningsunderlaget för

1. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet,

2. personbefordran utom sådan befordran där resemomentet är av underordnad betydelse,

3. transport i skidliftar, *och*

4. sådan befordran av brev i postverksamhet som avses i 3 § postlagen (1993:1684).

2. personbefordran utom sådan befordran där resemomentet är av underordnad betydelse, *och*

3. transport i skidliftar.

Beskattningsunderlaget vid omsättning

Beskattningsunderlaget vid omsättning *och gemenskapsinterna förvärv*

2 §

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

1. 20 procent när skattesatsen enligt 1 § är 25 procent,

2. 17,36 procent när skattesatsen är 21 procent, och

3. 10,71 procent när skattesatsen är 12 procent.

Vid omsättning enligt 1 kap. *1 § första stycket 2* utgörs dock beskattningsunderlaget av det i 3 § angivna värdet utan sådan minskning som anges i första stycket.

Vid omsättning *som medför skattskyldighet* enligt 1 kap. *2 § första stycket 2-4* utgörs dock beskattningsunderlaget av det i 3 § angivna värdet utan sådan minskning som anges i första stycket.

2 a §

Vid gemenskapsinterna förvärv utgörs beskattningsunderlaget av

1. vid förvärv enligt 2 a kap. 2 § 1 eller 2: ersättningen och punktskatt som köparen påförts i ett annat EG-land,

2. vid förvärv enligt 2 a kap. 2 §

3 eller 4: varans inköpsvärde eller, om ett sådant värde saknas, tillverkningskostnaden för varan.

3 §

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

Det i 2 § första stycket första meningen avsedda värdet utgörs

1. vid annan omsättning än uttag: av ersättningen,

2 a. vid uttag av varor: av inköpsvärdet för varorna eller liknande varor eller, om sådant värde saknas, av tillverkningskostnaden vid tidpunkten för uttaget, och

2 b. vid uttag av tjänster i andra fall än som anges i 4 och 5 §§: kostnaden vid tidpunkten för uttaget för att utföra tjänsten.

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

3 a §

Med ersättning enligt 2 a och 3 §§ förstås det pris som följer av avtalet om varan eller tjänsten.

Med inköpsvärde och tillverkningskostnad enligt 2 a och 3 §§ förstås det pris som den skattskyldige betalat för att köpa in varorna respektive den skattskyldiges kostnad för att tillverka varorna.

I priset inbegrips värdet av bytesvara, kompensation för skatter och avgifter och andra tillägg till priset utom ränta.

Med kostnad enligt 3 § för att utföra en tjänst förstås den del av

de fasta och löpande kostnaderna i rörelsen som belöper på tjänsten.

4 §

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

Vid uttag i form av användande av personbil för privat bruk enligt 2 kap. *5 § 3* utgörs det i 2 § första stycket första meningen avsedda värdet av det värde som enligt 5 § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare har bestämts i fråga om tillhandahållandet av bilförmåner åt anställda. När det gäller den skattskyldiges eget nyttjande får skattemyndigheten på ansökan bestämma det i 2 § första stycket första meningen avsedda värdet enligt de grunder som anges i 5 § lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare. Detsamma gäller i fråga om delägare i handelsbolag.

5 §

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

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

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

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

Beskattningsunderlaget vid *införsel*

Beskattningsunderlaget vid *import*

8 §

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

I beskattningsunderlaget skall även ingå sådana kostnader som skall ingå i varans tullvärde.

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

Beskattningsunderlaget vid *import utgörs* av varans värde *för tulländamål, bestämt i enlighet med gällande regler inom Europeiska gemenskapen (rådets förordning nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen)*, med tillägg av tull och andra statliga skatter eller avgifter, utom skatt enligt denna lag, som tas ut av tullverket med anledning av införseln. Sådant tillägg skall inte göras i fall då tullen, skatterna eller avgifterna ingår i varans värde.

I beskattningsunderlaget skall även ingå frakt- och försäkringskostnader och andra sådana tillfälliga kostnader som uppstår fram till första bestämmelseorten här i landet.

9 §

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

1. om varan har reparerats utom-

Vid *återimport av gemenskapsvaror som bearbetats i ett land utanför EG på något annat sätt än genom reparation*, utgörs beskattningsunderlaget *av beskattningsunderlaget enligt 8 § minskat med beskattningsunderlaget för skatten*

lands: av ersättningen för reparationen samt tull och andra statliga skatter eller avgifter, utom skatt enligt denna lag, som tas ut med anledning av införseln,

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

3. om varan har tillverkats utomlands helt eller delvis av material för vilket skatt enligt denna lag tagits ut i Sverige vid den skattskyldiges förvärv eller tidigare införsel av materialet: av beskattningsunderlaget enligt 8 § minskat med beskattningsunderlaget för den tidigare uttagna skatten, och

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

vid förvärvet eller den tidigare importen, om

1. skatt enligt denna lag har tagits ut i Sverige vid den skattskyldiges förvärv eller tidigare import av varan, och

2. de bearbetade varorna återimporteras inom den tid som tullmyndigheten fastställt och varorna förtullas för den som får tillämpa tullförfarandet passiv förädling.

10 §

Vid import och återimport av varor som tillverkats i ett land utanför EG helt eller delvis av material som är gemenskapsvaror utgörs beskattningsunderlaget av beskattningsunderlaget enligt 8 § minskat med beskattningsunderlaget för den tidigare uttagna skatten, om

1. de varor som importeras eller återimporteras tillverkats av det

temporärt exporterade materialet, och

2. de tillverkade varorna återimporteras inom den tid som tullmyndigheten fastställt och varorna förtullas för den som får tillämpa tullförfarandet passiv förädling.

11 §

Vid återimport av gemenskapsvaror som reparerats i ett land utanför EG utgörs beskattningsunderlaget av ersättningen för reparationen samt tull och statliga skatter eller avgifter, utom skatt enligt denna lag, som tas ut med anledning av importen.

8 kap.

2 §

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

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

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

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

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

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

Vid förvärv som medför skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket 2-5 utgörs ingående skatt av beloppet av den utgående skatt som den skattskyldige skall redovisa till staten.

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

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

2. *införsel av varor* till landet.	2. *import* till landet.
3 §	
Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller *införsel* i verksamheten.	Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller *import* i verksamheten.
Den skattskyldiges avdragsrätt omfattar även ingående skatt som hänför sig till förvärv eller *införsel* för avhjälpande av skador som uppstått i verksamheten även då den som vållat skadan eller en försäkringsgivare står för kostnaden för förvärvet eller *införseln*.	Den skattskyldiges avdragsrätt omfattar även ingående skatt som hänför sig till förvärv eller *import* för avhjälpande av skador som uppstått i verksamheten även då den som vållat skadan eller en försäkringsgivare står för kostnaden för förvärvet eller *importen*.
4 §	
Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får också göra avdrag	
1. om den skattskyldige från någon annan skattskyldig eller någon som har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§ har övertagit verksamheten eller en del av den: för den ingående skatt som hänför sig till den tidigare ägarens förvärv för verksamheten, om den tidigare ägaren inte har gjort avdrag för eller fått återbetalning av den ingående skatten men skulle ha varit berättigad till sådant avdrag eller sådan återbetalning om han hade fortsatt att driva verksamheten,	
2. om den skattskyldige är delägare i en samfällighet för vattenreglering, väghållning eller liknande ändamål och den fastighet som ingår i samfälligheten används i den verksamhet som medför skattskyldighet: för den ingående skatt som hänför sig till samfällighetens förvärv, dock endast till den del som svarar mot hans andel i samfälligheten,	
3. om den skattskyldige vid leverans av en vara till honom har betalat skatt vid *varans införsel* utan att han varit skattskyldig för *införseln* eller han har betalat ersättning för denna skatt till den som haft sådan skattskyldighet: för den skatt som tullmyndigheten tagit ut, dock endast under förutsättning att leverantören inte är skattskyldig enligt *1 kap. 2 § första stycket 1 eller 2* och den skattskyldige skulle ha haft avdragsrätt om han själv	3. om den skattskyldige vid leverans av en vara till honom har betalat skatt vid *importen av varan* utan att han varit skattskyldig för *importen* eller han har betalat ersättning för denna skatt till den som haft sådan skattskyldighet: för den skatt som tullmyndigheten tagit ut, dock endast under förutsättning att leverantören inte är skattskyldig enligt *denna lag för annat än importen* och den skattskyldige skulle ha haft avdragsrätt om han själv

hade varit skattskyldig för *införseln*,	hade varit skattskyldig för *importen*,

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

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

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

6 §

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

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

9 §

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

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

2. utgifter för representation och liknande ändamål för vilka den skattskyldige inte har rätt att göra	2. utgifter för representation och liknande ändamål för vilka den skattskyldige inte har rätt att göra

avdrag vid inkomsttaxeringen enligt punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen (1928:370),

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

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

avdrag vid inkomsttaxeringen enligt punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen (1928:370), *eller*

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

10 §

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

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

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

13 §

I de fall den ingående skatten endast delvis avser förvärv eller *införsel* som medför avdragsrätt eller avser förvärv eller *införsel* som görs gemensamt för flera verksamheter, av vilka någon inte medför skattskyldighet, eller görs för en verksamhet som endast delvis medför skattskyldighet får avdrag göras endast för skatten på den del av ersättningen eller inköpsvärdet som hänför sig till den del av förvärvet eller *införseln* som medför avdragsrätt respektive hänför sig till verksamhet som medför skattskyldighet. Om denna del inte kan fastställas, får avdrags-

I de fall den ingående skatten endast delvis avser förvärv eller *import* som medför avdragsrätt eller avser förvärv eller *import* som görs gemensamt för flera verksamheter, av vilka någon inte medför skattskyldighet, eller görs för en verksamhet som endast delvis medför skattskyldighet får avdrag göras endast för skatten på den del av ersättningen eller inköpsvärdet som hänför sig till den del av förvärvet eller *importen* som medför avdragsrätt respektive hänför sig till verksamhet som medför skattskyldighet. Om denna del inte kan fastställas, får avdrags-

beloppet i stället bestämmas genom uppdelning efter skälig grund.

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

beloppet i stället bestämmas genom uppdelning efter skälig grund.

14 §

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

1. om förvärvet eller *införseln* till mer än 95 procent görs för den del av verksamheten som medför skattskyldighet, eller

2. om skatten för förvärvet eller *införseln* inte överstiger 1 000 kronor och mer än 95 procent av omsättningen i verksamheten medför skattskyldighet.

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

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

1. om förvärvet eller *importen* till mer än 95 procent görs för den del av verksamheten som medför skattskyldighet, eller

2. om skatten för förvärvet eller *importen* inte överstiger 1 000 kronor och mer än 95 procent av omsättningen i verksamheten medför skattskyldighet.

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

15 §[4]

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

1. förvärv av fordonet, eller

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

[4]Senaste lydelse 1994:498.

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

Jämkning av avdrag för ingående skatt i vissa fall

16 a §

Avdrag som gjorts för ingående skatt hänförlig till förvärv eller import av investeringsvaror skall jämkas enligt 16 b-16 f §§ om användningen av varan ändras efter förvärvet eller om varan avyttras.

Med investeringsvaror avses:

1. maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar vars värde minskar, och vars anskaffningskostnad överstiger 200 000 kronor exklusive kompensation för skatt enligt denna lag,

2. fastigheter vars anskaffningskostnad överstiger 200 000 kronor.

Med förvärv av fastighet jämställs förvärv av tjänster som avser ny-, till- eller ombyggnad av fastighet. Därvid skall den i andra stycket 2 angivna beloppsgränsen avse den sammanlagda anskaffningskostnaden för sådana tjänster som förvärvats under ett beskattningsår.

Med avdrag för ingående skatt jämställs återbetalning av skatt enligt 10 kap. 9-13 §§.

16 b §

Jämkning skall ske i följande fall:

1. om användningen av en investeringsvara vars förvärvande helt eller delvis medfört avdragsrätt för ingående skatt ändras på så sätt att avdragsrätten minskar,

2. om användningen av en investeringsvara vars förvärvande inte medfört rätt till avdrag för ingående skatt eller endast delvis medfört

sådan rätt ändras på så sätt att avdragsrätten ökar,

3. om en annan investeringsvara än en fastighet avyttras och omsättningen är skattepliktig, under förutsättning att förvärvet av varan endast delvis medfört avdragsrätt, eller

4. om en fastighet avyttras, under förutsättning att avdrag för ingående skatt medgivits vid förvärvet av fastigheten.

16 c §

Avdrag som gjorts för ingående skatt skall jämkas endast när användningen av en investeringsvara har förändrats eller avyttring gjorts inom en viss tid (korrigeringstiden). Denna tid är för fastigheter sex år från tidpunkten för förvärvet och för andra investeringsvaror fem år från tidpunkten från förvärvet. I korrigeringstiden skall räknas in det räkenskapsår under vilket varan förvärvades.

16 d §

Vid ändrad användning av en investeringsvara skall avdrag som gjorts för ingående skatt jämkas varje räkenskapsår under återstoden av korrigeringstiden. Den årliga jämkningen skall göras endast beträffande en femtedel — för fastigheter en sjättedel — av den ingående skatten vid förvärvet av investeringsvaran (ursprungsbeloppet). Det belopp med vilket jämkning årligen skall göras (jämkningsbeloppet) skall beräknas som en femtedel eller en sjättedel av skillnaden mellan avdragsrätten för ingående skatt vid förvärvet och avdragsrätten beräknad efter för-

hållandena under det aktuella året.

Vid avyttring av investeringsvaror skall avdrag som gjorts för ingående skatt jämkas vid ett enda tillfälle och jämkningen skall avse återstoden av korrigeringstiden.

Jämkningsbeloppet får i de fall som avses i 16 b § 3 uppgå till högst motsvarande 25 procent av priset med anledning av avyttringen av varan. I priset skall inte inräknas kompensation för skatt enligt denna lag.

16 e §

Avdrag som gjorts för ingående skatt skall inte jämkas, om en förändring i användandet av en investeringsvara föranleder uttagsbeskattning enligt 2 kap. eller återföring av skatt enligt 9 kap. 5 §.

Avdrag som gjorts för ingående skatt skall inte jämkas, om den procentuella förändringen av avdragsrätten i förhållande till avdragsrätten vid anskaffandet är mindre än 10.

Om avdrag som gjorts för ingående skatt skall jämkas till följd av ändrad användning skall avdragsrätten under jämkningsåret bestämmas med ledning av förhållandena under hela året.

16 f §

Vid avyttring av investeringsvaror i samband med att hela verksamheten överlåts, skall förvärvaren överta säljarens rättigheter och skyldigheter när det gäller jämkning av avdrag för ingående skatt. Detta gäller dock endast under förutsättning att överlåtelsen undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 25 §.

17 §

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

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

10 kap.

1 §

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

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

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

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

En utländsk företagare har på ansökan rätt till återbetalning av ingående skatt under förutsättning att

1. den ingående skatten avser förvärv eller *import som hänför sig till omsättning i verksamhet utomlands, och*

2. *omsättningen* skulle ha medfört skattskyldighet eller rätt enligt 11 eller 12 § till återbetalning om den *gjorts* här i landet.

Rätt till återbetalning föreligger även för ingående skatt som hänför sig till omsättning inom landet av tjänster för vilka förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2 och 3.

Rätten till återbetalning gäller endast om den ingående skatten skulle ha varit avdragsgill, om omsättningen medfört skattskyldighet, eller om hinder mot återbetalning inte skulle ha förelegat enligt 13 §.

2 §

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

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

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

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

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

3 §

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

Rätten till återbetalning inträder när en vara har levererats till den som har rätt till återbetalning eller har förts in i landet eller när en tjänst har tillhandahållits den som har rätt till återbetalning. *Vid förskottsbetalning innan en vara levereras eller en tjänst tillhandahålls inträder dock rätten till återbetalning när förskottet har betalats.*

4 §

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

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

Om en ansökan avser ett helt kalenderår eller återstoden av det har den skattskyldige rätt till återbetalning endast om beloppet uppgår till minst *250* kronor.

I annat fall har den skattskyldige rätt till återbetalning endast om beloppet uppgår till minst *2 000* kronor.

5 §

Ingående skatt som hänför sig till varor som förvärvats eller förts in

Ingående skatt som hänför sig till varor som förvärvats eller förts in

för att föras ut ur *landet* och användas för en verksamhet som bedrivs *utomlands* skall på ansökan återbetalas, om verksamheten bedrivs för Förenta Nationernas eller något dess fackorgans räkning *eller om förvärvet eller införseln gjorts av en riksomfattande hjälporganisation.*	för att föras ut ur *EG* och användas för en verksamhet som bedrivs *utanför EG* skall på ansökan återbetalas, om verksamheten bedrivs för Förenta nationernas eller *för* något *av* dess fackorgans räkning.
	Detsamma gäller om en riksomfattande hjälporganisation för ut sådana varor ur EG för att användas i en hjälpverksamhet.

6 §[5]

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

1. varor som är avsedda för inredning eller utrustning av sådan byggnad som är avsedd för förvärvaren,
2. inventarier eller trycksaker för den verksamhet som utövas av förvärvaren,
3. tillbehör eller utrustning till motorfordon, som ägs av förvärvaren,
4. tjänster på en sådan fastighet som är avsedd för förvärvaren samt på sådana varor och motorfordon som anges i 1--3,
5. teletjänster, vatten, elektrisk kraft, avloppsrening eller sophämtning för en fastighet som är avsedd för förvärvaren, och

6. sådana bränslen *som beskattas enligt lagen (1957:262) om allmän energiskatt, lagen (1961:372) om bensinskatt, lagen (1990:582) om koldioxidskatt eller lagen (1992:1438) om dieseloljeskatt och användning av vissa oljeprodukter.*	6. sådana bränslen *för vilka energiskatt och koldioxidskatt enligt lagen (1994:000) om skatt på energi skall tas ut.*
Viss omsättning som är undantagen från skatteplikt	Viss omsättning som är undantagen från skatteplikt *m.m.*
11 §	
Den som i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs här i landet	Den som i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs här i landet

[5]Senaste lydelse 1994:498.

omsätter varor eller tjänster inom landet har rätt till återbetalning av ingående skatt för vilken han saknar rätt till avdrag enligt 8 kap. på grund av att omsättningen är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 12 §, 19 § första stycket 2, 21 §, 22 § *eller* 23 § 2 eller 4.

omsätter varor eller tjänster inom landet har rätt till återbetalning av ingående skatt för vilken han saknar rätt till avdrag enligt 8 kap. på grund av att omsättningen är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. *9 § utom tredje stycket 2, 10 §,* 12 §, 19 § första stycket 2, 21 §, 22 §, 23 § *1,* 2, 4 eller *8, 30 a § eller 30 e §.*

Rätten till återbetalning av ingående skatt hänförlig till sådan omsättning som avses i 3 kap. 9 § utom tredje stycket 2 samt 23 § 1, gäller endast under förutsättning att den som förvärvar varan eller tjänsten inte bedriver verksamhet inom EG eller att tjänsten har direkt samband med varor som exporteras till ett land som inte är medlem i EG.

11 a §

Vid sådan omsättning av nya transportmedel som undantas från beskattning enligt 3 kap. 30 a § föreligger rätt till återbetalning av ingående skatt för vilken avdrag inte kunnat erhållas enligt 8 kap. eller återbetalning inte kunnat erhållas enligt övriga bestämmelser i detta kapitel. Denna återbetalningsrätt avser den mervärdesskatt som säljaren betalat som en del av ersättningen för sitt förvärv eller vid import eller vid ett gemenskapsinternt förvärv av transportmedlet. Högre belopp än som motsvarar den skatt säljaren skulle ha blivit skyldig att betala om han hade varit skattskyldig för omsättningen kan dock inte återbetalas.

Återbetalning enligt första stycket kan medges först sedan det styrkts

att mervärdesskatt betalats för transportmedlet i det andra EG-landet.

11 b §

Om en vara importerats till Sverige för att omsättas till ett annat EG-land, skall mervärdesskatt som betalats vid importen återbetalas till importören sedan det styrkts att varan därefter beskattats som gemenskapsinternt förvärv i ett annat EG-land på sätt som motsvaras av 2 a kap. 5 §.

Export

Export *m.m.*

12 §[6]

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

Den som omsätter varor eller tjänster genom export har rätt till återbetalning av ingående skatt för vilken han saknar rätt till avdrag enligt 8 kap. på grund av att omsättningen sker *utanför EG*. Rätten till återbetalning gäller under förutsättning att omsättningen är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. *9 § utom tredje stycket 2, 10 §*, 12 §, 19 § första stycket 2, 21 §, 23 § *1*, 2 eller 4, *30 a § eller 30 e §*.

Rätt till återbetalning av ingående skatt föreligger inte om skatten hänför sig till förvärv av varor som anges i tredje stycket och förvärvaren omsätter varorna *genom export* utan att han kan visa att varorna under en tid av fem år före förvärvet innehafts endast av skattskyldiga eller andra återbetalningsberättigade än *exportören*. Om varorna omsätts efter en redovis-

Rätt till återbetalning av ingående skatt föreligger inte om skatten hänför sig till förvärv av varor som anges i tredje stycket och förvärvaren omsätter varorna *utomlands* utan att han kan visa att varorna under en tid av fem år före förvärvet innehafts endast av skattskyldiga eller *av* andra återbetalningsberättigade än *honom själv*. Om varorna omsätts efter en redo-

[6]Senaste lydelse 1994:498.

ningsperiod då avdrag gjorts, skall den återbetalningsberättigade återföra den avdragna ingående skatten enligt bestämmelserna i 13 kap. 27 §.

visningsperiod då avdrag gjorts, skall den återbetalningsberättigade återföra den avdragna ingående skatten enligt bestämmelserna i 13 kap. 27 §.

Andra stycket gäller

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

11 kap.

2 §

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

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

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

2 a §

Utöver vad som framgår av 2 § och av 3 kap. 30 b § föreligger skyldighet för säljaren att utfärda en faktura eller jämförlig handling för

1. sådan omsättning som anges i 1 kap. 2 § första stycket 2 och 3,

2. sådan omsättning som anges i 3 kap. 30 a §, och

3. sådan omsättning som anges i 5 kap. 2 a § oavsett omsättningens storlek.

3 §

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

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

För att den skattskyldige skall vara skyldig att utfärda faktura eller jämförlig handling enligt 2 § vid *sådan* omsättning *av en fastighet som anges i 2 § 3* krävs att den som förvärvar *fastigheten* begär det.

5 §

En faktura eller jämförlig handling skall i de fall som anges i 2 § 1 eller 2 innehålla uppgift om

1. ersättningen,
2. skattens belopp,

En faktura eller jämförlig handling skall i de fall som anges i 2 § 1 eller 2 *och 2 a* § innehålla uppgift om

2. skattens belopp *för varje skattesats*,

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

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

Bestämmelserna i första stycket 3-5 får frångås då fråga är om en faktura eller jämförlig handling

som upptar endast ett mindre belopp.

5 a §

En faktura eller jämförlig handling skall i de fall som avses i 3 kap. 30 a § första stycket och 5 kap. 5 a, 6 a och 7 a §§, utöver vad som anges i 5 §, innehålla uppgift om säljarens och köparens registreringsnummer till mervärdesskatt.

Vid omsättning enligt 30 kap. 30 a § av ett nytt transportmedel skall fakturan eller den jämförliga handlingen även innehålla uppgift om de förhållanden i 1 kap. 13 a § som avgör att varan skall hänföras till ett sådant transportmedel.

En faktura eller jämförlig handling som avses i 3 kap. 30 b § skall, utöver vad som anges i 5 §, innehålla en uppgift om att förvärvet görs under de förutsättningar som anges i 3 kap. 30 b §. Fakturan eller den jämförliga handlingen skall innehålla uppgift om den utländske företagarens och den skattskyldiges registreringsnummer till mervärdesskatt.

12 kap.

1 a §

Beslut som avses i 1 § och som rör den som är skattskyldig endast på grund av förvärv av sådana varor som anges i 2 a kap. 3 § första stycket 1 och 2 meddelas av Skattemyndigheten i Kopparbergs län.

4 §

Riksskatteverket skall utgöra samordningsmyndighet för informa-

tionsutbytet i det särskilda datasystem som tillskapats för kommunikation mellan EG-länderna.

13 kap. Redovisning av skatt

13 kap. Redovisning av skatt *samt periodisk sammanställning*

1 §

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

I 1 a-28 a §§ finns bestämmelser om skyldighet att redovisa utgående och ingående skatt. I 29 och 30 §§ finns bestämmelser om skyldighet att lämna vissa andra uppgifter.

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

1 a §

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

Utgående skatt som avser sådana gemenskapsinterna förvärv som anges i 1 kap. 1 § första stycket 2 skall redovisas särskilt.

6 §

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

1. den som enligt 1 kap. 2 § första stycket 1 omsätter en vara eller en tjänst enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört omsättningen,

2. den som enligt 1 kap. 2 § första stycket *2* är skattskyldig för förvärv av en tjänst enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört förvärvet, eller

2. den som enligt 1 kap. 2 § första stycket *2-5* är skattskyldig för förvärv av *en vara eller* en tjänst enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört förvärvet, eller

3. den som anges i 1 eller 2 har tagit emot eller lämnat förskotts- eller a conto-betalning.

10 §

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

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

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

11 §

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

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

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

15 §

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

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

16 §

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

1. den som förvärvar en vara eller en tjänst eller för in en vara till landet enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört förvärvet eller *införseln*, eller

1. den som förvärvar en vara eller en tjänst eller för in en vara till landet enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört förvärvet eller *importen*, eller

2. den som förvärvar en vara eller en tjänst har lämnat förskotts- eller a conto-betalning.

21 §

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

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

23 §

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

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

25 a §

Den skattskyldige får i den ordning som gäller för hans redovisning av utgående skatt dra av ett belopp motsvarande utgående skatt som har redovisats i en deklaration, om den redovisade skatten gäller sådana gemenskapsinterna förvärv som avses i 2 a kap. 6 § och den skattskyldige på grund av förvärvet har påförts mervärdesskatt i ett annat EG-land.

27 §

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

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

Redovisning av sådan jämkning som avses i 8 kap. 16 a-16 f §§

28 a §

Avdrag som gjorts för ingående skatt i de fall som avses i 8 kap. 16 a-16 f §§ skall jämkas första redovisningsperioden efter det räkenskapsår då användning ändrats eller avyttring inträffat. När ett tidigare verkställt avdrag skall minskas jämkas det genom att skatt återförs i enlighet med bestämmelserna i 13 kap. 26 §. När den skattskyldige är berättigad till ytterligare avdrag för ingående skatt jämkas avdraget genom att redovisad ingående skatt för nämnda redovisningsperiod ökas.

Vissa ytterligare uppgifter i en deklaration

29 §

Utöver vad som följer av 6-28 a §§ skall den som är redovisningsskyldig lämna uppgifter om omsättning, förvärv och överföringar av varor som transporteras mellan EG-länder. Regeringen

eller den myndighet som regeringen bestämmer meddelar föreskrifter om vilka uppgifter som skall lämnas.

Periodisk sammanställning

30 §

Den som är registrerad eller skyldig att anmäla sig för registrering enligt bestämmelserna i 14 kap. är även skyldig att i en periodisk sammanställning lämna uppgifter om omsättning, förvärv och överföringar av varor som transporteras mellan EG-länder. Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer meddelar närmare föreskrifter om vilka uppgifter som skall lämnas. Därvid får föreskrivas att periodisk sammanställning skall lämnas även för varuöverföringar för vilka redovisningsskyldighet inte föreligger.

14 kap. Registrering *och* deklaration

14 kap. Registrering *samt* deklaration *och periodisk sammanställning*

1 §[7]

Den som är skattskyldig enligt denna lag skall registreras, om

1. han bedriver en verksamhet i vilken beskattningsunderlagen för beskattningsåret beräknas sammanlagt överstiga 200 000 kronor,

2. han inte är skyldig att lämna särskild självdeklaration enligt lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter, eller

3. han är en sådan skattskyldig som enligt 22 kap. 6 § skall företrädas av en representant här i

Den som är skattskyldig enligt denna lag skall registreras, om *inte annat följer av andra stycket.*

[7]Senaste lydelse: 1994:496.

landet.

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

Den som är skattskyldig endast på grund av att han förvärvat sådana varor som anges i 2 a kap. 3 § första stycket 1 och 2 skall inte registreras.

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

2 §

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

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

Den som enligt 3 § är skyldig att redovisa skatten i en särskild självdeklaration skall anses ha fullgjort anmälningsskyldigheten genom avlämnande av deklarationen.

3 §[8]

En skattskyldig som är registrerad eller skyldig att anmäla sig för registrering skall redovisa skatten i en särskild deklaration. *Andra skattskyldiga* skall redovisa skatten i en sådan särskild självdeklaration som anges i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter.

En skattskyldig som är registrerad eller skyldig att anmäla sig för registrering skall redovisa skatten i en särskild deklaration. *Den som bedriver en verksamhet där beskattningsunderlagen för beskattningsåret beräknas sammanlagt uppgå till högst 200 000 kronor och som inte är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 eller 5, eller omsätter varor enligt 3 kap. 30 a §*, skall dock redovisa skatten i en sådan särskild självdeklaration som anges i lagen (1990: 325) om

[8]Senaste lydelse 1994:496.

	självdeklaration och kontrolluppgifter.
	Är den skattskyldige inte skyldig att lämna särskild självdeklaration skall han redovisa skatten i särskild deklaration.
	5 §
En deklaration skall lämnas för varje redovisningsperiod.	En deklaration skall lämnas för varje redovisningsperiod. *Den som är skattskyldig enligt 1 § andra stycket skall dock redovisa skatten i en särskild deklaration för varje förvärv.*
	8 §
En redovisningsperiod omfattar två kalendermånader, om inget annat följer av 9 eller 10 §. Redovisningsperioderna är januari och februari, mars och april, maj och juni, juli och augusti, september och oktober samt november och december.	En redovisningsperiod omfattar två kalendermånader, om inget annat följer av *8 a,* 9 eller 10 §. Redovisningsperioderna är januari och februari, mars och april, maj och juni, juli och augusti, september och oktober samt november och december.
	8 a §
	Den som är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 eller 5 eller omsätter varor enligt 3 kap. 30 a §, skall redovisa skatten för redovisningsperioder om en kalendermånad, om inte annat följer av andra stycket eller av 5 § andra meningen.
	Skattemyndigheten får medge den som avses i första stycket att redovisa skatten för helt kalenderår under förutsättning att
	1. den skattskyldige tillämpar kalenderår som räkenskapsår,
	2. den skattskyldige bedriver en verksamhet där beskattningsunderlagen för kalenderåret beräknas sammanlagt uppgå till högst 200 000 kronor, och

3. den skattskyldiges omsättning av varor enligt 3 kap. 30 a § uppgår till högst 120 000 kronor per kalenderår.

9 §

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

Skattemyndigheten kan för en viss skattskyldig besluta att redovisningsperioden tills vidare skall vara en kalendermånad *även i andra fall än som anges i 8 a §*, om det kan antas att den ingående skatten regelmässigt kommer att överstiga den utgående skatten med minst 1 000 kronor varje månad. För en sådan skattskyldig som *skall lämna särskild deklaration* trots att beskattningsunderlagen för beskattningsåret inte beräknas sammanlagt överstiga 200 000 kronor kan skattemyndigheten besluta att redovisningsperioden, *i stället för vad som anges i 8 §*, skall vara ett helt beskattningsår.

12 §

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

I fall som avses i 5 § andra meningen skall deklarationen lämnas in senast 35 dagar efter förvärvet.

13 §

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

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

Periodisk sammanställning

30 a §

En sådan periodisk sammanställ-

ning som anges i 13 kap. 30 § skall lämnas på en blankett som fastställs av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer kan ge tillstånd till att sammanställningen får lämnas med hjälp av automatisk databehandling.

30 b §

Den periodiska sammanställningen skall göras för varje kalenderkvartal, om inte annat följer av andra stycket.

Skattemyndigheten får medge att periodisk sammanställning görs för kalenderår under samma förutsättningar som anges i 8 a § andra stycket för redovisning av skatten för kalenderår.

30 c §

Den periodiska sammanställningen skall lämnas in till Riksskatteverket. Den skall lämnas in senast den 5 i andra månaden efter utgången av den period som sammanställningen avser. Riksskatteverket får medge att den periodiska sammanställningen lämnas till annan myndihget.

30 d §

Om den som är skyldig att lämna periodisk sammanställning inte gjort detta inom den tid som anges i 30 c §, skall skattemyndigheten i det län där den skattskyldige är registrerad eller, om han inte är registrerad, den skattemyndighet hos vilken han är skyldig att anmäla sig för registrering påföra honom en förseningsavgift med

1 000 kronor.

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

18 kap.

Införsel *Import*

13 §

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

Bestämmelserna om skattetillägg enligt denna lag tillämpas inte i de fall skatt fastställs och uppbärs vid *import*.

19 kap.

3 §

Ansökan skall göras på en blankett enligt formulär som fastställs av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer.

Till ansökan skall fogas

1. faktura eller jämförlig handling som innehåller sådana uppgifter som anges i 11 kap. 5 § första stycket, *och*

2. andra handlingar som behövs för att bedöma om den sökande har rätt till återbetalning, *exempelvis bevis om hans verksamhet i utlandet.*

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

Avser den ingående skatten förvärv skall till ansökan fogas

1. faktura eller jämförlig handling som innehåller sådana uppgifter som anges i 11 kap. 5 § första stycket,

2. intyg om att sökandens verksamhet i hemlandet medför skattskyldighet till mervärdesskatt, och

3. andra handlingar som behövs för att bedöma om den sökande har rätt till återbetalning.

Första stycket 2 gäller inte om sökanden under de senaste 12 månaderna lämnat ett sådant intyg till den myndighet som avses i 1 §.

Avser den ingående skatten import skall till ansökan fogas en av Tullverket utfärdad tullräkning.

Uppgifterna i ansökan skall lämnas på heder och samvete.

20 kap.

1 §

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

1. beskattningsbeslut i en fråga som kan ha betydelse för beskattningen eller rätten till återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§,

2. beslut att avvisa en begäran om omprövning av beskattningsbeslut eller att avvisa ett överklagande till länsrätten,

3. beslut enligt 10 kap. 9 §,

4. beslut enligt 14 kap. *1 § andra stycket*, 23 och 24 §§ och 19 kap. 13 § i fråga om registrering, och

4. beslut enligt 14 kap. 23 och 24 §§ och 19 kap. 13 § i fråga om registrering, och

5. beslut om skattskyldighet eller anstånd med att lämna deklaration eller betala skatt.

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

4 §

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

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

Överklagande enligt 1 § andra stycket skall ha kommit in inom två månader från den dag då klaganden fick del av beslutet.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1995.

2. I fråga om vara för vilken skattskyldighet för införsel enligt 1 kap. 5 § inträtt före ikraftträdandet, tillämpas de äldre bestämmelserna.

3. För gemenskapsvaror som den 1 januari 1995 finns på tullupplag, tullager eller i frihamn eller som är föremål för temporär införsel eller

transitering i Sverige skall, när varorna kommer i fri omsättning, utgående skatt tas ut för införseln i den ordning som gäller för tull.

4. Äldre bestämmelser gäller i övrigt i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

5. Bestämmelserna i 8 kap. 16 a - 16 f §§ om jämkning av avdrag för ingående skatt i vissa fall skall inte tillämpas på förvärv som gjorts före ikraftträdandet av denna lag.

6. Skyldighet att betala skatt för omsättning av sådan tjänst som avses i 3 kap. 3 § 11 föreligger inte om ersättning för tjänsten mottagits före ikraftträdandet.

7. Bestämmelserna om återföring i 9 kap. 5 § första stycket gäller inte i de fall skatteplikt för uthyrningen inte längre föreligger på grund av de nya bestämmelserna i 3 kap. 3 § andra stycket tredje meningen. Om avtal om sådan uthyrning träffats den 1 november 1994 eller senare skall dock avdragen ingående skatt återföras. På ansökan av en fastighetsägare som före denna tidpunkt medgivits skattskyldighet för sådan uthyrning får skattemyndigheten besluta att uthyrning skall vara skattepliktig även efter ikraftträdandet. I sådana fall gäller de allmänna bestämmelserna i 9 kap. i fråga om uthyrningen.

2.2 Förslag till Lag om kommuners och landstings hantering av mervärdesskatt för år 1995

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Kommuner och landsting får ansöka om återbetalning av ingående skatt som en kommun eller ett landsting inte dragit av enligt mervärdesskattelagen (1994:200).

Återbetalning får inte medges för sådan ingående skatt som avses i 8 kap. 2 § första stycket 2 och 3 mervärdesskattelagen. I övrigt gäller bestämmelserna i 8 kap. 9 och 10 §§ mervärdesskattelagen i tillämpliga delar för återbetalning enligt första stycket.

2 § Kommuner och landsting får ansöka om återbetalning för de ökade kostnader som till följd av bestämmelserna om mervärdesskatt uppkommer vid upphandling i jämförelse med egen verksamhet inom sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning. Återbetalning till kommun och landsting skall ske även då kommunen och landstinget lämnar bidrag till näringsidkare för dennes verksamhet inom nämnda områden.

Återbetalning enligt första stycket skall alltid ske då en kommun eller ett landsting lämnar bidrag eller annan ersättning till sådant kommunalförbund som avses i kommunalförbundslagen (1985:894), om förbundets verksamhet inte medför skattskyldighet enligt mervärdesskattelagen (1994:200).

Återbetalning enligt första stycket lämnas också till ett kommunalförbund eller ett beställarförbund som bedriver försöksverksamhet enligt lagen (1994:566) om lokal försöksverksamhet med finansiell samordning mellan socialförsäkring, hälso- och sjukvård och socialtjänst för att kompensera förbundet för de ökade kostnader som till följd av bestämmelserna om mervärdesskatt uppkommer vid upphandling från annan än kommun och landsting i jämförelse med kommunens och landstingets verksamhet inom sjukvård, tandvård och social omsorg.

3 § Återbetalningsbeloppet enligt 2 § beräknas enligt schablon.

Regeringen, eller den myndighet som regeringen bestämmer, meddelar föreskrifter om schablonberäkning och om förfarandet vid ansökan om återbetalning.

4 § Skattemyndigheten i Kopparbergs län beslutar om återbetalning. Myndighetens beslut får överklagas till Riksskatteverket. Riksskatteverkets beslut får inte överklagas.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1995, då lagen (1990:578) om särskilt bidrag till kommuner m.fl. skall upphöra att gälla.
2. Äldre föreskrifter gäller fortfarande i fråga om särskilt bidrag för år 1994.

Utredningen (Fi 1991:09) om teknisk EG-anpassning av de indirekta skatterna, som tillsattes i december 1991, har haft till uppgift att lämna förslag till den lagtekniska anpassning av mervärdesskatten och punktskatterna som behövs vid ett svenskt medlemskap i EU. Utredningen har i juni i år avlämnat dels delbetänkandet Punktskatterna och EG (SOU 1994:74), dels slutbetänkandet Mervärdesskatten och EG (SOU 1994:88). Utredningens sammanfattning av betänkandet Mervärdesskatten och EG finns i *bilaga 1*.

Betänkandet har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 2*. En sammanställning av remissyttrandena har gjorts inom Finansdepartementet och finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (dnr 2328/94).

Regeringen har i propositionen 1994/95:19, som ett led i det förberedelsearbete som måste komma till stånd om folkomröstningen utmynnar i ett ja till medlemskap i EU, föreslagit att riksdagen godkänner det svenska anslutningsfördraget med EU samt slutakten till fördraget. I propositionen har översiktligt redovisats behovet av ändrad lagstiftning på mervärdesskatteområdet vid ett eventuellt svenskt medlemskap.

I betänkandet Mervärdesskatten och EG har utredningen lagt fram förslag till EG-anpassade skatteregler för mervärdesskatten. Arbetet med att skapa vissa gemensamma regler på skatteområdet har pågått länge inom EG[1]. Framför allt har inriktningen varit att harmonisera de indirekta skatterna, dvs. mervärdesskatten och olika punktskatter på varuområdet. Denna harmonisering beror på den stora betydelse de indirekta skatterna på varor och tjänster har inom en gemensam marknad.

När det gäller mervärdesskatten har det också varit betydelsefullt att denna skatt bildar underlag för en väsentlig del av gemenskapens finansiering. Bl.a. mot denna bakgrund beslöts redan år 1967 att göra mervärdesskattesystemet obligatoriskt i EG:s medlemsstater. En successiv samordning av staternas mervärdesskattesystem har därefter genomförts genom en rad direktiv på detta område. De mest väsentliga reglerna finns i det sjätte mervärdesskattedirektivet, 77/388/EEG, som beslutades år 1977. Direktivet har därefter utökats och ändrats på en rad punkter. En förteckning över EG-direktiv m.m. lämnas i *bilaga 3*.

Inför genomförandet av den inre marknaden år 1993 fattade rådet under åren 1991 och 1992 beslut om en rad direktiv, som sammantaget innebär att mervärdesskatten och punktskatterna i stor utsträckning harmoniserats. Harmoniseringen gäller skattebaserna för de olika skatterna, skattesatserna och beskattningsförfarandet. Arbetet har inriktats på sådana harmoniseringsåtgärder som erfordrats för att den inre marknadens funktion skall

[1] Sverige har ansökt om medlemskap i EU. EG kvarstår dock som den viktigaste delen av EU. De regler som finns på mervärdesskatteområdet är EG-regler. I det följande används därför i huvudsak uttrycket EG i anslutning till dessa regler.

säkerställas. Det innebär bl.a. att alla gränskontrollåtgärder på skatteområdet har slopats.

EES-avtalet omfattar inte skatteområdet. Den anpassning till EG:s regelverk som erfordras på skatteområdet skall därför genomföras först vid Sveriges inträde i EU.

En väsentlig del av de ändringar i mervärdesskattelagstiftningen som behövs vid ett svenskt medlemskap i EU rör således beskattningsförfarandet. De nuvarande reglerna som avser import och export kommer vid ett EU-medlemskap endast att tillämpas vid handel med tredje land. För handeln med EG-länderna inordnas beskattningsförfarandet i det interna mervärdesskattesystemet. Den nya beskattningsordningen är tekniskt komplicerad. Den föranleder framför allt att helt nya bestämmelser om varuförvärv från andra EG-länder måste införas. Vidare måste reglerna om deklarationsskyldighet m.m. utökas. Detta nödvändiggör ett omfattande nytt regelverk, som översiktligt beskrivs i **avsnitt 4** och närmare i författningskommentaren till de föreslagna ändringarna i ML. Det bör nämnas att utredningen gjort en sammanhållen redovisning av EG:s regler i en bilaga till betänkandet. Reglerna beskrivs även översiktligt i "Mervärdebeskattningen i ett EG-perspektiv", RSV Rapport 1993:8. Där lämnas förslag om formerna för och organisationen av mervärdesbeskattningen inför ett svenskt inträde i EU. Rapporten har, på regeringens uppdrag, utarbetats av Riksskatteverket i samråd med Generaltullstyrelsen. Regeringen har i december 1993 givit Riksskatteverket i uppdrag att — med utgångspunkt i vad som redovisas i rapporten — närmare utreda och föreslå de förändringar som vid ett svenskt medlemskap i EU erfordras för att införa den övergångsordning i fråga om mervärdesbeskattningen m.m. vid gränsöverskridande handel som nu tillämpas inom EG. Detta fortsatta uppdrag har redovisats av Riksskatteverket i juli 1994 i RSV Rapport 1994:3. De förslag som redovisats av Riksskatteverket, och som har avseende på lagstiftningen, beaktas i det följande.

Det bör i detta sammanhang betonas att den beskattningsordning som här utgås från är den som för närvarande tillämpas inom EG. Denna har emellertid delvis karaktär av övergångsarrangemang. Reglerna om beskattningsordningen för handeln inom EG, och även reglerna om skattesatserna, avser således formellt tidsperioden 1993-1996. Något beslut om vilka regler som skall gälla för tiden därefter har inte fattats. Tillämpligheten av nuvarande regler förlängs automatiskt framåt i tiden, så länge inga beslut om nya regler fattas.

Mervärdesskattens skattebas, dvs. avgränsningen av de varor och tjänster som skall beskattas, är sedan många år tillbaka i princip harmoniserad i de olika EG-länderna. Enstaka nationella undantag från den enhetliga skattebasen tillåts emellertid ännu, men de avvecklas successivt. I princip skall således medlemsländerna ha helt uniforma regler för vilka varor och tjänster som skall omfattas av mervärdesskatten, och undantagen från beskattningen skall vara desamma i alla länderna.

De ändringar som i samband med den s.k. skattereformen genomfördes i den svenska mervärdesskattelagstiftningen under åren 1990 och 1991 innebär en långtgående anpassning till EG:s regler om skattebasen såsom den är bestämd i det sjätte mervärdesskattedirektivet. Avgränsningen av de varor och tjänster som beskattas överensstämmer därför i allt väsentligt med EG-reglerna. Genom den nya mervärdesskattelag som trätt i kraft den 1 juli 1994 (prop. 1993/94:99, bet. 1993/94:SkU29, rskr. 1993/94:170, SFS 1994:200) har ytterligare ändringar i systematiskt hänseende gjorts, som närmar oss till EG:s regelsystem.

Vissa avvikelser från EG-reglerna finns dock ännu när det gäller skattebasen. I **avsnitt 5** i propositionen görs en genomgång av skattebasen, varvid förslag lämnas om erforderliga anpassningar av de svenska reglerna. I det därefter följande **avsnittet 6** görs en motsvarande genomgång av de särskilda reglerna om uttagsbeskattning.

I samband med införandet av den inre marknaden beslutades också om en viss utjämning av ländernas mervärdesskattesatser. Beslutet innebär att vissa miniminivåer fastställts. Denna teknik medför att det i huvudsak inte finns några formella krav på en sänkt svensk mervärdesskatt. I ett par fall avviker svenska reducerade skattesatser emellertid formellt från EG:s regler. En genomgång av reglerna görs i **avsnitt 7** i propositionen och förslag läggs fram till nödvändig teknisk anpassning. I de därefter följande **avsnitten 8 och 9** görs en motsvarande genomgång av avdrags- och återbetalningsreglerna.

EG:s regelverk på mervärdesskatteområdet är mycket omfattande, och delvis mycket komplicerat. Detta gäller inte minst de nämnda förfaranderegleрna av övergångskaraktär. Vid tillämpningen av reglerna i EG:s nuvarande medlemsstater har olika praktiska problem uppstått. Genomförande och tillämpning av det nya regelverket har knappast heller skett på ett helt enhetligt sätt i de olika staterna. För att avhjälpa dessa problem läggs kontinuerligt nya förslag fram till förenklingar och förbättringar. Detta nödvändiggör en fortsatt kontinuerlig uppföljning av de svenska reglerna.

I propositionen har beaktats EG-direktiven i deras nu gällande lydelse. I några fall har detta emellertid inte kunnat ske. Således har EG under våren 1994 antagit nya regler för beskattningen av begagnade varor m.m., att genomföras i EG:s medlemsstater från den 1 januari 1995. Detta kräver omfattande ändringar bl.a. i de svenska reglerna om avdrag för s.k. fiktiv skatt. Någon tid har inte stått till förfogande för att utarbeta nödvändiga ändringar på detta område, där Sverige emellertid redan nu tillämpar regler som i flertalet fall leder till samma materiella resultat som de som eftersträvas med EG:s nya regler.

Inte heller lämnas något förslag avseende den nya beskattningsprincip för omsättning i resebyråverksamhet som skall tillämpas enligt sjätte mervärdesskattedirektivet. Förslaget måste på grund av EG-reglernas komplexitet med avseende på tillämpningen anstå för ytterligare beredning. Reglerna i fråga om resebyråverksamhet är dessutom delvis konstruerade efter samma principer som de nämnda nya reglerna för begagnade varor m.m.

I propositionen lämnas inte heller något förslag i fråga om beskattningen på utbildnings-, kultur- eller sport- och idrottsområdena och inte heller avseende ideell och jämförlig verksamhet. Utredningens förslag till lagstiftning i dessa avseenden bör bli föremål för ytterligare överväganden.

Den i propositionen föreslagna lagregleringen är av den beskaffenheten att Lagrådets yttrande normalt bör inhämtas. Lagförslaget reglerar de nödvändiga förutsättningarna för att en EG-harmonisering av mervärdesbeskattningen skall komma till stånd. Vid ett svenskt medlemskap EU den 1 januari 1995 krävs därför att riksdagen tar ställning till lagförslaget i höst. En lagrådsgranskning skulle fördröja avlämnandet av propositionen så att det inte vore möjligt att åstadkomma en avslutad riksdagsbehandling under hösten. Lagrådets hörande skulle därmed fördröja lagstiftningsfrågornas behandling så att avsevärt men skulle uppkomma. Tilläggas kan att förslaget avser ändringar i den nya mervärdesskattelagen vilken lagrådsgranskats i sin helhet så sent som förra hösten. Med hänsyn till det anförda bör yttrande från Lagrådet inte inhämtas.

Regeringen avser nu att ta upp det förslag som utredningen har lämnat om EG-anpassad mervärdesbeskattning vid ett svenskt medlemskap i EU.

4 Beskattningsordningen

4.1 Inledning

Den mest genomgripande förändringen på mervärdesskatteområdet vid ett svenskt medlemskap i EU är, som framgått av avsnitt 3, den nya beskattningsordning som krävs för handel med andra EG-länder. Reglerna, som i EG infördes samtidigt med genomförandet av den inre marknaden 1993, innebär att beskattningsordningen för mervärdesskatten har harmoniserats så att alla gränskontroller kunnat avskaffas inom EG från och med 1993. Det innebär bl.a. att mervärdesskatt inte längre uppbärs i samband med tullprocedurer när en vara importeras från ett annat EG-land. Mervärdesskatten har i stället inordnats helt inom ramen för ländernas interna beskattningssystem, vilket bl.a. medfört behov av ett omfattande skattesamarbete mellan länderna.

Som redovisats i avsnitt 3 är det beskattningsförfarande som nu tillämpas i EG för handeln mellan medlemsstaterna i princip av tillfällig karaktär, en övergångsordning. Det finns en uttalad avsikt att en ny ordning skall övervägas för tiden efter år 1996. Om detta blir fallet är dock tills vidare oklart. Den svenska anpassning som skall ske vid ett medlemskap den 1 januari 1995 måste utgå från nuvarande, gällande EG-regler. De ändringar som erfordras i den svenska lagstiftningen kan heller inte ges en formellt temporär karaktär eftersom de regler som eventuellt senare kan komma att tillämpas inom EG ännu inte finns tillgängliga. Förslaget om beskattningsordningen förutsätter således att ML ändras

eller kompletteras utan några särskilda inskränkningar i tillämpligheten av de nya reglerna.

I propositionen läggs fram förslag om den nödvändiga lagregleringen. När det gäller det nya beskattningsförfarandet torde åtskilliga detaljföreskrifter av kontrollkaraktär m.m. lämpligen kunna regleras som tillämpningsföreskrifter på förordningsnivå eller i regler som utfärdas av myndigheterna.

Reglerna om beskattningsordningen föreslås bilda ett nytt kapitel, 2 a kap., i ML. I de administrativa delarna bygger lagförslaget i huvudsak på de överväganden som Riksskatteverket redovisat i rapporterna 1993:8 och 1994:3.

I avsnitt 4.2 lämnas en översiktlig beskrivning av den nämnda övergångsordningen för beskattningsförfarandet. I avsnitten 4.3-4.5 redovisas vissa centrala punkter och ställningstaganden beträffande beskattningsordningen. I avsnitten 4.6 och 4.7 behandlas vissa ställningstaganden avseende de administrativa delarna. De enskilda lagförslagen kommenteras närmare i författningskommentaren.

4.2 Beskattning av varuhandeln mellan EG-länder

4.2.1 Allmänt om principerna

Transaktioner mellan två medlemsländer i EG skall — med vissa undantag — behandlas enligt destinationsprincipen, dvs. skatten tas ut i och tillfaller det land där varorna och tjänsterna konsumeras (destinationslandet). Det innebär att skatten lyfts av vid försäljning från ett medlemsland till ett annat. Ett skattskyldigt företag anses sälja med s.k. nollskattesats till köpare i andra medlemsländer. Denna princip överensstämmer med vad som gällde i EG före 1993, och också med vad som för närvarande tillämpas vid handel till och från Sverige. I samband med införsel av en vara från ett annat EG-land uppbärs emellertid sedan år 1993 ingen skatt av tullmyndighet i samband med ett importförfarande. All gränsuppbörd för EG-handeln är avskaffad. Skatt påförs i stället köparen i dennes land inom ramen för köparens ordinarie mervärdesskatteredovisning. I vissa fall, t.ex. vid postorderförsäljning till konsumenter, är dock säljaren skattskyldig med skyldighet att leverera in skatten till skattemyndigheterna i köparens land.

Övergångsordningen innehåller omfattande bestämmelser om vad som skall anses som beskattningsgrundande händelser och som omsättningsland. Genom dessa bestämmelser förverkligas principen om beskattning i destinationslandet. Det måste understrykas att regelsystemet är omfattande och innehåller åtskilliga beloppsgränser och andra undantag. Här skall dock nämnas några huvudregler. En varuförsäljning till ett annat EG-land delas upp i två i princip fristående led. I ursprungslandet sker ett tillhandahållande, som nollbeskattas enligt det landets bestämmelser. I mottagarlandet sker ett förvärv, som beskattas där efter det landets regler. Konstruktionen avser att säkerställa att vardera landets

skattesuveränitet behålls, och att länderna i princip självständigt skall kunna fatta beskattningsbeslut. När en näringsidkare i ett EG-land säljer varor till en mervärdesskatteregistrerad näringsidkare i ett annat EG-land, skall förvärvet således anses vara en beskattningsgrundande händelse. Förvärvaren skall då betala mervärdesskatt. För det fall förvärvaren är en näringsidkare vars verksamhet inte medför skattskyldighet eller en juridisk person som inte är näringsidkare skall detsamma gälla om det sammanlagda värdet av förvärven överstiger en viss årlig beloppsgräns. I andra fall skall omsättningen av varor anses som den beskattningsgrundande händelsen och säljaren blir då skyldig att betala skatt. Det gäller bl.a. för det fall förvärvaren är en privatperson i ett medlemsland och transporten skall ske genom säljarens försorg. Varan anses då omsatt i förvärvslandet och säljaren skall betala mervärdesskatt enligt det landets mervärdesskattebestämmelser.

Gränskontrollåtgärder för skatteändamål vid handel inom EG har slopats. Därigenom förenklas företagens verksamhet. De tidigare använda tulldokumenten krävs inte längre. Skattekontrollen i fråga om handel inom EG skall skötas av resp. lands skattemyndigheter på samma sätt som i fråga om intern handel, dvs. i huvudsak på grundval av företagens bokföring. En säljare skall i sina fakturor uppge köparens mervärdesskatteregistreringsnummer. Särskilda regler för registreringsnumren gäller, bl.a. att dessa skall ha ett tillägg som visar registreringslandet. I mervärdesskattedeklarationerna skall särskilt specificeras handel till eller från andra medlemsländer. Skattekontrollen förutsätter vidare nya former för samarbetet mellan medlemsländernas skattemyndigheter för att tillförsäkra att mervärdesskatt betalas då varor omsätts över gränserna.

4.2.2 Försäljning från företag till företag

Med företag avses i detta avsnitt endast företag vars verksamhet medför skyldighet att betala mervärdesskatt. För varuförsäljning mellan sådana företag är huvudregeln att beskattningen sker i destinationslandet enligt följande.

Säljaren påför inte någon skatt på varor som han tillhandahåller kunder i andra medlemsländer. Samtidigt har säljaren full avdragsrätt för mervärdesskatt som är hänförlig till hans inköp. Denna nollbeskattning får ske under två förutsättningar: Varorna måste faktiskt (fysiskt), av säljaren eller av köparen eller för deras räkning, transporteras från ett medlemsland till ett annat. Vidare måste köparen vara mervärdesskatteregistrerad i något EG-land. Köparen måste underrätta säljaren om sitt registreringsnummer. Då säljaren fullgör sina vanliga periodiska mervärdesskattedeklarationer skall han i ett särskilt avsnitt ange sina nollbeskattade försäljningar till kunder i andra medlemsländer. Han skall även upprätta en särskild redogörelse (normalt kvartalsvis). Av den redogörelsen skall framgå registreringsnumren på hans kunder i andra medlemsländer och det sammanlagda värdet av hans försäljningar till var och en av dessa kunder under perioden. Av fakturorna för dessa

transaktioner måste framgå hans eget och kundernas registreringsnummer liksom de andra uppgifter som normalt skall finnas i en faktura.

Köparen blir skattskyldig vid mottagandet av varorna på grund av sitt förvärv. Han måste deklarera sådana förvärv som det här är fråga om i ett särskilt avsnitt i sin vanliga mervärdesskattedeklaration. Köparen får emellertid i samma deklaration göra avdrag för skatten på förvärvet till den del skatten avser förvärv för en verksamhet som medför skattskyldighet och under förutsättning att något särskilt avdragsförbud inte föreligger. I en del medlemsländer kan köparna bli skyldiga att inge även en särskild periodisk redogörelse på motsvarande sätt som säljarna har att göra i sina länder. En sådan redogörelse skall innehålla en förteckning över säljarna i andra medlemsländer och värdet av förvärven från respektive säljare.

Huvudregeln är att ett förvärv anses ske i det land dit godset ankommit när transporten till köparen slutförts. Skatten måste då deklareras i det medlemslandet. Det finns emellertid en särskild bestämmelse för att förhindra skattebortfall. Om varuförvärvet inte beskattas i det land som varorna faktiskt sänts till, kan transaktionen i stället beskattas av det medlemsland som utfärdat det mervärdesskatteregistreringsnummer under vilket köparen har gjort sitt förvärv.

Köparen skall i sin ordinarie mervärdesskattedeklaration ta upp till beskattning alla sådana förvärv för vilka skattskyldighet inträtt under beskattningsperioden. Skattskyldigheten inträder när faktura utfärdas eller senast den 15 i månaden efter den månad då förvärvet äger rum. Skattesats och beskattningsunderlag bestäms i allt väsentligt enligt samma bestämmelser som gäller för beskattning av försäljningar i köparens land.

Överföring av varor mellan medlemsländer, i andra fall än köp, behandlas i princip som vid förvärv. Med omsättning av varor jämställs således att ett företag överför varor från sin verksamhet till ett annat medlemsland. I många fall anses sådana varuöverföringar emellertid inte ge upphov till något förvärv, exempelvis vid temporär införsel.

Skattemyndigheterna kommer att tillhandahålla varandra den information som de får om försäljningar mellan medlemsländer. Det gäller registreringsnummer och sammanlagda försäljningsvärden. Avsikten med detta är att möjliggöra en fortsatt kontroll av varuhandeln över gränserna efter det att nuvarande tullprocedurer upphör. Skattemyndigheterna kommer också att upprätthålla databaser med registreringsnummer för att skattestatusen hos en person skall kunna kontrolleras vid varuhandel mellan medlemsländer. De närmare reglerna för detta informationsutbyte återfinns i rådsförordningen 218/92, som har direkt tillämplighet i medlemsstaterna.

Vad gäller tjänster avseende godstransporter mellan medlemsländer skall beskattningen äga rum i det land från vilket varorna avsänts och den som omsätter transporttjänsten är skattskyldig. Om kunden emellertid är mervärdesskatteregistrerad i ett annat medlemsland, skall beskattningen äga rum där och kunden skall då redovisa och betala mervärdesskatten i det landet. Ungefär på motsvarande sätt behandlas förmedlingstjänster och andra tjänster som har anknytning till en transport.

Omsättning av varor som skall monteras eller installeras i annat EG-land av säljaren eller för dennes räkning skall i princip alltid anses vara gjord i det land där monteringen eller installationen utförs.

En stor del av handeln mellan två EG-länder sker genom åtminstone en mellanhand, som kan utöva sin verkamhet i ett tredje EG-land. Sådana s.k. triangeltransaktioner regleras i särskild ordning och beskrivs närmare i författningskommentaren (jfr 1 kap. 2 § första stycket 4, 2 a kap. 6 § tredje stycket och 3 kap. 30 b § första stycket).

4.2.3 Andra försäljningar

I detta avsnitt behandlas andra försäljningar än sådana som har tagits upp i det närmast föregående avsnittet. Här avsedda försäljningar sker huvudsakligen till personer som inte är mervärdesskattskyldiga för egna försäljningar. Företag, vars försäljning är helt undantagen från skatteplikt, och juridiska personer som inte är näringsidkare (t.ex. myndigheter i vissa fall) är skattskyldiga för förvärv på samma sätt som ett mervärdesskatteregistrerat företag, om förvärven överstiger en viss nivå, nämligen 10 000 ECU under det löpande eller det föregående kalenderåret. I sådant fall skall förvärvaren tilldelas ett mervärdes-skatteregistreringsnummer och förfarandet blir detsamma som är redovisat i avsnitt 4.2.2 beträffande registrerade företag.

Om ett mervärdesskatteregistrerat företag säljer och levererar till en sådan person som inte är skattskyldig för förvärvet, dvs. en privatperson, ett företag vars försäljning är skattefri eller en juridisk person som inte är näringsidkare och där förvärven beträffande de bägge sistnämnda högst utgör 10 000 ECU, skall säljarföretaget påföras skatt i enlighet med det egna landets bestämmelser. Företaget blir alltså skattskyldigt som vid en försäljning inom det egna landet. Om den totala omsättningen till icke skattskyldiga förvärvare, inklusive privatpersoner, i ett annat medlemsland under ett år överstiger en viss nivå, blir emellertid företaget skattskyldigt i det landet. Skatten skall således betalas enligt den skattesats som gäller i destinationslandet och i övrigt hanteras enligt bestämmelserna där. Bestämmelserna avser s.k. distansförsäljningar, dvs. postorderhandel eller annan handel där säljaren ombesörjer att varorna sänds till destinationslandet. Normalt kommer en sådan skattskyldig att ha en särskild representant i förhållande till skattemyndigheterna. Omsättningsnivån är 100 000 ECU. Ett medlemsland får dock tillämpa en lägre nivå, dock lägst ett belopp motsvarande 35 000 ECU. Förvärv av vissa varor som är belagda med punktskatter, nämligen mineralolje-, alkohol- och tobaksvaror, skall emellertid alltid beskattas i destinationslandet. I de fall förvärvaren är en privatperson är det dock säljarens omsättning och inte förvärvet som skall beskattas i destinationslandet.

En särskild ordning gäller för nya transportmedel. Förvärv av sådana varor skall alltid behandlas som förvärv med beskattning i det land där transportmedlet skall användas.

Det finns en definition för nya transportmedel. Definitionen innefattar bilar, flygplan, båtar och motorcyklar. Den täcker även sådana fall då transportmedlen har blivit använda endast en kort period, vilket skall förhindra att den föreskrivna beskattningen kringgås.

I de fall då någon reser från ett medlemsland till ett annat för att köpa andra varor än nya transportmedel, blir säljaren skattskyldig för omsättningen på samma sätt som vid försäljning till någon i det egna landet. Köparen skall i sådant fall inte betala skatt då han återvänder till sitt eget land. Det nu sagda gäller för privatpersoners inköp i ett annat EG-land, om varorna tas hem genom kundens försorg. Även vissa juridiska personer behandlas som tidigare nämnts på detta sätt, om deras inköp inte överstiger en viss gräns (10 000 ECU/år).

Det kan i detta sammanhang nämnas att medlemsländerna har möjlighet att fortsätta med s.k. tax-free försäljning i hamnar och på flygplatser, på flygplan och fartyg fram till den 30 juni 1999 i samband med personbefordran mellan medlemsländerna. Skattefriheten för sådana försäljningar är föremål för i huvudsak samma begränsningar som tillämpas på resenärer som kommer till ett medlemsland från ett icke medlemsland.

4.2.4 Import från icke medlemsländer

Varor som importeras från icke medlemsländer kommer alltjämt att beskattas i samband med importen. Behovet av fullständig tulldokumentation för skatteändamål kommer i dessa fall att bestå. Såväl import som export kommer att vara knutna till den ordning som följer med tullhanteringen.

Det system som råder i förhållandet mellan medlemsländer kommer inte att tillämpas på varor som förs in från ett icke medlemsland. Emellertid kommer ett förenklat rapporteringssystem att kunna användas i vissa fall. Rapporteringen kommer att baseras på det periodiska deklarationssystem som används av mervärdesskatteregistrerade företag när det gäller deras varuförsäljningar till kunder i andra medlemsländer.

4.3 Beskattning av gemenskapsinterna förvärv

Regeringens förslag: Bestämmelser om beskattning av gemenskapsinterna förvärv införs i ML.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Förslaget tillstyrks. Vissa erinringar av teknisk natur och främst på detaljnivå förekommer dock.

Skälen för regeringens förslag: Den nya beskattningsordning som gäller för införsel av varor från EG-länder bygger, som framgår av den

närmare redogörelsen i avsnitt 4.2, på att införselbeskattningen inordnas i det vanliga interna mervärdesskatteförfarandet.

Principen är att mervärdesskatteregistrerade verksamheter som köper eller annars tar emot varor från andra EG-länder skall redovisa dessa i den ordinarie mervärdesskatteredovisningen. Mervärdesbeskattningen måste därför utvidgas till att omfatta inte enbart omsättning inom landet av varor och tjänster, och import av varor från tredje land, utan också till att omfatta "gemenskapsinterna" förvärv av varor från andra EG-länder. Detta innebär ändringar i den centrala regeln i 1 kap. 1 § ML om mervärdesskattelagens tillämpningsområde. Begreppet gemenskapsinterna förvärv har valts för den nya formen av skatteplikt. De närmare definitionerna av detta skattepliktsbegrepp bör införas i ett särskilt kap. 2 a i ML. Detta kapitel kompletterar 2 kap., som nu ger definitioner av det skattepliktsgrundande begreppet omsättning. Den nya beskattningsordningen kräver också särskilda bestämmelser om avdragsrätt för ingående skatt hänförlig till gemenskapsinterna förvärv. En sådan bestämmelse har föreslagits i avsnitt 8.2 genom ett tillägg till 8 kap. 2 §. I de fall mervärdesskatt skall påföras en förvärvare i annat EG-land krävs vidare en bestämmelse om skattefrihet för säljarens omsättning av varor som transporteras från Sverige till detta EG-land. Bestämmelsen föreslås införd i 3 kap. som en ny 30 a §. I 5 kap. har föreslagits bestämmelser om bl.a. distansförsäljningar, omsättning av punktskattepliktiga varor och nya transportmedel, vilka kompletterar regleringen i 2 a kap.

Det nya regelsystemet beskrivs närmare i författningskommentaren till de föreslagna ändringarna i ML.

4.4 Särskilda regler för distansförsäljning och för vissa förvärv.

Regeringens förslag: Vid postorderförsäljning eller motsvarande distansförsäljning till Sverige från ett annat EG-land skall svensk mervärdesskatt tas ut, om den sammanlagda omsättningen här i landet överstiger 320 000 kr per år. Vid leveranser av punktskattepliktiga varor till Sverige från ett annat EG-land skall beskattning dock alltid ske i Sverige oavsett omsättningsbelopp. Den som är skattskyldig för förvärv av punktskattepliktiga varor behöver inte registreras enbart på grund av ett sådant förvärv. Skattemyndigheten i Kopparbergs län bör vara beskattningsmyndighet i de fall registrering inte behövs.

För sådana näringsidkare som inte har avdragsrätt för ingående skatt eller motsvarande eller för juridiska personer som inte är näringsidkare skall vid förvärv av varor som transporteras från andra EG-länder beskattning ske i Sverige, om det sammanlagda värdet av förvärven överstiger 90 000 kr per år.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag utom vad avser förslaget om beskattningsmyndighet.

Remissinstanserna: Remissinstanserna tillstyrker eller lämnar förslaget utan erinran.

Skälen för regeringens förslag: Principerna för mervärdesbeskattning inom den inre marknaden bygger som nämnts i avsnitt 4.2.1 alltjämt på att beskattning skall ske i konsumtionslandet (den s.k. destinationsprincipen). Detta gäller för den normala kommersiella handeln över gränserna i EG mellan näringsidkare. Privatpersoner förutsätts däremot kunna köpa varor fritt i önskat EG-land, utan beskattningskonsekvenser när varorna förs hem till det egna landet (undantag gäller för nya transportmedel, se avsnitt 4.5).

För postorderhandel eller annan s.k. distansförsäljning gäller emellertid särskilda restriktioner. En näringsidkare som sänder varor till ett annat EG-land till en privatperson eller till någon annan som inte är skattskyldig för gemenskapsinternt förvärv skall ta ut destinationslandets mervärdesskatt. Omsättningen anses gjord i destinationslandet, och säljaren skall vara registrerings- och betalningsskyldig där. Om omsättningen är av mindre omfattning skall dock dessa principer frångås. Enligt EG-reglerna skall sålunda postorderföretag med en årsomsättning i ett visst EG-land om högst 100 000 ECU bli skattskyldigt för omsättning i hemlandet och betala det landets skatt. Ingen mervärdesskatt tillfaller i sådant fall konsumtionslandet. För EG-länder som anser att en så hög gräns skulle kunna skapa allvarligare konkurrensproblem tillåts dock införandet av en lägre gräns, som dock inte får understiga 35 000 ECU.

Mot bakgrund av den svenska mervärdesskattens nivå om 25 %, och de väsentligt lägre skattenivåer som tillämpas i vissa av EG-länderna, bör den gräns som tills vidare skall användas för distansförsäljning till Sverige utgå från den lägre gräns som EG-reglerna medger och bestämmas till 320 000 kr. Reglerna föreslås införda i 2 § i 5 kap.

Den nu nämnda gränsen skall tillämpas för varor i allmänhet. För punktskattepliktiga tobaks-, alkohol- och mineraloljeprodukter skall dock beskattning alltid ske i Sverige om de sänds hit oavsett omsättningsbelopp. Om varorna sänds till en privatperson är säljaren skattskyldig här för sin omsättning. Om varorna i stället sänds till en näringsidkare eller till en juridisk person som inte är näringsidkare är denne skattskyldig här för sitt förvärv. En reglering av denna innebörd föreslås införd i 5 kap. 2 §. En sådan förvärvare som är skattskyldig enbart på grund av förvärv av punktskattepliktiga varor skall enligt EG-reglerna inte behöva registrera sig till mervärdesskatt. Detta gäller exempelvis för en näringsidkare som bedriver verksamhet som inte medför skattskyldighet för omsättning. Motsvarande bestämmelse föreslås i 14 kap. ML. I 12 kap. ML bör tas in en bestämmelse om att skattemyndigheten i Kopparbergs län skall vara beskattningsmyndighet i dessa fall. Motsvarande reglering finns också för nya transportmedel (jfr avsnitt 4.5).

Enligt principerna för gemenskapsinterna förvärv skall mervärdesskatteregisterade verksamheter som förvärvar varor vilka transporteras från andra EG-länder beskattas för förvärvet i sitt hemland.

För sådana näringsidkare m.fl. som inte har avdragsrätt för ingående mervärdesskatt, eller motsvarande rätt till återbetalning av mervärdesskatt, skall enligt EG-reglerna särskilda regler tillämpas. Det gäller således näringsidkare vars omsättningar inte är skattepliktiga, men också juridiska personer som inte är näringsidkare. Sådana förvärvare skall i begränsad utsträckning kunna förvärva varor från andra EG-länder utan att betala sitt hemlands mervärdesskatt. Enligt EG-reglerna får medlemsländerna själva bestämma vilken gräns som skall tillämpas, men denna gräns får inte bestämmas till ett lägre belopp än vad som motsvarar 10 000 ECU per år. Om en sådan företagare eller juridisk person förvärvar varor till ett värde understigande gränsen kan förvärvet ske utan beskattningskonsekvenser i Sverige. I stället utgör omsättningen den beskattningsgrundande händelsen och säljaren blir skattskyldig i det egna landet och skall betala sitt hemlands skatt. Är förvärven större, måste förvärvaren dock redovisa mervärdesskatt för gemenskapsinternt förvärv här. Det innebär också att registrerings- och deklarationsplikt kommer att föreligga.

Den gräns som skall tillämpas för svensk del bör tills vidare bestämmas till 90 000 kr. Liksom i fråga om distansförsäljningsfallen torde den relativt höga svenska skattenivån nödvändiggöra en låg gräns för skattefriheten i Sverige. Bestämmelser motsvarande de här redovisade EG-reglerna föreslås införda i 2 a kap. 3 §.

4.5 Särskilda regler för förvärv av nya transportmedel

Regeringens förslag: Förvärv av nya transportmedel, inkluderande olika typer av motorfordon, större båtar samt luftfartyg, skall alltid beskattas i Sverige. Förvärvaren behöver inte registreras till mervärdesskatt enbart på grund av ett sådant förvärv. Förvärvaren skall redovisa mervärdesskatt på förvärvet till Skattemyndigheten i Kopparbergs län i de fall registrering inte behövs.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag utom vad avser förslaget om beskattningsmyndighet.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* anser att Skattemyndigheten i Kopparbergs län bör vara beskattningsmyndighet beträffande förvärv av nya transportmedel.

Skälen för regeringens förslag: För nya transportmedel innebär EG-reglerna, för övergångsordningen under åren 1993-1996, att mervärdesskatten alltid skall tas ut i det land till vilket det nya fordonet förs för att användas permanent. För begagnade motorfordon och andra begagnade

transportmedel gäller de allmänna reglerna för varuhandeln (innebärande att en privatpersons inköp normalt beskattas i förvärvslandet).

De särskilda reglerna om nya transportmedel kräver dels en definition av vilka transportmedel som omfattas av särreglerna, dels en definition av vad som avses med ett nytt transportmedel. En sådan definition föreslås införd i 1 kap. 13 a § ML. Med transportmedel avses i huvudsak alla motorfordon, båtar med en längd överstigande 7,5 m och flygplan med en startvikt överstigande 1 550 kg. För att ett transportmedel skall anses nytt krävs exempelvis beträffande motorfordon att det förvärvas inom 6 månader från det att det första gången tagits i bruk, eller att det körts högst 600 mil.

Ett sådant nytt transportmedel skall således alltid beskattas i Sverige, om det förs hit från ett annat EG-land. Även en privatperson, eller någon annan som inte annars är skattskyldig till mervärdesskatt för omsättning eller gemenskapsinternt förvärv, är skattskyldig för förvärvet. Den skattskyldige behöver inte registreras till mervärdesskatt enbart på grund av ett sådant förvärv. Skatten bör, såsom RSV förordat, redovisas till Skattemyndigheten i Kopparbergs län i de fall registrering inte skall ske. Regler om beskattning av förvärv av nya transportmedel återfinns i 2 a kap. ML. Frågan om registrering regleras i 14 kap. ML. Beskattningsmyndigheten anges i 12 kap. ML.

Enligt EG-reglerna får varje medlemsstat självt fastställa vilka rutiner som skall användas för beskattningen i dessa fall. Enligt RSV:s rapport 1994:3 kan beskattningen av sådana fordon som skall registreras i Sverige om de förvärvas för att användas här, dvs. flertalet motorfordon, möjliggöras i samband med att transportmedlet registreras. RSV avser att upprätta ett samarbete med bilregistreringsmyndigheten och registreringsmyndigheten för flygplan för att uppnå en kontroll av att deklarationsplikten fullgörs. RSV avser också att träffa avtal om utbyte av viss information med närmast berörda EG-länder. I prop. 1994/95:55 har lämnats ett förslag om att även försäljningsskatten på motorfordon skall tas ut i samband med registreringen.

Den närmare regleringen av beskattningen vid förvärv av nya transportmedel bör ske genom förordning.

4.6 Redovisning i deklaration och i periodiska sammanställningar

Regeringens förslag: Mervärdesskattedeklarationerna skall kompletteras med uppgifter om varuhandel med andra EG-länder. Skatt som avser gemenskapsinterna förvärv skall särredovisas i mervärdesskattedeklarationen. Mervärdesskatten skall redovisas för enmånadsperioder för sådana skattskyldiga som bedriver handel med EG.

En skyldighet att lämna periodiska sammanställningar över handeln med EG införs. Sammanställningarna skall normalt redovisas kvartalsvis, men i vissa fall för kalenderår. För dem som har rätt att redovisa periodiska sammanställningar helårsvis införs också möjligheten att redovisa skatten för helt kalenderår.

Sammanställningarna skall lämnas till RSV senast 35 dagar efter utgången av den period som sammanställningen avser. En särskild förseningsavgift skall tas ut av skattemyndigheten om sammanställningen lämnas för sent.

RSV skall utgöra samordningsmyndighet för informationsutbytet i förhållande till andra EG-länder.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag utom i följande avseenden. En möjlighet införs för dem som bedriver EG-handel att redovisa skatten för helt kalenderår. Vid helårsredovisning skall deklarationen lämnas senast 5 februari året därpå. De periodiska sammanställningarna skall tillställas RSV som samordningsmyndighet.

Remissinstanserna: *RSV* och *Statistiska Centralbyrån* tillstyrker enmånadsredovisning av skatten för dem som bedriver EG-handel. RSV anser dock att det även i deklarationshänseende bör införas en möjlighet till kalenderårsredovisning motsvarande den som gäller för de periodiska sammanställningarna. *Näringslivets Skattedelegation* accepterar en övergång till enmånadsredovisning men anser att en möjlighet bör finnas för de företag som så önskar att få behålla tvåmånadersredovisning, under förutsättning att de ändå gör kvartalssammanställningarna. *Svenska Revisorsamfundet* avstyrker förslaget om enmånadsredovisning. *Riksrevisionsverket* anser att det bör övervägas att införa enmånadsredovisning för samtliga företag med omsättning över viss storlek och inte bara för dem som bedriver EG-handel.

Flera remissinstanser, däribland *Näringslivets Skattedelegation, Lantbrukarnas Riksförbund och Svenska Revisorsamfundet*, accepterar inte att de periodiska sammanställningarna skall behöva lämnas samtidigt med deklarationerna. Den tid om 35 dagar efter redovisningsperioden som enligt förslaget de skattskyldiga har på sig för att upprätta de kvartalsvisa periodiska sammanställningarna bör förlängas till åtminstone 50-60 dagar. Det är i stor utsträckning samma personer som sammanställer både rapporterna och deklarationerna. Sammanställningnarna skall inte hållas tillgängliga för skattemyndigheterna i andra länder förrän tre månader

efter utgången av resp. kvartal. Det är inte rimligt att företagen får endast en mindre del av den totalt tillgängliga tiden. *Näringslivets Skattedelegation, Svenska Revisorsamfundet* och *Föreningen Auktoriserade Revisorer* anser vidare att en successiv anpassning bör ske till den nya ordningen vilket innebär att reglerna om förseningsavgift bör få ett senare ikraftträdande alternativt mycket generösa eftergiftsregler. Det nya systemet är komplicerat och kräver nya administrativa rutiner. *Riksrevisionsverket* ifrågasätter om den föreslagna förseningsavgiften är tillräckligt hög. Verket anser liksom *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund* och *Skattemyndigheten i Kalmar län* att en differentiering av avgiften bör övervägas.

Skälen för regeringens förslag: Den mervärdesskatt som belöper på ett gemenskapsinternt förvärv skall den skattskyldige redovisa som utgående skatt i sin ordinarie mervärdesskattedeklaration. EG-reglerna innebär att den skatt som hänför sig till sådana förvärv skall särredovisas i deklarationen. Bestämmelserna i 13 kap. ML om redovisning av skatt bör kompletteras i enlighet med detta.

EG-reglerna innebär dessutom att deklarationer som avser verksamhet där handel till eller från EG-länderna förekommer skall förses med uppgifter om det sammanlagda värdet av från EG förvärvade varor, liksom det sammanlagda värdet av till EG tillhandahållna varor. Dessa krav på uppgiftslämnande föreskrivs av kontrollskäl och bör tas in i 13 kap. ML. Bestämmelser om vilka uppgifter som skall lämnas bör kunna meddelas som tillämpningsföreskrifter till de allmänna redovisningsreglerna i 13 kap. ML.

Ett särskilt gemensamt kontrollsystem för mervärdesskatten har byggts upp inom EG. Det bygger på att uppgifter om varuomsättning till andra EG-länder samlas in kvartalsvis från de skattskyldiga. Dessa sammanställningar skall sedan tillhandahållas de övriga ländernas skattemyndigheter. Ett datasystem har byggts upp för denna verksamhet. Riksskatteverket förbereder, i enlighet med regeringens uppdrag, en svensk anslutning till detta kontrollsystem.

Sammanställningarna skall för varje kvartal redovisa värdet av försäljningar (och andra leveranser) av varor till varje kund i andra EG-länder, med angivande av kundernas registreringsnummer.

I 13 kap. ML föreslås en regel om skyldighet att göra sådana sammanställningar. Även för de periodiska sammanställningarna bör närmare bestämmelser om vilka uppgifter som skall lämnas kunna meddelas som tillämpningsföreskrifter. I 14 kap. bör tas in regler om att sammanställningarna normalt skall redovisas kvartalsvis. I enlighet med ett särskilt undantag som medgetts Sverige i avtalsförhandlingarna bör för vissa mindre verksamheter sammanställningarna få redovisas för kalenderår. De närmare förutsättningarna för att få redovisa de periodvisa sammanställningarna för kalenderår kommenteras nedan i samband med att redovisningsperioderna för mervärdesskatten behandlas.

Enligt EG-reglerna får medlemsländerna själva bestämma när företagen skall lämna de periodiska sammanställningarna, och i vilka former detta skall ske. Å andra sidan krävs av medlemsländerna att sammanställ-

ningarna lämnas in i sådan tid att uppgifterna på dem kan hållas tillgängliga på datamedium för övriga EG-länders skattemyndigheter senast tre månader efter utgången av resp. kalenderkvartal. Länderna har således möjlighet att bestämma tidpunkten för lämnande av sammanställningarna mot bakgrund av hur lång tid som därefter behövs för att registrera uppgifterna. Utredningen har i enlighet med vad som angetts i RSV:s rapport 1993:8 föreslagit att de periodiska sammanställningarna skall lämnas till skattemyndigheten senast 35 dagar efter utgången av den period som sammanställningen avser. RSV har därvid beräknat tidpunkten för lämnandet mot bakgrund av de rutiner för hanteringen av de periodiska sammanställningarna som verket utarbetat. Avsikten är att förtryckta blanketter för periodisk sammanställning skall sändas ut till berörda skattskyldiga i samband med att den förtryckta deklarationsblanketten sänds ut. Hanteringen därefter kan i huvuddrag sägas innefatta följande. Uppgifterna i sammanställningen registreras i det centrala skatteregistret i en särskild databas, i förekommande fall efter påminnelse att lämna sådan uppgift. De redovisade uppgifterna kontrolleras genom jämförelse med mervärdesskattedeklarationerna för samma tidsperiod och i förekommande fall registreras rättelser eller justeringar av uppgifterna. Enligt RSV kräver nämnda hantering att uppgifterna lämnas senast 35 dagar efter varje kvartals utgång för att verket skall kunna garantera en fullgod kvalitet på de uppgifter som skall finnas tillgängliga för skattemyndigheterna i andra EG-länder. Då tillräckliga skäl saknas för att frångå RSV:s bedömning föreslås att sammanställningarna lämnas inom den av verket föreslagna tiden. En bestämmelse om nämnda tidpunkt bör tas in i 14 kap. ML. Det kan i detta sammanhang noteras att de skattskyldiga måste föra räkenskaper på ett sådant sätt att de möjliggör tillämpning av mervärdesskattebestämmelserna och skattemyndigheternas kontroll av tillämpningen.

En särskild förseningsavgift bör införas för försenat uppgiftslämnande i fråga om sammanställningarna. Utredningen har endast lämnat förslag till en enhetligt angiven förseningsavgift om 1 000 kr. Frågan om en eventuell differentiering av denna avgift kan enligt utredningens mening emellertid behöva övervägas. Det finns dock för närvarande inte skäl att frångå förslaget om en enhetlig avgift. Skulle det senare visa sig bli nödvändigt kan en omprövning av detta ställningstagande komma att bli aktuellt. Det bör i detta sammanhang understrykas att insamlandet av de kvartalsvisa sammanställningarna görs för att tillgodose övriga EG-länders kontrollbehov, liksom motsvarande uppgifter i andra EG-länder möjliggör de i Sverige verksamma företagens kontroll. Det är således en skyldighet för Sverige att effektivt tillse att de nödvändiga uppgifterna lämnas i rätt tid och i den omfattning som föreskrivs i EG-reglerna. Det kan emellertid finnas skäl att under ett inledningsskede tillämpa reglerna om påförande av förseningsavgift med viss restriktivitet.

Utredningen har i 14 kap. ML föreslagit att de periodiska sammanställningarna skall lämnas in till skattemyndigheten i det län där den skattskyldige är registrerad. Enligt EG:s direktiv skall varje medlemsland utse en myndighet som svarar för samordningen av informationsutbytet

inom det särskilda datasystem som tillskapats för kommunikation mellan medlemsländerna. Enligt RSV:s rapport 1994:3 bör denna samordningsmyndighet organisatoriskt utgöra en del av RSV. Uppgifterna för samordningsmyndigheten kommer bl.a. att bestå i att medverka i insamlandet av de periodiska sammanställningarna och att påtala brister i dessa för berörda skattskyldiga. Myndigheten skall också ha befogenhet att genomföra kontrollaktiviteter. Av rapporten framgår vidare att de skattskyldiga som är anslutna till tulldatasystemet avses från och med den 1 januari 1995 kunna lämna periodiska sammanställningar direkt till tulldatasystemet. Från tulldatasystemet kommer därefter uppgifterna att föras över till skatteförvaltningen.

Med hänsyn till vad som nu redovisats föreslås en bestämmelse i 12 kap. om RSV:s funktion av samordningsmyndighet. Vidare bör de periodiska sammanställningarna lämnas till RSV, i förekommande fall via tulldatasystemet. De bör således inte, såsom utredningen föreslagit, tillställas skattemyndigheten. Befogenheten att påföra förseningsavgift bör dock i enlighet med utredningens förslag finnas hos skattemyndigheten.

Redovisningsperioderna för mervärdesskatt kan enligt EG-reglerna bestämmas till en månad, två månader eller ett kvartal. Medlemsländerna har dock rätt att bestämma andra redovisningsperioder, dock inte längre tid än ett år. I Sverige redovisas mervärdesskatt i huvudsak för tvåmånadersperioder (jfr 14 kap. 8 § ML). Verksamheter med årligt beskattningsunderlag understigande 200 000 kr är inte registreringsskyldiga för mervärdesskatt men skall redovisa skatten i inkomstskattedeklarationen. För sådana verksamheter medges därför i princip en helårsredovisning av mervärdesskatten. I vissa fall (exportföretag) kan skattemyndigheten medge enmånadsredovisning och för verksamheter som registrerats trots att beskattningsunderlagen för ett beskattningsår inte överstiger 200 000 kr (handelsbolag) kan redovisning få ske för perioder om helt beskattningsår (14 kap. 9 § ML).

Det utrednings- och planeringsarbete som RSV nu bedriver, i enlighet med den nämnda rapporterna 1993:8 och 1994:3, bygger på att de skattskyldiga som har handel med EG skall redovisa skatten för enmånadsperioder. Skälet till detta är i första hand att den redovisning för tvåmånadersperioder, som nu tillämpas för huvuddelen av de skattskyldiga, inte väl kan förenas med kvartalsredovisningen av de periodiska sammanställningarna som också erfordras i det nya systemet. RSV avser som nämnts att sända ut förtryckta blanketter för de periodiska sammanställningarna i anslutning till utgången av det aktuella kvartalet för att åstadkomma en så tidig avstämning som möjligt mellan deklarerade uppgifter och kvartalssammanställda uppgifter. Mot bakgrund av den av RSV föreslagna hanteringsordningen föreslås att en regel om enmånadsredovisning för företag med EG-handel förs in i 14 kap. 8 § ML. En sådan regel mildrar också det framtida räntebortfall som blir effekten av att importbeskattningen slopas i det nya systemet.

I anslutningsfördraget har Sverige som nämnts fått möjlighet att i vissa fall medge periodiska sammanställningar för helt kalenderår. För detta krävs, enligt utredningsförslaget, att det sammanlagda beskattnings-

underlaget högst uppgår till 320 000 kr per kalenderår och att den omsättning som skall anges i en periodisk sammanställning högst uppgår till 120 000 kr per kalenderår. RSV har i rapporten 1994:3 framhållit att många skattskyldiga kommer att ha en begränsad EG-handel. Av förenklings- och effektivitetsskäl bör därför de skattskyldiga som fått en möjlighet att göra periodvisa sammanställningar för kalenderår också få en motsvarande möjlighet att redovisa mervärdesskatten för kalenderår. RSV anser att redovisningsperiodens längd för såväl skatten som den periodiska sammanställningen bör fastställas utifrån samma beloppsmässiga förutsättningar. RSV:s uppfattning biträds. Beträffande dem som inte bedriver EG-handel gäller ett årligt beskattningsunderlag om högst 200 000 kr för att redovisning av mervärdesskatten skall få ske genom inkomstdeklaration. Samma beloppsgräns föreslås för den som bedriver EG-handel och som redovisar skatten helårsvis i en särskild mervärdesskattedeklaration. Vidare bör den föreslagna omsättningsgränsen 320 000 kr avseende skyldigheten att lämna periodiska sammanställningar sänkas till 200 000 kr. Den gräns om högst 120 000 kr i årlig EG-omsättning som utredningen föreslagit som krav för att få göra sådan sammanställning för helt år bör också gälla som förutsättning för att redovisa skatten för helår. Vad som nu föreslagits avser endast sådana skattskyldiga som tillämpar kalenderår som räkenskapsår. För skattskyldiga med brutet år som räkenskapsår bör alltid enmånadsredovisning tillämpas. Det nu sagda bör komma till uttryck i 14 kap. ML.

De skattskyldiga som idag redovisar mervärdesskatt för kalenderår i en särskild mervärdesskattedeklaration får lämna deklarationen senast den 5 april året därpå (14 kap. 13 § första stycket ML). Enligt EG:s direktiv gäller dock att deklarationen skall ges in senast två månader efter redovisningsperiodens utgång. RSV har därför i sin rapport 1994:3 föreslagit att redovisningsdagen för dessa skattskyldiga skall vara den 5 februari och inte som enligt nuvarande ordning den 5 april. RSV:s bedömning biträds. Inte endast de sammanställningar som görs kvartalsvis utan även sådana periodiska sammanställningar som görs för kalenderår måste vara tillgängliga för skattemyndigheterna i andra EG-länder senast tre månader efter det kvartal uppgifterna avser. Redan den 1 april skall således sammanställningarna som avser kalenderåret innan vara tillgängliga i medlemsländernas datasystem. Den rutin som RSV avser att införa med samtidig avstämning av uppgifterna i de periodiska sammanställningarna mot de deklarerade uppgifterna utgör ytterligare skäl till att mervärdesskattedeklarationen för skattskyldiga med helt kalenderår som redovisningsperiod bör lämnas senast den 5 februari. Den särskilda redovisningstidpunkten för helårsredovisande skattskyldiga i 14 kap. 13 § första stycket ML bör därför slopas. Vidare föreslås att de periodiska sammanställningarna skall kunna göras på annat sätt än genom pappersdokument. En bestämmelse om detta bör tas in i 14 kap. ML.

Regeringens förslag: Skyldigheten att registreras till mervärdesskatt utsträcks till i princip samtliga skattskyldiga, således även till dem som redovisar mervärdesskatten i självdeklarationen. Skyldigheten att göra registreringsanmälan skall i sådana fall anses fullgjord genom avlämnandet av självdeklarationen.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag utom vad avser frågan om registreringsanmälan.

Remissinstanserna: *RSV, Näringslivets Skattedelegation och Svenska Revisorsamfundet* anser att den som redovisar mervärdesskatt i inkomstdeklarationen inte skall behöva lämna särskild registreringsanmälan till mervärdesskatt.

Skälen för regeringens förslag: För närvarande omfattas endast de skattskyldiga som har årligt beskattningsunderlag överstigande 200 000 kr av regler i 14 kap. 1 § ML om särskild registrering till mervärdesskatt. Med registreringsskyldigheten följer enligt 14 kap. 2 § ML en skyldighet att anmäla sig för registrering hos skattemyndigheten. Den som är registrerad eller skyldig att anmäla sig för registrering skall redovisa skatten i en särskild mervärdesskattedeklaration (14 kap.3 § ML). Är beskattningsunderlaget lägre än 200 000 kr för ett beskattningsår, behövs vanligen ingen registreringsanmälan. Mervärdesskatten redovisas i den särskilda självdeklarationen. Sverige har i anslutningsfördraget fått behålla nuvarande system med redovisning i inkomstdeklarationen för de små och medelstora företagen under förutsättning att de inte bedriver EG-handel. De företag som bedriver sådan handel måste däremot lämna en särskild mervärdesskattedeklaration.

EG:s regler innebär emellertid att alla näringsidkare, oavsett omsättningens storlek, skall mervärdesskatteregistreras. En annan sak är att små och medelstora företag kan befrias från skattskyldighet för sin omsättning om denna är av ringa storlek, eller medges andra lättnader. Det bör också noteras att den generella registreringsskyldigheten inte berör den som är skattskyldig endast på grund av förvärv av nya transportmedel eller punktskattepliktiga varor (jfr avsnitt 4.4 och 4.5).

Vid försäljning av varor till andra EG-länder gäller enligt huvudregeln att försäljningen kan ske skattefritt, och med avdrag för ingående mervärdesskatt, under förutsättning att köparen är mervärdesskatteregistrerad i sitt land. Ett svenskt företag som säljer varor till ett annat EG-land måste således ha kunskap om köparens eventuella mervärdesskatteregistrering. Om säljaren inte har uppgift om gällande registrering, måste svensk mervärdesskatt tas ut. De svenska företagen förutsätts kunna kontrollera en av köparen lämnat registreringsnummer till mervärdesskatt genom de datasystem som varje EG-land obligatoriskt skall vidmakthålla för detta ändamål. På motsvarande sätt skall företag i andra EG-länder kunna få uppgifter om svenska mervärdesskatteregistreringar.

De nu angivna förhållandena understryker behovet av att mervärdesskatteregistreringen får en generell räckvidd.

Enligt nuvarande ordning i Sverige är det som nämnts endast den som skall redovisa skatten i en särskild mervärdesskattedeklaration som finns registrerad i det särskilda mervärdesskatteregistret. Detta register ingår i företagsskatteregistret som en del av det centrala skatteregistret. De skattskyldiga som redovisar mervärdesskatten i självdeklarationen är inte registrerade i mervärdesskatteregistret. Däremot finns det i det centrala skatteregistret en markering att en sådan skattskyldig redovisar mervärdesskatt. Enligt RSV görs redan i samband med beräkningen av den preliminära F-skatten eller den särskilt debiterade A-skatten för inkomståret en markering i skattesystemet att mervärdesskatt redovisas i inkomstdeklarationen. Senast i samband med regleringen av mervärdesskattens belopp i slutskattsedeln som utfärdas efter varje års taxering görs en markering med innebörd att redovisning skett av mervärdesskatt. Härigenom kommer alla som redovisar mervärdesskatt att finnas registrerade i det centrala skatteregistret.

Det krav som EG:s kontrollsystem ställer på registrering av samtliga mervärdesskatteredovisande företag kan därmed anses tillgodosett. Härvid bör beaktas att Sverige genom anslutningsfördraget fått behålla förfarandet att redovisa mervärdesskatt i inkomstdeklarationen och att detta förfarande inte kommer i fråga för dem som bedriver EG-handel eller som har en verksamhet med sammanlagt beskattningsunderlag överstigande 200 000 kr. En regel om generell registrering, innefattande såväl den särskilda mervärdesskatteregistreringen som den registrering som görs i det centrala skatteregistret för den som redovisar mervärdesskatt i självdeklaration, föreslås därför i 14 kap. 1 § ML. Den som redovisar skatten i självdeklarationen bör anses ha fullgjort sin skyldighet att anmäla sig för registrering genom avlämnande av deklarationen. Detta bör gälla trots den eftersläpning mellan registreringsanmälan och registrering som uppkommer jämfört med förfarandet med särskild registreringsanmälan. Vad som nu sagts bör komma till uttryck genom en ändring i 14 kap. 2 § ML.

5 Mervärdesskattebasen i Sverige och EG

5.1 Inledning

Genom det sjätte mervärdesskattedirektivet, antaget av Ministerrådet år 1977, togs det hittills viktigaste steget i fråga om harmonisering av medlemsstaternas mervärdesskattelagstiftning. Samtliga EG-stater har mervärdesskatt. Direktivet är bindande för medlemsländerna och innehåller detaljerade bestämmelser för hur skattebasen för mervärdesskatten, dvs. skattepliktens omfattning, skall vara utformad inom EG. Bestämmelserna är inte omedelbart tillämpliga i respektive medlemsland utan är till sin innebörd bindande anvisningar riktade till medlemsländerna för hur deras

mervärdesskattelagstiftning skall vara utformad. Emellertid lämnar direktivets bestämmelser ofta en tämligen vid ram för de enskilda medlemsstaternas utformning av undantagen från skatteplikten. Detta har varit nödvändigt med hänsyn till de olika samhällsförhållandena i medlemsstaterna. Hänsynen till kravet på konkurrensneutralitet torde vara av särskild betydelse vid tolkning och tillämpning av direktivet.

Direktivets bestämmelser är, bortsett från vissa temporära särlösningar, genomförda i medlemsländerna och nytillträdande stater har undantagslöst måst anpassa sin lagstiftning till direktivet. Inte heller Sverige har, bortsett från vad som särskilt överenskommits i anslutningsfördraget, något utrymme för avvikelser från den av EG stipulerade skattebasen.

Bakgrunden till behovet av denna harmonisering är, förutom hänsynen till det handelsmässiga kravet på konkurrensneutralitet medlemsstaterna emellan, att EG:s budget till betydande del bygger på en viss andel av medlemsländernas mervärdesskattebas. Från år 1986 har medlemsländerna förbundit sig att, efter visst utjämningsförfarande med hänsyn till medlemsländernas olika skattesatser, årligen till EG:s finansiering överlämna ett belopp som motsvarar högst 1,4 procentenheter av skattebasen till EG. Även kravet på en rättvis fördelning medlemsstaterna emellan av EG:s gemensamma kostnader medför således att enhetliga bestämmelser om mervärdesskattebasen måste finnas inom EG. Denna funktion av mervärdesskattereglerna innebär således att det är av väsentligt intresse för EG att alla medlemsländer i detalj följer bestämmelserna om skattepliktens omfattning. Att så sker övervakas också noggrant.

En harmonisering av den svenska mervärdesskattelagens skattebas gentemot EG förutsätter, förutom att skatteplikten omfattar samma slags verksamheter och omsättning av samma slags varor och tjänster, att omfattningen och räckvidden av undantagen från skatteplikten är desamma.

Såväl Sverige som EG-länderna har generell mervärdesskatteplikt i den bemärkelsen att yrkesmässig omsättning av varor och tjänster beskattas om inte omsättningen uttryckligen är undantagen från skatteplikt. För Sveriges del fick lagstiftningen denna utformning först i samband med den s.k. skattereformen som till större delen trädde i kraft den 1 januari 1991 (prop. 1989/90:50, SkU 1989/90:10, prop. 1989/90:111 och SkU 1989/90:31). Genom skattereformen utvidgades också det beskattningsbara området väsentligt vilket inneburit ett inte obetydligt närmande till den skattebas som gäller inom EG.

I anslutningsfördraget har Sverige medgivits rätt att under en övergångperiod bibehålla vissa av de undantag från skatteplikt som nu tillämpas och som inte är konforma med reglerna i sjätte direktivet. Således kan Sverige tills vidare från skatteplikt undanta tillhandahållande av biobiljetter, tjänster som tillhandahålls av författare, konstnärer och artister, inträde till idrottsevenemang och omsättning av nyproducerade byggnader inklusive mark samt mark som utgör byggnadstomt. I fråga om undantaget för tillhandahållande av biobiljetter gäller detta till utgången av 1995. Sverige har vidare fått rätt att bibehålla de s.k. kvalificerade undantagen (nollskattesats) avseende allmänna nyhetstidningar inkl. radio- och

kassettidningar, vissa läkemedel samt framställning av medlemstidningar och organisationstidskrifter eller tjänster som har samband med sådan framställning.

Utredningen har på flera områden funnit att de befintliga svenska undantagsbestämmelserna kan anses vara konforma med den ordning som skall gälla enligt EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv och därför inte behöver ändras. Det gäller undantagen för försäkringsområdet, radio- och televisionsverksamhet, allmänna nyhetstidningar, flygbensin och flygfotogen, lotteri- och spelverksamhet, kyrkogårdsförvaltning, och överlåtelse av inventarier och av verksamhet i vissa fall. Dessa undantag från skattebasen tas inte upp i det följande. Utöver de förslag som nu lämnas har utredningen också funnit att mervärdesskattereglerna i fråga om utbildning, kultur, sport och idrott samt för ideell och jämförlig verksamhet behöver ändras om konformitet skall uppnås. Regeringen avser att efter fortsatta analyser återkomma med förslag i frågan.

5.2 Fastighetsområdet

Regeringens förslag: Korttidsupplåtelser av lokaler och anläggningar för idrottsutövning skall inte omfattas av undantaget från skatteplikt för överlåtelse och upplåtelse av rätt till fastighet.

Utredningens förslag: Utredningen har föreslagit att korttidsupplåtelser av lokaler och anläggningar för idrottsutövning samt upplåtelser för trafik av vägar och broar m.m. inte skall anses som upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* och *Svenska Revisorssamfundet* anser att den föreslagna ändringen inte bör utformas som ett undantag från vad som är att anse som upplåtelse av rättighet till fastighet utan i stället föras in i 3 kap. 3 § som reglerar undantaget från skatteplikt för olika upplåtelser. Förslaget har i övrigt avstyrkts av *Byggentreprenörerna* och *Näringslivets Skattedelegation*. Övriga remissinstanser har tillstyrkt eller lämnat förslaget utan erinran.

Skälen för regeringens förslag: Utredningen har funnit att de svenska reglerna i huvudsak överensstämmer med vad som föreskrivs i EG:s sjätte mervärdsskattedirektiv. När det gäller omsättning av fastighet är skatteplikten vidare enligt direktivet än vad som gäller enligt ML. Således skall enligt sjätte mervärdesskattedirektivet till skillnad från vad som gäller i Sverige överlåtelse av nyproducerade byggnader och mark därtill samt obebyggd mark som utgör byggnadstomt omfattas av skatteplikten. Sverige har emellertid i anslutningsfördraget fått rätt att tills vidare från skatteplikt undanta överlåtelser av detta slag. Mot denna bakgrund behöver de svenska bestämmelserna på detta område tills vidare inte ändras.

Utredningens förslag i fråga om upplåtelse av rätt till fastighet i vissa fall innebär att korttidsupplåtelser av lokaler och anläggningar för idrottsutövning och upplåtelse av väg, spåranläggning, bro eller tunnel eller annan upplåtelse som huvudsakligen avser tillträde till en fastighet inte skall anses som upplåtelse av rättighet till fastighet. Enligt utredningen syftar förslaget till att klargöra att undantaget från skatteplikt för upplåtelse av rättigheter till fastighet endast är tillämpligt på upplåtelse av rättighet till fastigheten som sådan och då endast sådan upplåtelse som innebär en rätt för rättighetsinnehavaren och inte andra att få disponera en fastighet.

Liksom *Riksskatteverket* anser regeringen att vissa grundläggande begrepp bör ha samma innebörd i mervärdesskattelagen som i andra sammanhang. Vad som är att anse som upplåtelse av rättighet till fastighet bör således i första hand bedömas utifrån den lagstiftning som gäller på området. Regeringen föreslår därför att den av utredningen föreslagna ändringen i fråga om skatteplikt för upplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning tas in i 3 kap. 3 § som en sådan upplåtelse för vilken undantaget från skatteplikt inte är tillämpligt. Det innebär också att någon ändring inte bör ske i fråga om de nuvarande bestämmelserna om skatteplikt för upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik.

5.3 Sjukvård, tandvård och social omsorg

Regeringens förslag: Sjuktransporter skall omfattas av undantaget från skatteplikt för sjukvårdstjänster.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Förslaget har tillstyrkts eller lämnats utan erinran.

Skälen för regeringens förslag: Utredningen har funnit att ML:s bestämmelser om skattebefrielse på området i allt väsentligt överensstämmer med motsvarande regler i sjätte mervärdesskattedirektivet. Omfattningen av vad som skall anses vara mervärdesskattefritt beror i hög grad på hur de enskilda medlemsstaterna definierar begreppen sjukvård, läkarvård etc. En betydande nationell handlingsfrihet finns således.

När det gäller det svenska undantaget för läkemedel enligt 3 kap. 23 § 2 ML konstateras att det sjätte direktivet inte innehåller något motsvarande undantag från skatteplikt. Sverige har emellertid i anslutningsfördraget med EU erhållit rätt att från skatteplikt undanta läkemedel när det säljs till sjukhus eller mot recept. Det svenska undantaget för läkemedel kan därför kvarstå.

EG undantar sjuktransporter från skatteplikten. Eftersom ML inte innehåller motsvarande undantag föreslår utredningen att ett sådant skall införas. Regeringen delar denna uppfattning. För att det klart skall

framgå att undantaget omfattar även sjö- och flygambulanstransporter bör undantaget omfatta transportmedel som är särskilt inrättade för sjuktransporter.

5.4 Finansieringsområdet m.m.

Regeringens förslag: Omsättning av administrativa tjänster som tillhandahålls i samband med factoring inordnas under skatteplikten.

Utredningens förslag: Utredningen har föreslagit att factoringtjänster i sin helhet inordnas under skatteplikten samt att skatteplikt införs för andra frimärken och frankeringsmärken än sådana som gäller för postbefordran och för andra sedlar och mynt än sådana som är gällande betalningsmedel.

När det gäller utredningens förslag i fråga om skatteplikt för frimärken och sedlar och mynt avser regeringen att återkomma till denna fråga i samband med kommande förslag beträffande nya regler för handel med begagnade varor.

Remissinstanserna: Utredningens förslag i fråga om skatteplikt för factoringtjänster har avstyrkts av *Riksskatteverket*, *Näringslivets Skattedelegation*, *Svenska Bankföreningen*, *Svenska Revisorssamfundet* och *Finansbolagens förening*. I övrigt har förslaget tillstyrkts eller lämnats utan erinran.

Skälen för regeringens förslag: Från skatteplikt undantas enligt 3 kap. 9 § första stycket ML omsättning av bank- och finansieringstjänster samt sådan omsättning som utgör värdepappershandel och därmed jämförlig verksamhet.

Med bank- och finansieringstjänster avses finansiella tjänster som in- och utlåningstjänster, valutatransaktioner och betalningsförmedling. Undantaget för finansiella tjänster gäller enligt 3 kap. 9 § andra stycket ML inte notariatverksamhet, inkassotjänster eller uthyrning av förvaringsutrymmen. Enligt 3 kap. 24 § tredje stycket ML är inte heller ett finansieringsföretags omsättning av varor som enligt köpeavtal återtagits av företaget undantaget från skatteplikt.

Normalt innefattar notariatverksamhet värdepappershantering men eftersom värdepappershandel alltid är mervärdesskattefri innebär det att s.k. courtageavgifter vid förmedling av värdepapper inte träffas av skatteplikten (SOU 1990:46 s. 83). I övrigt innefattar notariatverksamhet, som alltså är skattepliktig, bl.a. förvaltning av omyndigs medel och av lån för annan part, juridiska konsulttjänster såsom rådgivning och upprättande av deklarationer, testamenten, bouppteckningar, arvs- och gåvoskattehandlingar och avtal i övrigt. En inkassotjänst består i indrivning av egen eller annans fordran genom krav eller annan inkassoåtgärd [1 § första stycket inkassolagen (1974:182)]. Uthyrning av förvaringsutrymmen innefattas inte i begreppet finansiella tjänster vilket

innebär att uthyrning av bankfack är skattepliktigt. Det kan vidare nämnas att factoring, dvs. ett finansinstituts hantering av en kunds fordringar mot annan innefattande köp av eller belåning av fakturor, skall ses som två separata tjänster; en skattepliktig bokföringstjänst och en skattefri finansieringstjänst (SOU 1990:46 s. 243 och RSV Im 1986:6 avsnitt 6).

Vad härefter angår värdepappershandel och därmed jämförlig verksamhet förstås härmed enligt 3 kap. 9 § tredje stycket ML *dels* omsättning och förmedling av aktier, andra andelar och fordringar, oavsett om de representeras av värdepapper eller inte, *dels* förvaltning av värdepappersfond enligt lagen (1990:1114) om värdepappersfonder.

EG

Undantagen från skatteplikt på finansieringsområdet återfinns i artikel 13.B 1-13.B 6 vari stadgas att finansiell verksamhet skall undantas från skatteplikt om den avser

- beviljande av och handel med krediter samt förvaltning av sådana av kreditgivaren;
- beviljande av och handel med kreditgarantier och andra former för säkerhet och garantier samt förvaltning av sådana av garantiutfärdaren;
- transaktioner, inklusive handel, rörande inlånings- och checkkonton, betalningsuppdrag, fordringar, checkar och andra löpande skuldebrev, dock inte inkasso- eller factoringverksamhet;
- transaktioner, inklusive handel, rörande valuta, sedlar och mynt i egenskap av lagliga betalningsmedel, således inte samlarföremål; med "samlarföremål" menas guld-, silver- eller andra metalliska mynt och sedlar, vilka normalt inte används som betalningsmedel, eller mynt av numismatiskt intresse;
- transaktioner, inklusive handel, men exklusive förvaltning och förvaring, med aktier, andelar i bolag och föreningar samt andra värdepapper med undantag av:
  - dokument med rätt i varor,
  - rätter eller värdepapper med anknytning till fast egendom vilka av medlemsländerna får jämställas med skattepliktiga varor;
- förvaltning av sådana speciella investeringsfonder som särskilt definieras av medlemsländerna.

Undantagen är inte obligatoriska i den meningen att verksamheter av ifrågavarande slag inte i något fall får ingå i skattebasen. I artikel 13.C b stadgas nämligen möjlighet för medlemsland att medge fysisk eller juridisk person frivilligt inträde för skattskyldighet beträffande finansieringsverksamhet. Kommissionen har emellertid föreslagit att de ovan nämnda undantagen skall vara obligatoriska eftersom man inte vill att

detta område beskattas olika inom gemenskapen (SOU 1990:46 s. 102). Förslaget har dock ännu inte antagits.

Svensk EG-konformitet

Utredningen har bedömt att svensk rätt på detta område avviker från EG:s bestämmelser vad beträffar omsättning av factoringtjänster.

Enligt utredningen omfattas factoringtjänster inte av undantagen i artikel 13.B d och skall därför i sin helhet, såsom är fallet inom EG, inordnas under skatteplikten.

Regeringen gör följande bedömning när det gäller skatteplikten för factoringtjänster. Enligt vad som anförts av bl.a. *Näringslivets Skattedelegation, Svenska Bankföreningen, Svenska Revisorssamfundet* och *Finansbolagens förening* har uttrycket factoring inte samma innebörd i Sverige som i de flesta andra länder. Den i Sverige vanligast förekommande factoringformen är fakturabelåning, vilken i huvudsak består av finansiering och administrativ service. Fakturabelåning är en form av kreditgivning mot säkerhet i kundfordringar. De administrativa tjänster - bl.a. bokföring och inkassotjänster - som tillhandahålls vid fakturabelåning omfattas redan nu av skatteplikten till mervärdesskatt. Enligt regeringens uppfattning bör skatteplikten inte omfatta factoringomsättningen, dvs. de belånade eller omsatta fordringarnas värde. Skatteplikten bör således liksom nu endast omfatta de tjänster av administrativt slag, t.ex. bokföringstjänster som tillhandahålls i samband med factoring. Skatteplikten för dessa tjänster bör dock framgå av lagtexten.

5.5 Postbefordran

Regeringens förslag: Bestämmelsen i 5 kap. 5 § andra stycket som innebär att tjänst avseende befordran av brev till utlandet i postverksamhet skall anses omsatt inom landet slopas.

Utredningens förslag: Utredningen har föreslagit att regleringen av skatteplikten för postverksamhet inte ändras.

Remissinstanserna: Remissinstanserna har i huvudsak tillstyrkt eller lämnat utredningens förslag utan erinran. *Posten AB* har särskilt tagit upp frågan om skatteplikt för utrikes brevbefordran och anser dels att s.k. terminalavgifter, dvs. den avräkning av ömsesidiga prestationer som sker mellan olika länder skall undantas från skatteplikt, dels att brevbefordran till land utanför EG-området inte skall anses som en omsättning inom landet.

Skälen för regeringens förslag: Enligt 8 § 7 GML undantogs från skatteplikt Postverkets befordran av varor på annat sätt än som postpaket

eller gruppreklam. Vad som omfattades av undantaget var således Postverkets brevbefordran.

Fr.o.m. den 1 februari 1994 har Postverket ombildats till aktiebolag (prop. 1993/94:38). Eftersom det endast var Postverkets brevbefordran som var undantagen enligt GML, är i och med bolagiseringen sådan befordran mervärdesskattepliktig. 8 § 7 GML har därför ansetts obehövlig och upphävts.

Enligt 7 kap. 1 § andra stycket 4 ML är skattesatsen 12 % för befordran av brev i sådan postverksamhet som avses i 3 § postlagen (1993:1684).

EG

Enligt artikel 13.A 1 a undantas från skatteplikt det offentliga postväsendets (motsvarigheten till Postverket) tillhandahållande av andra tjänster än personbefordran och telekommunikationer samt tillhandahållande av varor av underordnad eller tillfällig betydelse för sådana tjänster.

Svensk EG-konformitet

Bolagiseringen av Postverket medför att brevbefordran inte omfattas av skattefriheten. Eftersom det endast är det offentliga postväsendets brevbefordran som är undantagen från skatteplikt enligt sjätte direktivet, föreligger EG-konformitet härvidlag. Några regler i övrigt som särskilt behandlar brevbefordran finns inte i EG:s mervärdesskattedirektiv. Det innebär att de generella reglerna i fråga om varutransporter skall tillämpas avseende dessa tjänster.

Posten AB har i fråga om konsekvenserna av förslaget för den av bolaget bedrivna internationella postbefordran bl.a. anfört att Världspostkonventionen inte innehåller något stöd för att ta ut indirekta skatter av andra länder på de avräkningspriser som anges i konventionen och övriga avtal på området och att dessa avtal tar över svensk mervärdesskattelagstiftning och även EG:s direktiv på mervärdesskatteområdet. Regeringen delar inte denna uppfattning.

Även befordran av brev till utlandet, dvs till annat land än EG-land, bör behandlas på samma sätt som annan godsbefordran. Det innebär att den särskilda bestämmelsen i 5 kap. 5 § andra stycket som innebär att befordran till utlandet av brev i postverksamhet skall anses som en omsättning inom landet bör slopas.

Enligt sjätte direktivet finns inte någon möjlighet att tillämpa en reducerad skattesats för tjänster avseende brevbefordran. För närvarande tillämpas i Sverige en skattesats på 12 procent. Här föreligger således inte konformitet. Regeringen föreslår därför att skatten för dessa tjänster höjs från 12 procent till den generella nivån på 25 procent. Bestämmelserna i fråga om skattesatser behandlas även i avsnitt 7.

5.6 Livräddningsfartyg samt skepp och luftfartyg för yrkesmässig användning m.m.

Regeringens förslag: Nuvarande regler behålls. Undantag införs dock i 3 kap. 21 § ML för tjänster som avser delar, tillbehör eller utrustning till sådana fartyg eller luftfartyg som behandlas i paragrafen.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Förslaget har tillstyrkts eller lämnats utan erinran av remissinstanserna. *SAS* anser att även s.k. handling-tjänster som utförs på flygplatser skall omfattas av undantaget.

Skälen för regeringens förslag: Fram till den 1 januari 1991 undantogs från skatteplikt skepp för yrkesmässig sjöfart eller yrkesmässigt fiske, fartyg för bogsering, bärgning eller livräddning, luftfartyg för yrkesmässig person- och godsbefordran samt delar, tillbehör och utrustning till sådant fartyg eller luftfartyg. Undantaget för livräddningsfartyg gällde endast fartyg som ställdes till förfogande för Svenska Sällskapet för Räddning af Skeppsbrutne (Sjöräddningssällskapet). Sjöräddningssällskapet kunde således förvärva sina fartyg med tillbehör och utrustning skattefritt. Undantaget var s.k. kvalificerat, dvs. rätt förelåg till avdrag för ingående skatt. Kvalificerat undantag gällde även för tjänster avseende nämnda (kvalificerat) undantagna varor.

Samtliga undantag upphävdes i sin helhet den 1 januari 1991 som ett led i strävan att åstadkomma en mervärdesbeskattning med generell räckvidd.

Den 1 januari 1992 återinfördes undantaget såvitt avsåg livräddningsfartyg (med delar, tillbehör och utrustning) som ställts till Sjöräddningssällskapets förfogande. Skälet härtill var att Sjöräddningssällskapet behövde kompensation för de kostnadsökningar som det tidigare slopade undantaget medförde (SkU 1990/91:18 och prop. 1991/92:50 s. 17-18).

Den 1 juli 1992 utvidgades undantaget avseende livräddningsfartyg till att även omfatta bränsle samt underhåll, reparation och annan tjänst avseende sådant fartyg eller del, tillbehör eller utrustning därtill (SkU 1991/92:35, rskr. 327).

Undantaget för livräddningsfartyg återfinns i 3 kap. 22 § ML. För att bättre spegla de verkliga förhållandena har författningstexten ändrats i förhållande till tidigare så att den skattefria omsättningen till Sjöräddningssällskapet avser överlåtelse och upplåtelse av de ifrågavarande fartygen istället för att de "ställs till förfogande för" sällskapet (prop. 1993/94:99 s. 156).

Undantaget avseende livräddningsfartyg är, i likhet med tidigare, kvalificerat, dvs. rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt föreligger enligt 10 kap. 11 § ML.

Fr.o.m. den 1 juli 1993 återinfördes det tidigare gällande undantaget för skepp och luftfartyg i yrkesmässig användning (prop. 1992/93:190

s. 6 och 16-17). Undantaget är, i likhet med tidigare, kvalificerat. Som skäl för återinförandet av undantaget anförs i propositionen negativ konkurrenspåverkan för svenska redare och flygbolag.

Före den 1 januari 1991 omfattade undantaget, som framhållits inledningsvis, inte bara tjänster på fartyg och luftfartyg utan även tjänster på andra kvalificerat undantagna varor, dvs. även delar, tillbehör och utrustning till sådana fartyg eller luftfartyg som omnämns i 3 kap. 21 § 1-4 ML. Avsikten med 1993 års lagändring var (prop. 1992/93:190 s. 16-17) att återinföra det tidigare undantaget. I förtydligande syfte hade därför ett tillägg till bestämmelsen behövts, varav framgått att undantaget även omfattar tjänster avseende delar, tillbehör och utrustning till sådana fartyg eller luftfartyg.

EG

Något undantag från skatteplikten för ifrågavarande fartyg, luftfartyg m.m. finns inte i artikel 13 till det sjätte direktivet. Däremot finns det bestämmelser intagna under artikel 15 rörande undantag vid export och andra förhållanden med internationell anknytning. De aktuella bestämmelserna (artikel 15.4-15.9) stadgar undantag från skatteplikten vid export från gemenskapen och liknande transaktioner. Eftersom det är fråga om export föreligger avdragsrätt eller rätt till återbetalning (jfr artikel 17.1 b).

Skattefriheten i form av exportomsättning omfattar enligt artikel 15.4 leverans av varor avsedda som bränsle eller proviant för *dels* fartyg som används "on the high seas" (härmed avses "utanför territorialgränsen", SOU 1992:121 s. 70) för personbefordran mot betalning eller för handels-, industri- eller fiskeverksamhet, *dels* fartyg som används för bärgnings- eller räddningsverksamhet till havs eller för kustfiske i den mån det inte, såvitt gäller fartyg för kustfiske, är frågan om leverans av proviant, *dels* krigsfartyg som lämnar landet för att gå till utländsk hamn eller ankringsplats. I artikel 15.5 stadgas om motsvarande skattefrihet för varor avsedda som bränsle eller proviant för luftfartyg som används av flygbolag som huvudsakligen opererar i internationell trafik ("chiefly on international routes").

Enligt punkten 5 i artikel 15 gäller skattefrihet i form av exportomsättning för leverans, ombyggnad, reparation, underhåll, befraktning och uthyrning av fartyg som avses i punkten 4 (med undantag för krigsfartyg) liksom för leverans, uthyrning, reparation och underhåll av utrustning, inklusive fiskeutrustning, som är inbyggd i eller används vid utnyttjandet av dessa fartyg. Motsvarande skattefrihet såvitt avser tillhandahållanden till luftfartyg ägt av flygbolag som huvudsakligen opererar i internationell trafik finns i punkten 6.

Enligt punkten 8 gäller skattefrihet i form av exportomsättning även för tillhandahållande av andra tjänster som avser att tillgodose ett omedelbart behov hos de aktuella fartygen eller dessas last. Motsvarande skattefrihet

såvitt avser tillhandahållanden till luftfartyg ägt av flygbolag som huvudsakligen opererar i internationell trafik finns i punkten 9.

Bestämmelserna har av medlemsländerna ansetts svårtolkade beträffande såväl tillämpligheten i de enskilda fallen av undantagen som räckvidden av dessa och kommissionen har därför förutskickat en översyn av artikel 15.4-15.9.

Svensk EG-konformitet

Vad gäller 3 kap. 21 och 22 §§ ML överensstämmer inte dessa till alla delar med EG:s regelverk. Som framgår av föregående avsnitt har EG:s bestämmelser på området ansetts svårtolkade. De torde även kunna medföra tillämpnings- och kontrollproblem. Reglerna har inte heller på ett enhetligt sätt införts i medlemsländernas lagstiftningar. Med hänsyn härtill och mot bakgrund av den förutskickade översynen anser dock regeringen att de svenska reglerna inte för närvarande bör ändras. 3 kap. 21 och 22 §§ ML kan därför kvarstå tills vidare. Som framhållits i det föregående bör dock undantaget utvidgas till att också omfatta tjänster avseende delar, tillbehör och utrustning till fartyg eller luftfartyg som omfattas av undantaget.

5.7 Omsättning från utländska företagare enligt 3 kap. 26 § ML

Regeringens förslag: Bestämmelserna om undantag från skatteplikt i vissa fall vid omsättning från utländska företagare slopas.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Förslaget har tillstyrkts eller lämnats utan erinran.

Skälen för regeringens förslag: Importbeskattning av vissa tjänster infördes den 1 januari 1991. Skälet till detta var att den då utvidgade skattebasen medförde att tjänster i allmänhet blev skattepliktiga. Den svenska tjänstemarknaden kunde då antas komma i ett ogynnsamt konkurrensläge om utomlands tillhandahållna (omsatta) men i Sverige tillgodogjorda tjänster inte samtidigt blev beskattade i Sverige enligt här gällande regler (prop. 1989/90:111 s. 130).

Enligt 1 kap. 1 § första stycket 2 ML skall mervärdesskatt betalas till staten vid skattepliktig omsättning inom landet av sådana tjänster som anges i 5 kap. 4 och 7 §§, om tjänsterna omsätts i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs utanför landet. Det är således en utländsk företagare som omsätter de ifrågavarande tjänsterna till någon som hör hemma i Sverige. Beträffande dessa tjänster blir enligt 1 kap. 2 § första stycket 2 ML förvärvaren skattskyldig i Sverige. I 3 kap. 26 § ML

stadgas dock undantag från skatteplikt för viss import av de ifrågavarande tjänsterna.

Den första punkten i 3 kap. 26 § ML omfattar staten och primär- eller landstingskommun. Den andra punkten gäller mervärdesskattskyldiga importörer för import av tjänster i den skattepliktiga verksamheten. Den tredje punkten avser privatpersoner och andra som inte bedriver yrkesmässig verksamhet i landet och där beskattningsunderlaget per år inte överstiger 30 000 kr.

EG:s sjätte direktiv reglerar beskattningen av de internationella tjänstetransaktionerna i huvudsak inte genom exportbegreppet utan genom att det i bestämmelserna anges i vilket land som en transaktion skall anses ha ägt rum och som därmed är beskattningsland.

De svenska bestämmelserna om skattskyldighet för förvärvaren i vissa fall är uppbyggda med artiklarna 9 och 21 i det sjätte direktivet som mönster.

Någon motsvarighet till de särskilda undantagen i 3 kap. 26 § ML finns inte i direktivet.

Svensk EG-konformitet

Undantaget enligt 3 kap. 26 § 1 ML från skatteplikt vid tjänsteimport av staten eller en kommun har införts närmast av förenklingsskäl. Förenklingseffekten torde dock vara obetydlig. Oavsett detta bör bestämmelsen, som inte har stöd i EG-reglerna, slopas.

EG-rätten innehåller heller inget undantag från skatteplikten som är jämförbart med 3 kap. 26 § 2 ML. Lagrummet avser som nämnts den som vid beskattning skulle haft rätt till avdrag för ingående skatt med motsvarande belopp. Bestämmelsen har införts i syfte att underlätta beskattningen. Intresset av ett enhetligt beskattningssystem, och särskilt omständigheten att regeln saknar stöd i sjätte direktivet, bör göra att bestämmelsen upphävs.

Det beloppsrelaterade undantaget i 3 kap. 26 § 3 ML avser förvärvare som normalt inte sysslar med mervärdesskattepliktig verksamhet utan endast företar mindre förvärv av tjänster från utlandet. Även här har förenklingsskäl åberopats. Regeln innebär emellertid en skattefrihet som inte är medgiven enligt direktivet.

3 kap. 26 § ML bör således slopas i sin helhet.

5.8 Undantag från skatteplikt för viss införsel enligt 3 kap. 30 och 31 §§ ML

Regeringens förslag: 3 kap. 31 § ML upphävs.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Förslaget har tillstyrkts eller lämnats utan erinran.

Skälen för regeringens förslag: Med införsel förstås enligt 1 kap. 9 § ML införsel enligt tullagen (1987:1065). Uttrycket "införsel" kan, till skillnad mot uttrycket "import", endast avse varor och inte tjänster. Enligt 1 kap. 1 § första stycket 3 ML skall mervärdesskatt utgå vid skattepliktig införsel till landet. Skatten betalas därvid till Tullverket. Föreligger frihet från skatt enligt lagen (1987:1066) om frihet från skatt eller avgift vid införsel är dock införseln undantagen från skatteplikten enligt 3 kap. 30 § ML. Skattefrihet enligt nyssnämnda lag föreligger i vissa fall vid införsel då förutsättningar för tullfrihet är för handen enligt lagen (1987:1069) om tullfrihet m.m. eller med stöd av lagen utfärdade föreskrifter.

I 3 kap. 31 § 1 ML stadgas skattefrihet för tullfria trycksaker som förs in som gåva eller annars utan ersättning. Vidare föreskriver 3 kap. 31 § 2 och 3 ML skattefrihet för exponerade eller framkallade mikrofilmer som förs in i landet på motsvarande sätt samt för spritdrycker, vin, starköl och tobaksvaror som förs in i landet i form av gåvoförsändelse, flyttgods eller som arvs- eller testamentsgods för enskild persons eller dennes familjs personliga bruk.

I 3 kap. 31 § 4 ML stadgas slutligen undantag från skatteplikten för införsel av värme, kyla och elektrisk kraft. Det är endast införsel av dessa varor som omfattas av undantaget från skatteplikt medan däremot omsättning, dvs. överlåtelse mot ersättning och uttag är skattepliktigt. Inte heller tull tas ut vid införsel av värme, kyla eller elektrisk kraft.

EG

Liksom i Sverige utgår inom EG mervärdesskatt på import av varor (artikel 2.2).

Från och med den 1 januari 1993 förstås emellertid med "import av varor" endast införsel från tredje land. Vid handel inom EG skall någon tullbehandling av varorna inte ske och tull och mervärdesskatt därmed inte längre tas ut. Begreppen export och import används inte längre utan har ersatts med begreppen tillhandahållande och förvärv. Vid handel inom EG mellan skattskyldig säljare och köpare skall säljaren inte lägga mervärdesskatt på varans pris men har själv full avdragsrätt på sina inköp (artikel 28c.A a och artikel 28f.3 b). Hos den skattskyldige köparen utlöser förvärvet skattskyldighet i det land där varorna befinner sig då

transporten till köparen avslutats (artikel 28a.1 a, artikel 28a.3 och artikel 28b.A 1). Vid handel mellan EG-land och tredje land skall även fortsättningsvis (såväl före som efter år 1996) de nuvarande reglerna gälla, dvs. att mervärdesskatt lyfts av vid export från EG-land till tredje land och läggs på vid import från tredje land till land inom EG. I artikel 7 anges närmare vad som skall förstås med import av varor.

I artikel 14.1 finns bestämmelser om skattefrihet vid import av varor och i artikel 16.1 A finns bestämmelser om skattefrihet knuten till internationell godstrafik. Dessa regler innebär bl.a. att de varor som är under ett transiteringsförfarande och de varor som är placerade på tullupplag o.d. är befriade från skatt så länge de inte frigörs för fri cirkulation inom landet genom förtullning eller annan sådan procedur. Skattefriheten vid import av varor enligt artikel 14.1 motsvaras i väsentliga delar av bestämmelserna i lagen (1987:1066) om frihet från skatt eller avgift vid införsel (jfr 3 kap. 30 § ML). Nyssnämnda lag innebär, som nämnts, att mervärdesskatt vid import inte skall tas ut för vissa fall då det föreligger förutsättningar för tullfrihet enligt lagen (1987:1069) om tullfrihet m.m.

Rådet har i direktiv 83/181/EEG lämnat bestämmelser som klargör räckvidden av skattefriheten enligt artikel 14.1 angående undantag från mervärdesskatt vid slutlig import.

Även inom EG omfattas värme, kyla och elektrisk kraft av varubegreppet (artikel 5.2). Liksom i Sverige är omsättningen härav skattepliktig (jfr punkten 2 i bilaga D).

Svensk EG-konformitet

Som framgår av redogörelsen ovan har 3 kap. 30 § ML sin motsvarighet i artikel 14.1 och är således EG-konform. I nämnda paragraf bör dock hänvisningen ändras till den nya lag om skattefrihet vid import, m.m. som regeringen föreslår i proposition 1994/95:34 Den svenska tullagstiftningen vid ett EU-medlemskap.

Det sjätte direktivet innehåller ingen motsvarighet till 3 kap. 31 § 1-4 ML. Frihet från skatt för trycksaker regleras i direktivet 83/181 och implementeras i den nämnda nya lagen om frihet från skatt vid import, m.m. Bestämmelsen i 3 kap. 31 § 1 ML kan därför utgå. Skattefriheten för alkohol och tobak innebär i realiteten inte något undantag från skatt. I dessa fall utgår en schablontull som även innefattar skatt. Undantaget i 3 kap. 31 § 3 är därför onödigt och bör utgå. När det gäller mikrofilm, som förs in i landet som gåva eller annars utan ersättning (3 kap. 31 § 2) avses i huvudsak mikrofilm inom de offentliga bibliotekens och den vetenskapliga forskningens internationella bytesverksamhet (prop. 1965:87 s. 22 f. och SOU 1965:28 s. 77). Beträffande detta område torde EG-reglerna inte medge undantag utöver vad som anges i artikel 91 i direktivet 83/181, om privilegier och immunitet garanterade i kulturella, vetenskapliga eller tekniska samarbetsavtal mellan medlemsstaterna och

tredje land. Något sådant avtal synes inte ha träffats, varför undantaget inte heller kan stödas på direktivet 83/181.

EG-reglerna medger inte något undantag från mervärdesskatt vid införsel av värme, kyla eller elektrisk kraft. Regeringen föreslår därför att undantaget i 3 kap. 31 § 4 ML slopas.

5.9 Behovet av ytterligare förändringar i fråga om skattepliktens omfattning, m.m.

Regeringens bedömning: Regeringen anser att frågan om skattepliktens omfattning på utbildningsområdet, kulturområdet och idrottsområdet samt när det gäller ideell och jämförlig verksamhet bör bli föremål för ytterligare överväganden. I samband därmed avser regeringen också att behandla utredningens förslag om särskilda regler för små företag.

Skälen för regeringens bedömning: Utöver de förslag som nu har behandlats har utredningen funnit att de nuvarande svenska undantagen från skatteplikt på utbildnings-, kultur- och idrottsområdena samt reglerna i fråga om behandlingen av ideell och jämförlig verksamhet inte helt överensstämmer med vad som gäller enligt EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv. Utredningen har därför lämnat förslag till ändringar även i dessa delar.

Regeringen anser att behovet av regelförändringar på dessa områden bör bli föremål för ytterligare överväganden. Regeringen är därför inte beredd att nu lämna några förslag i dessa delar men avser att så snart som möjligt återkomma till riksdagen i denna fråga.

6 Uttagsbeskattningen

6.1 Inledning

Uttagsbeskattningen har i det svenska mervärdesskattesystemet som främsta syfte att beskatta privat användning av varor och tjänster som den skattskyldige normalt saluför i sin verksamhet. Syftet är emellertid också att kompensera staten för gjorda avdrag för ingående mervärdesskatt på varor som förvärvats i en fullt skattepliktig verksamhet men som sedan förs över till en verksamhet som inte alls eller endast delvis medför skattskyldighet. Uttagsbeskattning kan således ses som ett alternativ till beskattning genom vägrad avdragsrätt för ingående mervärdesskatt; antingen vägrad avdragsrätt vid förvärvet varvid nyttigheten förblir bärare av mervärdesskatt eller senare uttagsbeskattning varigenom skattebelastning åter sker.

I sjätte direktivet används inte begreppet uttag. I stället sägs att vissa angivna transaktioner skall behandlas som omsättning mot ersättning ("treated as supplies made for consideration"). Tekniken att uppnå beskattning är dock i stort densamma som vid ML:s uttagsbeskattning. I detta kapitel används därför uttrycket uttag även när det talas om EG:s bestämmelser.

Vad som vid beskrivningen av de svenska reglerna i detta kapitel sägs om den som är skattskyldig gäller också, om inte annat sägs, den som har rätt till återbetalning av ingående skatt. När det talas om avdragsrätt gäller det på motsvarande sätt återbetalningsrätt (10 kap. 13 § ML).

I kapitlet behandlas också utredningens förslag i fråga om undantagen från skatteplikt vid uttagsbeskattning.

6.2 Uttag av varor

Regeringens förslag: Området för uttag av varor skall i 2 kap. 2 § 2 ML såsom i dag avse fall då varor överlåts gratis. Därutöver skall regeln endast avse fall då varan överlåts mot ersättning som understiger inköpsvärdet alternativt tillverkningskostnaden och inte såsom i nuvarande ML marknadsvärdet. Det skall samtidigt framgå att marknadsmässigt betingad nedsättning inte skall medföra uttagsbeskattning. I en ny bestämmelse i 7 kap. 3 § första stycket 2 a ML föreslås att beskattningsunderlaget vid varuuttag i stället för marknadsvärdet skall utgöras av inköpsvärdet alternativt tillverkningskostnaden vid uttagstillfället.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Utredningens förslag har avstyrkts av *TCO*. I övrigt har förslaget i huvudsak tillstyrkts eller lämnats utan erinran. Flera remissinstanser, bl.a. *RSV, Näringslivets Skattedelegation* och *SAS*, har anfört att den föreslagna ändringen i fråga om beskattningsunderlaget för uttagsbeskattningen bör införas också i inkomsttaxeringen.

Skälen för regeringens förslag: Skatteplikt för uttag av varor uppnås genom att ianspråktagande av varor genom uttag anses som omsättning av vara (2 kap. 1 § andra stycket ML).

Samspelet mellan reglerna för uttagsbeskattning och avdragsreglerna kan kort beskrivas enligt följande. Avdragsrätt vid förvärv av varor föreligger enligt 8 kap. 3 § ML för den som omsätter varor i verksamhet som medför skattskyldighet. Avdrag får således ske för ingående skatt hänförlig till förvärv av varor i den mån och till den del varorna används eller förbrukas i skattepliktig verksamhet. Har varorna förvärvats i fullt skattepliktig verksamhet föreligger alltså full avdragsrätt för ingående skatt medan endast partiell avdragsrätt föreligger vid förvärv i blandad verksamhet. Vid uttagsbeskattningen tas sedan denna avdragsrätt i sin helhet tillbaka eftersom ny avdragsrätt inte medges vid uttagsbeskatt-

ningen. Däremot anses bestämmelserna om uttagsbeskattning innebära att full skatt skall erläggas vid uttaget även om den skattskyldige vid förvärvet endast haft partiell avdragsrätt för ingående skatt (jfr prop. 1993/94:99 s. 141).

De svenska bestämmelserna om när uttag avseende varor skall anses föreligga återfinns alla i 2 kap. 2 och 3 §§ ML. Vid uttagsbeskattningen är varorna i princip obelastade med mervärdesskatt eftersom uttagsbestämmelserna förutsätter att den skattskyldige haft rätt till avdrag för eller återbetalning av den ingående skatten vid förvärvet av varan (2 kap. 3 § ML). Bestämmelserna i 2 kap. 2 § ML om uttag av varor innebär följande.

2 kap. 2 § 1 ML avser fall då den skattskyldige tillgodogör sig en vara ur verksamheten för privat ändamål, dvs. förbrukar varan privat, eller tar varan i anspråk för privata gåvoändamål eller för användning som bytesvara vid förvärv av varor och tjänster för privata ändamål. Vad beträffar gåvofallet är det tillräckligt att varan tagits ut för gåvoändamålet. Har gåvan fullbordats föreligger skattskyldighet även enligt 2 kap. 2 § 2 ML (jfr prop. 1993/94:99 s. 139). Genom uttaget upphör varan att vara en rörelsetillgång.

2 kap. 2 § 2 ML avser fall då den skattskyldige överlåter en vara till någon utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet. Endast överlåtelse av äganderätt till en vara avses. Överlåtelse eller upplåtelse av nyttjanderätt till en vara, således även till fastighet, är att anse som omsättning av tjänst och kan endast uttagsbeskattas som uttag av tjänst. Marknadsmässigt betingade prisnedsättningar är inte att anse som försäljning till underpris. Bestämmelsen omfattar även försäljning till anställda för ett pris som understiger marknadsvärdet. Sedvanliga personalrabatter uttagsbeskattas dock inte (jfr a. prop. s. 140). Genom uttaget upphör varan att vara rörelsetillgång.

2 kap. 2 § 3 ML slutligen stadgar att uttag föreligger då den skattskyldige för över en vara från en verksamhet eller verksamhetsgren som medför skattskyldighet till en verksamhet eller verksamhetsgren som inte alls eller endast delvis medför skattskyldighet. En sådan situation uppstår då en vara anskaffas i en verksamhet/verksamhetsgren men används i annan sådan. Bestämmelsen är aldrig tillämplig vid överföring av vara till verksamhet som medför full skattskyldighet men väl vid överföring till verksamhet/verksamhetsgren som endast medför partiell skattskyldighet. I det sistnämnda fallet, liksom då överföring skett till en verksamhet/verksamhetsgren som inte medför någon skattskyldighet alls, skall full skatt tas ut, dvs. på varans hela marknadsvärde. Denna skatt är emellertid inte att anse som ingående skatt i den mottagande verksamheten. Den skattskyldige har därför inte rätt till avdrag för denna skatt. Det skall anmärkas att om en vara som uttagsbeskattats enligt 2 kap. 2 § 3 ML överlåts är överlåtelsen skattefri enligt 3 kap. 24 § första stycket 2 ML. Skälet härtill är att varan vid överlåtelsen redan är belastad med mervärdesskatt som inte får dras av.

Beskattningsunderlaget vid uttag av varor utgörs i de flesta fall av marknadsvärdet, dvs. det allmänna saluvärdet (7 kap. 3 § första stycket

ML). Med marknadsvärdet förstås enligt 7 kap. 3 § andra stycket ML det pris som den skattskyldige skulle ha kunnat betinga sig vid en försäljning under jämförliga omständigheter. I priset inbegrips enligt samma lagrum värdet av bytesvara, kompensation för skatter och avgifter och andra tillägg till priset utom ränta. Till skillnad från vad som är fallet beträffande de av EG tillämpade beskattningsunderlagen ingår således handelsvinst i det beskattningsunderlag som tillämpas i ML (marknadsvärdet). Detta innebär att utebliven vinst beskattas vid uttagsbeskattning enligt ML:s men inte enligt EG:s regler.

EG

Liksom i Sverige avses inom EG med varor materiella ting, inbegripet fastigheter, samt elektrisk kraft, gas, värme och kyla (jfr artikel 5.1 och 5.2). Likaså innebär EG:s egentliga regler om uttagsbeskattning av varor, artikel 5.6 och 5.7, att uttag skall jämställas med omsättning/överlåtelse mot ersättning ("treated as supplies made for consideration").

Till skillnad från vad som gäller i Sverige är emellertid viss omsättning av fastighet skattepliktig inom EG, nämligen överlåtelse av dels nyproducerade byggnader, eller delar därav, och marken de står på, dels obebyggd mark som utgör byggnadstomt. Eftersom fastigheter omfattas av varubegreppet innebär detta att EG:s bestämmelser om uttag av varor blir tillämpliga vid uttag av fastighet i de båda fall då överlåtelse av fastighet är skattepliktig.

De ovannämnda bestämmelserna i det sjätte direktivet om uttag av varor utgörs av en obligatorisk bestämmelse, artikel 5.6, och tre fakultativa sådana, artikel 5.7 a-c. Dessa bestämmelser innebär följande.

Artikel 5.6 föreskriver att uttagsbeskattning skall ske om den skattskyldige tar ut vara ur verksamheten för eget eller personalens privata bruk. Samma sak gäller om varan ges bort (dock inte gåvor av ringa värde eller varuprover) eller används för andra rörelsefrämmande ändamål. Bestämmelsens tillämplighet förutsätter att varan genom uttaget upphör att vara rörelsetillgång. Vidare förutsätts att avdragsrätt helt eller delvis förelegat för ingående skatt vid förvärvet av varan eller dess komponenter. Denna avdragsrätt tas tillbaka genom uttagsbeskattningen.

Artikel 5.7 a medger att uttagsbeskattning får ske då den skattskyldige för verksamhetsändamål använder varor som är producerade, konstruerade, utvunna, bearbetade, inköpta eller importerade i verksamheten men då förvärv av dessa varor inte skulle ha medfört full avdragsrätt om förvärvet gjorts från annan skattskyldig, dvs. fråga är om blandade förvärv eller verksamhet som medför partiell skattskyldighet. Denna uttagsbeskattning tar sikte på näringsidkare, t.ex. banker, som endast delvis är skattskyldiga och som därför endast har partiell avdragsrätt för ingående skatt. Full skatt läggs på uttagen. Den skattskyldige har emellertid i dessa fall rätt att vid uttagsbeskattningen dra av så stor del av skatten på uttaget som motsvarar den skattskyldiges partiella avdragsrätt vid förvärv av varor (artikel 17.2 c, jfr även artikel 28f.1). Det beror

på att avdrag (till skillnad från de övriga uttagsfallen) inte tidigare medgivits. I dessa fall föreligger oftast inget färdigt "förvärv" i näringsverksamhet och varorna belastas då av den mervärdesskatt som belastat ingående material och komponenter och som "ligger kvar" just därför att avdrag inte gjorts. Denna specifika avdragsrätt syftar således till att en vara skall belastas med lika stor mervärdesskatt oavsett om varan köpts eller producerats i egen regi.

Artikel 5.7 b medger att uttagsbeskattning får ske då skattskyldig, som förvärvat en vara med hel eller partiell avdragsrätt eller fått avdragsrätt vid tidigare uttagsbeskattning enligt artikel 5.7 a, tar ut varan för att använda den för en icke beskattningsbar transaktion, dvs. för annat än omsättning ("supply of goods"). Varan upphör således genom uttaget att vara rörelsetillgång. Den vid förvärvet medgivna avdragsrätten tas tillbaka genom uttagsbeskattningen för att förhindra ett skattefritt förvärv.

Artikel 5.7 c medger att uttagsbeskattning får ske då den skattskyldige, eller dennes successor, behåller en vara när han upphör med verksamheten. Bestämmelsen är inte tillämplig vid sådana överlåtelser/överföringar av verksamhetstillgångar som avses i artikel 5.8, dvs. då verksamhetstillgångar överlåts eller tillskjuts annat företag som apportegendom eller liknande. Skälet till att verksamhetsöverföringar enligt artikel 5.8 inte omfattas av nu ifrågavarande uttagsbestämmelse är att artikel 5.8 materiellt utgör ett undantag från skatteplikten varför uttagsbeskattning inte heller kan komma i fråga (jfr motsvarigheten i 3 kap. 25 § ML). Varan upphör genom uttaget att vara en rörelsetillgång. Även vid uttag enligt artikel 5.7 c gäller som förutsättning för uttagsbeskattning att den skattskyldige förvärvat varan med hel eller partiell avdragsrätt eller fått avdragsrätt vid tidigare uttagsbeskattning enligt artikel 5.7 a. Denna avdragsrätt tas tillbaka genom uttagsbeskattningen för att skattefritt förvärv inte skall uppkomma. Avdragsrätt medges inte heller vid denna uttagsbeskattning. Det har ifrågasatts om inte artikel 5.7 c är överflödig eftersom artikel 5.6 täcker även dessa fall genom regleringen att uttag av varor för privat bruk skall anses som omsättning mot ersättning.

Beskattningsunderlaget vid uttag av varor enligt artikel 5.6 och 5.7 utgörs enligt artikel 11.A 1 b av priset för att köpa de uttagna varorna eller motsvarande varor, inköpsvärdet ("the purchase price"). Saknas inköpspris utgörs beskattningsunderlaget av tillverkningskostnaden ("the cost price"). Båda slagen av värde bestäms enligt artikeln med hänsyn till tidpunkten för uttaget. Bestämmelserna anses innebära att i beskattningsunderlaget ingår dels anskaffningskostnaden, dels det mervärde som tillförts de anskaffade varorna genom bearbetning inom företaget, men däremot inte utebliven vinst. Av det sagda följer att EG:s reglering av uttagsbeskattningen av varor syftar till att ta tillbaka den mervärdesskatt som tidigare dragits av. Avsikten är däremot inte att också beskatta en utebliven handelsvinst hos den som skall uttagsbeskattas; i så fall hade beskattningsvärdet liksom i ML varit marknadsvärdet och inte inköpspriset eller tillverkningskostnaden.

Grundstadgandena i de båda rättssystemen vad avser uttag av varor utgörs av artikel 5.6 respektive 2 kap. 2 § 1 ML. Dessa båda bestämmelser har den vidaste tillämpligheten och kan antas avse de mest frekventa uttagstyperna av de reglerade slagen av förfoganden. De övriga bestämmelserna skattlägger, i några fall med större eller mindre överlappningar i förhållande till de nyssnämnda bestämmelserna, vissa specifika förfoganden över varor och är därför väsentligt snävare i sitt tillämpningsområde. De nämnda EG-reglerna är med undantag för artikel 5.6 dessutom fakultativa, dvs. medlemsstaterna *får* betrakta de beskrivna ianspråktagandena som omsättning mot ersättning.

Sverige har i anslutningsfördraget erhållit rätt att fortsätta att undanta samtliga fall av överlåtelse av fastighet från skatteplikten. EG:s uttagsbestämmelser avseende varor inverkar därför inte på omsättning i form av uttag av fastigheter.

Reglerna har i båda systemen huvudsakligen samma materiella och systematiska uppbyggnad och uttagsbeskattningen är, som nämnts, ett alternativ till beskattning genom vägrad avdragsrätt för ingående skatt. För samtliga bestämmelsers tillämplighet gäller därför som princip att full eller partiell avdragsrätt skall ha medgivits vid förvärvet. Vidare läggs i båda systemen full skatt på uttaget även om endast partiell avdragsrätt medgivits vid förvärvet. Slutligen råder i båda systemen, med undantag för artikel 5.7 a, inte rätt till avdrag vid uttagsbeskattningstillfället.

Artikel 5.7 a är speciell och faller utanför systematiken eftersom avdrag medges vid uttagsbeskattningen (artikel 17.2 c). Detta förhållande skulle, som nämnts, logiskt vara en följd av att avdragsrätt inte medgivits eller kunnat medges vid förvärvet. Emellertid borde det ingående material och de förvärvade komponenter som den i egen regi producerade varan består av ha föranlett partiell avdragsrätt — artikeln avser endast partiellt skattskyldiga — vid förvärvet av varans beståndsdelar. Artikel 5.7 a är emellertid fakultativ och utredningen har ansett att behov av denna regel inte föreligger och att någon motsvarighet härtill inte bör införas i svensk rätt. *Näringslivets Skattedelegation* och *Svenska Revisorssamfundet* har däremot föreslagit att en bestämmelse med denna innebörd bör införas. Regeringen delar utredningens uppfattning i denna fråga. Om det senare visar sig att behov av en sådan reglering föreligger får frågan prövas på nytt.

Artikel 5.7 b har sin närmaste om än inte heltäckande motsvarighet i 2 kap. 2 § 3 ML. Emellertid kompletterar de båda övriga bestämmelserna i ML ganska väl det tillämpningsområde som artikel 5.7 b täcker utöver 2 kap. 2 § 3 ML. Artikel 5.7 b är även den fakultativ men får således redan anses reglerad genom gällande rätt.

Artikel 5.7 c har, som nämnts ovan, ansetts överflödig i det att bestämmelsen helt ryms i artikel 5.6. Även 2 kap. 2 § 1 ML får anses innefatta de uttagssituationer som avses i artikel 5.7 c. Artikeln hade på grund av sin fakultativa karaktär i och för sig inte måst inkorporeras i svensk rätt men är således ändå reglerad genom gällande rätt.

Artikel 5.6 slutligen är obligatorisk och utgör grunden för EG:s uttagsbeskattning avseende varor. Artikeln har sin närmaste motsvarighet i 2 kap. 2 § 1 ML. Artikel 5.6 har emellertid ett vidare tillämpningsområde genom att det avser samtliga slag av tillgodogöranden/ianspråktaganden av den skattskyldige eller dennes personal av en vara för rörelsefrämmande ändamål och inte endast, såsom är fallet i 2 kap. 2 § 1 ML, för den skattskyldiges privata ändamål. Emellertid rymmer bestämmelserna i 2 kap. 2 § 2 och 3 ML förfoganden som tillsammans med 2 kap. 2 § 1 ML ganska väl täcker omfattningen av tillämpningsområdet för artikel 5.6; 2 kap. 2 § 2 ML avser överlåtelse av äganderätt till vara utan ersättning (eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet, varom mer nedan) och 2 kap. 2 § 3 ML gäller överföring av vara till skattefritt eller endast partiellt skattepliktigt verksamhetsområde. En sådan överföring kan även sägas utgöra ett rörelsefrämmande tillgodogörande i den rörelse varifrån överföringen sker och ryms därför i artikel 5.6. Förfoganden enligt artikel 5.6 från personalens sida (från stöld bortses) sker som regel på arbetsgivarens/den skattskyldiges order eller ansvar. De svenska bestämmelserna behöver därför inte, såsom artikel 5.6, särskilt omnämna förfoganden från personalens sida.

För att överensstämmelse skall råda med direktivet har utredningen föreslagit en ny bestämmelse i 7 kap. 3 § 2 a ML. Förslaget innebär att beskattningsunderlaget skall utgöras av inköpsvärdet alternativt tillverkningskostnaden. Utebliven vinst ingår däremot inte i beskattningsunderlaget, vilket däremot är fallet enligt den nuvarande svenska lagstiftningen där marknadsvärdet utgör beskattningsunderlag. *Svenska Revisorssamfundet* har anfört att den föreslagna bestämmelsen kan få till följd att uttagsbeskattning skall ske till ett högre värde än det för varan aktuella marknadsvärdet, t.ex. vid försäljning av inventarier eller begagnade varor i övrigt. Genom att uttagsbeskattning inte skall ske om en prisnedsättning är marknadsmässigt betingad torde emellertid någon uttagsbeskattning inte bli aktuell i de fall en varas faktiska marknadsvärde understiger inköpsvärdet.

Artikel 5.6 i EG-direktivet avser förutom privat bruk av varan endast gratisöverlåtelse av varan eller dess användning för rörelsefrämmande ändamål. Bestämmelsen i 2 kap. 2 § 2 ML avser förutom gratisöverlåtelse överlåtelse till underpris i förhållande till marknadsvärdet. Det torde dock inte strida mot syftet med EG-bestämmelsen att såsom uttag även anse de fall då överlåtelser sker till underpris. Med hänsyn till den nya regeln om beskattningsunderlaget bör uttagsfallen dock begränsas till att avse endast de situationer då underpriset sätts i relation till inköpspriset alternativt tillverkningskostnaden.

I konsekvens med detta bör ordet "marknadsvärdet" i 2 kap. 2 § 2 ML bytas ut mot *"ett värde beräknat enligt 7 kap. 3 § 2 a"*.

Vad gäller varuprover och gratisgåvor som ges som ett led i verksamheten, och alltså inte är rörelsefrämmande, torde resultatet av den svenska tillämpningen, där mervärdesskatt på sådan gåva är avdragsgill, överensstämma med syftet i EG:s uttryckliga regel att uttagsbeskattning

inte skall ske i sådana fall. Någon regel rörande detta behöver därför inte införas i ML.

Som anmärkts ovan under redogörelsen för bestämmelsen i 2 kap. 2 § 2 ML har orden "mot ersättning som understiger marknadsvärdet" tillämpats så att varuöverlåtelser mot en marknadsmässigt betingad prisnedsättning eller mot sedvanliga personalrabatter inte utgör uttag. Denna tillämpning harmonierar med artikel 5.6 eftersom en prisnedsättning som inte är marknadsmässigt betingad vore rörelsefrämmande ("for purposes other than those of his business").

Regeringen föreslår på grund av det ovan anförda att gällande svensk rätt lagfästs genom att orden *"och sådan nedsättning inte är marknadsmässigt betingad"* läggs till sist i 2 kap. 2 § 2 ML. Som exempel på en prisnedsättning under marknadsvärdet som ändå är marknadsmässigt betingad kan nämnas ett extremt lågt pris för en back öl eller läsk, antingen kopplat till livsmedelsinköp i övrigt till visst belopp eller enbart för att locka kunder till butiken.

6.3 Uttag av tjänster

Regeringens förslag: Kravet i 2 kap. 5 § första stycket 1 ML att vara skall tas ut i samband med en tjänst för att uttag skall föreligga slopas. Även kravet på att det skall vara fråga om tjänster som normalt tillhandahålls av den skattskyldige slopas. Vidare skall det anges att marknadsmässig prisnedsättning inte skall föranleda uttagsbeskattning.

Området för uttag av tjänster bör i 2 kap. 5 § första stycket ML såsom i dag avse fall då tjänsterna tillhandahålls gratis. Därutöver bör regeln endast avse fall då tillhandahållandet sker mot ersättning som understiger kostnaden för tjänsten och inte såsom i nuvarande ML marknadsvärdet.

I en ny bestämmelse i 7 kap. 3 § 2 b ML föreslås att beskattningsunderlaget vid uttag av tjänster skall utgöras av kostnaden för att utföra tjänsten vid uttagstillfället i stället för som nu av marknadsvärdet

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Förslaget har i huvudsak tillstyrkts eller lämnats* utan erinran. Flera remissinstanser har anfört att det föreslagna beskattningsunderlaget vid uttag av tjänst bör tillämpas också vid uttags- och förmånsbeskattning i inkomstskattesammanhang.

Skälen för regeringens förslag: De allmänna principer för uttagsbeskattning som redogjorts för inledningsvis gäller även beträffande uttag av tjänster. Emellertid syftar de svenska reglerna om uttagsbeskattning av tjänster, särskilt de på fastighetsområdet, ofta längre än till att återta en tidigare medgiven avdragsrätt. Uttagsreglerna syftar nämligen i vissa

fall även till att begränsa konkurrenssnedvridningar t.ex. genom uttagsbeskattning av serveringstjänster i personalmatsalar enligt 2 kap. 6 § första stycket 1 ML eller genom uttagsbeskattning av egenregiarbeten på fastighet i skattebefriad verksamhet enligt 2 kap. 8 § ML. Reglerna i 2 kap. 7 och 8 §§ ML kan dessutom anses syfta till att beskatta själva byggandet på fastighet.

Skatteplikt för uttag av tjänster uppnås, i likhet med vad som gäller beträffande uttag av varor, genom att ianspråktagande av tjänster genom uttag utgör omsättning av tjänst (2 kap. 1 § andra stycket ML).

Med tjänst förstås allt annat än vara som kan omsättas i yrkesmässig verksamhet (1 kap. 6 § ML). Med omsättning av tjänst menas att en tjänst mot ersättning utförs, överlåts eller på annat sätt tillhandahålls någon eller att en tjänst tas i anspråk genom uttag (2 kap. 1 § första och andra styckena ML).

De svenska reglerna om vad som utgör uttag av tjänster återfinns i 2 kap. 5-8 §§ ML, varav 7 och 8 §§ enbart avser uttag av tjänster på fastighetsområdet.

Uttag enligt 2 kap. 5 och 6 §§ ML

2 kap. 5 § ML avser tjänster som den skattskyldige normalt omsätter till utomstående mot ersättning, dvs. sådana tjänster som den skattskyldige annars yrkesmässigt tillhandahåller utomstående. I 5 § första stycket 1-3 ML behandlas följande typer av uttag.

Första punkten avser det fall att den skattskyldige personligen utför en tjänst åt sig för privat ändamål *och* därvid tar ut vara av mer än ringa värde. Att han utför tjänsten "personligen" innebär att han själv fysiskt utför tjänsten, t.ex. en reparation, som dessutom måste vara förenad med ett varuuttag. Genom uttaget upphör varan utgöra rörelsetillgång. Innebörden av uttrycket "för privat ändamål" är densamma som avses i 2 kap. 2 § 1 ML (prop. 1993/94:99 s. 141).

Beskattningsunderlaget utgörs enligt 7 kap. 3 § första stycket ML av tjänstens marknadsvärde.

Andra punkten reglerar de fall då den skattskyldige tillhandahåller en tjänst åt sig själv för privat ändamål på annat sätt än att själv fysiskt utföra den. Som exempel nämner lagtexten att en skattskyldig låter en anställd utföra tjänsten eller att han själv använder en verksamhetstillgång för privat ändamål, dock under förutsättning att värdet av användandet är mer än ringa. Bestämmelsen förutsätter inte, såsom punkten 1, att vara tas ut i samband med tjänsten. Eftersom bestämmelsen endast är tillämplig vid tillhandahållande för privat ändamål faller uttag i byggnadsrörelse, som består i att byggtjänster utförs av egen personal, utanför tillämpningsområdet; sådant uttag är i stället att hänföra under 2 kap. 7 § ML. Punkten 2 omfattar såväl omsättnings- som anläggningstillgångar. Bestämmelsen omfattar också användandet av immateriella rättigheter. Även privat användning av en fastighet kan uttagsbeskattas enligt denna punkt såvida uttaget inte är att jämställa med sådan upplåtelse av rättighet

till fastighet som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § första stycket ML; i så fall är även uttaget skattefritt.

Beskattningsunderlaget utgörs enligt 7 kap. 3 § första stycket ML av tjänstens marknadsvärde.

Tredje punkten avser de fall när den skattskyldige utför, överlåter eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst åt någon annan än sig själv utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet. Om uttaget består i att den skattskyldige låter annan använda en verksamhetstillgång fordras dock för uttagsbeskattning att värdet av användandet är mer än ringa. Även användning av fastighet kan uttagsbeskattas enligt denna punkt, förutsatt att uttaget inte är att jämställa med sådan upplåtelse av rättighet som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § första stycket ML, som i så fall är skattefritt. S.k. självtjänster, dvs. tjänster som tillhandahålls inom det egna företaget uttagsbeskattas inte. Detta gäller även när tjänsteprestationen utförs för en verksamhet som inte medför skattskyldighet.

Beskattningsunderlaget utgörs enligt 7 kap. 3 § första stycket ML av tjänstens marknadsvärde.

2 kap. 6 § ML avser tjänster som den skattskyldige *normalt inte omsätter till utomstående mot ersättning* och omfattar enligt första stycket 1-3 följande typer av uttag.

Första punkten gäller tillhandahållanden utan ersättning eller till ett pris som understiger marknadsvärdet av serveringstjänster som den skattskyldige tillhandahåller sin personal. Fråga är således om serveringstjänster i annan verksamhet än serveringsrörelse. För att tillhandahållandet av sådana tjänster i en verksamhet som i övrigt inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning skall anses som yrkesmässig verksamhet och därmed medföra skattskyldighet, fordras att marknadsvärdet av tjänsterna för beskattningsåret överstiger 30 000 kr (4 kap. 2 § ML).

Beskattningsunderlaget utgörs enligt 7 kap. 3 § första stycket ML av tjänstens marknadsvärde.

Andra punkten avser fall när den skattskyldige för privat ändamål använder eller låter annan använda en personbil eller motorcykel och värdet av användandet är mer än ringa. Innebörden av uttrycket "för privat ändamål" är densamma som i 2 kap. 2 § 1 ML (prop. 1993/94:99 s. 141). Fordonet i fråga kan utgöra en tillgång i verksamheten eller ha förhyrts för användning i denna. Vidare krävs att rätt till avdrag eller återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§ ML förelegat av den ingående skatten vid förvärvet eller i fråga om förhyrda fordon att sådan rätt förelegat för *hela* den ingående skatt som hänför sig till hyran. En begränsning av avdragsrätten påverkar således inte uttagsbeskattningen för ägda fordon, däremot för hyrda. Detta innebär exempelvis att privat användning av en personbil som ägs av ett taxiföretag uttagsbeskattas fullt ut även om avdragsrätten vid förvärvet reducerats på grund av användning vid såväl gods- som persontransporter. Om däremot bilen hyrts endast för godstransporter och avdragsrätt därmed förelegat endast för hälften av den ingående skatten på hyran, kan uttagsbeskattning inte ske för den privata användningen.

Beskattningsunderlaget vid uttag i nu nämnda fall bestäms, för personbilar, efter ett schablonvärde enligt 7 kap. 4 § ML och, för motorcyklar, utifrån marknadsvärdet i enlighet med 7 kap. 3 § första stycket ML.

Tredje punkten stadgar om uttagsbeskattning när den skattskyldige, i annat fall än som avses i andra punkten, för privat ändamål använder eller låter annan använda en vara, som är en omsättningstillgång i verksamheten. Innebörden av uttrycket "för privat ändamål" är även i denna densamma som i 2 kap. 2 § 1 ML (a. prop. s. 144). Värdet av användandet skall vara mer än ringa för att uttagsbeskattning skall kunna ske. Varan upphör inte att vara rörelsetillgång genom uttaget eftersom den fortfarande finns kvar i verksamheten även efter nyttjandet. Även den skattskyldiges eller annans privata användning av en omsättningsfastighet i rörelsen kan uttagsbeskattas (hos den skattskyldige) enligt denna punkt om inte uttaget är att jämställa med sådan upplåtelse av rättighet till fastighet som är undantagen från skatteplikten enligt 3 kap. 2 § första stycket ML; i så fall är även uttaget skattefritt.

Beskattningsunderlaget utgörs enligt 7 kap. 3 § första stycket ML av tjänstens marknadsvärde.

EG

Sjätte direktivet innehåller såvitt avser tjänster två i princip obligatoriska bestämmelser (artikel 6.2 a-b) och en fakultativ (artikel 6.3).

Artikel 6.2 a stadgar om uttagsbeskattning när den skattskyldige eller hans personal använder vara, som utgör rörelsetillgång, för privat bruk eller på annat sätt för rörelsefrämmande ändamål. För beskattning krävs dock att avdragsrätt helt eller delvis förelegat vid förvärvet av varan. Varan i fråga upphör inte, till skillnad från vad som gäller enligt artikel 5.6, att utgöra rörelsetillgång vid användning för ett rörelsefrämmande ändamål. Till skillnad mot vad som gäller enligt artikel 5.6 bortses här inte heller från fall av ringa värde.

Beskattningsunderlaget vid uttagsbeskattningen utgörs av den skattskyldiges kostnader eller närmare bestämt den del av de fasta och rörliga kostnaderna i rörelsen som belöper på den utförda tjänsten.

Artikel 6.2 b stadgar om uttagsbeskattning när den skattskyldige utan ersättning tillhandahåller tjänster för sin egen räkning eller för sin personal eller eljest för rörelsefrämmande ändamål.

Beskattningsunderlaget vid uttagsbeskattningen är detsamma som redogjorts för ovan rörande artikel 6.2 a.

Artikel 6.3 ger, för att undvika konkurrenssnedvridningar, ett medlemsland möjlighet att uttagsbeskatta tjänster som en skattskyldig utför i egen regi för verksamhetsändamål då tjänsterna inte skulle ha medfört full avdragsrätt för ingående skatt om de i stället hade tillhandahållits av annan skattskyldig. Vad som avses är således uttagsbeskattning av egenregiarbeten som utförs av partiellt skattskyldiga. Bestämmelsen behandlas närmare i samband med redogörelsen nedan för uttagsbestämmelserna på fastighetsområdet.

Av redogörelsen ovan för de båda rättssystemens regler avseende uttag av tjänster framgår att inte bara beröringspunkterna utan också de grundläggande rekvisiten för stadgandena överensstämmer i stora drag.

För att nå överensstämmelse med direktivet har utredningen föreslagit att beskattningsunderlaget vid uttag av tjänster inte längre skall utgöras av marknadsvärdet utan i stället skall motsvara kostnaden att utföra tjänsten. Bestämmelsen i 2 kap. 5 § första stycket 3 ML behandlar inte bara gratis utförda tjänster utan även, till skillnad mot artikel 6.2 b, tillhandahållanden till underpris satta i relation till marknadsvärdet. På samma sätt som beträffande uttag av varor (jfr avsnitt 6.2) torde det inte strida mot syftet med EG-bestämmelserna att såsom uttag också anse de fall då tillhandahållandet sker till underpris. Uttagsfallen bör dock begränsas till att endast avse de situationer då underpriset sätts i relation till kostnaden för att utföra tjänsten, dvs. priset bör sättas i relation till beskattningsunderlaget såsom detta bestäms i 7 kap. 3 § första stycket 2 b ML. Uttagsbeskattning skall dock inte ske om prisnedsättningen är marknadsmässigt betingad. Är den däremot inte marknadsmässig, är den i enlighet med artikel 6.2 b att anse som rörelsefrämmande. Den nuvarande inskränkningen i 2 kap. 5 § andra stycket ML, att uttagsbeskattning får ske endast om värdet av nyttjandet är mer än ringa, kan bestå. Detta har stöd i artikel 6.2 andra stycket 2, som ger en medlemsstat rätt att avvika från artikeln om avvikelsen inte leder till konkurrenssnedvridning.

Utredningen har funnit att den nuvarande begränsningen i 2 kap. 5 § till att endast avse tjänster som den skattskyldige normalt omsätter till utomstående inte har stöd i sjätte direktivet och därför måste slopas. Regeringen delar denna uppfattning.

Utredningen har vidare anfört att även 2 kap. 6 § ML, som enbart rör uttag av vissa särskilt utpekade tjänster vilka normalt inte ingår i näringsverksamheten, kan behållas med stöd av samma artikel. Regeringen gör följande bedömning. Genom att den nuvarande begränsningen i 2 kap. 5 § till att endast avse tjänster som den skattskyldige normalt omsätter till utomstående slopas, kommer alla tjänster som tilhandahålls eller utförs av en skattskyldig under de förutsättningar som anges i förslaget till ny lydelse av 2 kap. 5 § att bli föremål för uttagsbeskattning. Bestämmelsen kommer således att omfatta även de fall som regleras i nuvarande 2 kap. 6 §. Den enda bestämmelse i nämnda paragraf som inte till fullo täcks av den nya lydelsen av 2 kap. 5 § är första stycket 2 som behandlar uttagsbeskattning vid privat användning av personbilar och motorcyklar. Regeringen anser att bestämmelserna i denna punkt bör flyttas och införas som en ny punkt 3 i första stycket av 2 kap. 5 §. I sådant fall blir 2 kap. 6 § obehövlig och kan slopas.

Bortsett från fastighetstjänster (se nedan) uttagsbeskattas inte s.k. självtjänster. Då artikel 6.3 är fakultativ föreslås ingen ny reglering vad gäller skatteplikten för självtjänster.

Den föreslagna bestämmelsen i 7 kap. 3 § 2 b ML innebär att utebliven vinst inte längre ingår i beskattningsunderlaget eftersom det är den skattskyldiges kostnad för att utföra tjänsten och inte tjänstens marknadsvärde som skall utgöra beskattningsunderlag. En EG-anpassning får till följd att uttagsbestämmelsen avseende tjänster enligt 2 kap. 5 § också bör anpassas i enlighet härmed. Uttagsbeskattningen bör således endast syfta till att ta tillbaka den mervärdesskatt som tidigare dragits av. Avsikten bör inte vara att också beskatta en utebliven vinst hos den som skall uttagsbeskattas.

Beskattningsunderlaget vid uttag enligt föreslagna 2 kap. 5 § första stycket 3 (nuvarande 2 kap. 6 § första stycket 2) beräknas enligt 7 kap. 4 § på ett visserligen schablonmässigt sätt men avser inte desto mindre att uttagsbeskatta kostnaden för användandet. Regeln i 7 kap. 4 § bör därför kunna behållas.

Uttag enligt 2 kap. 7 och 8 §§ ML

Utredningens har funnit att uttagsbeskattning enligt 2 kap. 7 och 8 §§, dvs. uttag av tjänster i yrkesmässig byggnadsverksamhet, resp. tjänster som utförs i egen regi på fastigheter som används i verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning, kan bibehållas. Utredningen har likaså funnit att de särskilda reglerna för att beräkna beskattningsunderlaget i dessa fall inte kan anses strida mot bestämmelserna i EG:s direktiv. Regeringen delar utredningens uppfattning och föreslår därför inga ändringar i dessa delar.

6.4 Undantag från skatteplikt för uttag enligt 3 kap. 27 § ML

Regeringens förslag: Undantaget från skatteplikt vid uttag av vedbränsle i 3 kap. 27 § 2 ML slopas.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Förslaget har i huvudsak tillstyrkts eller lämnats utan erinran.

Skälen för regeringens förslag: 3 kap. 27 § ML undantar från skatteplikt uttag enligt 2 kap. 2 § 1 om den skattskyldige tillgodogör sig bränsle från en fastighet som är taxerad som lantbruksenhet för uppvärmning av den egna privatbostaden på fastigheten.

Undantaget har sin motsvarighet i fjärde stycket 1 av anvisningarna till 22 § KL och är betingat av att omsättning av bränsle blev skattepliktig år 1990 i samband med reformeringen av mervärdesskatten (jfr prop. 1993/94:99 s. 162). Enligt ML gäller samma regler för jordbruksverksamhet vad avser skatteplikt m.m. som för andra verksamheter.

Det sjätte direktivet innehåller beträffande varor en obligatorisk uttagsbestämmelse, artikel 5.6, och tre fakultativa sådana, artikel 5.7 punkterna a-c. Vidare innehåller artikel 6.2 a (som enligt artikelrubriken behandlar tjänster) en i princip obligatorisk uttagsbestämmelse som rör varor.

Artikel 5.6 föreskriver att som omsättning mot ersättning skall behandlas de fall då den skattskyldige tar ut vara ur verksamheten för eget eller personalens privat bruk. Samma sak gäller om varan ges bort (dock inte gåvor av ringa värde eller varuprover) eller används för andra rörelsefrämmande ändamål. Bestämmelsens tillämplighet förutsätter att varan genom uttaget upphör att vara rörelsetillgång. En förutsättning för beskattning är dock att avdragsrätt helt eller delvis förelegat för ingående skatt vid förvärvet av varan eller dess komponenter.

Svensk EG-konformitet

Som framgått tidigare förutsätter EG:s uttagsbestämmelser, utom artikel 5.7 a som är speciell, att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt helt eller delvis förelegat vid förvärvet. Detta förhållande utgör den naturliga spegelbilden av uttagsbeskattning; om avdragsförbud föreligger vid förvärvet kan senare uttagsbeskattning inte komma i fråga. Avgörande från konformitetssynpunkt är då om varan i fråga på det ena eller andra sättet ur mervärdesskattesynpunkt belastas (eller befrias) lika i Sverige och inom EG.

Vid sådant uttag som avses i 3 kap. 27 § 2 ML, dvs. uttag av bränsle från fastighet som är taxerad som jordbruksenhet för uppvärmning av privatbostad på fastigheten, är varan obelastad med mervärdesskatt. Varan undgår således beskattning genom uttaget. Emellertid avser uttag av vara enligt 3 kap. 27 § 2 samma slags ianspråktagande som skall uttagsbeskattas enligt den obligatoriska regeln i artikel 5.6, dvs. uttag av vara för privat ändamål varvid varan, som vid uttaget är obelastad med mervärdesskatt, upphör att vara rörelsetillgång. 3 kap. 27 § 2 ML strider således häremot och skall därför upphävas.

6.5 Undantag från skatteplikt för uttag enligt 3 kap. 28 § ML

Regeringens förslag: Bestämmelsen i 3 kap. 28 § ML upphävs.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Förslaget har i huvudsak tillstyrkts eller lämnats utan erinran. *Svenska Revisorssamfundet* anser att bestämmelsen bör kvarstå.

Skälen för regeringens förslag: 3 kap. 28 § ML undantar från skatteplikt uttag av tjänst enligt 2 kap. 5 § första stycket 3 ML då den skattskyldige avhjälper en skada som han i sin verksamhet vållat någon annan. Bestämmelsen föranleder inte någon inskränkning i avdragsrätten (jfr 8 kap. 3 § ML). Kostnaden för avhjälpandet av skadan ses således som en kostnad i rörelsen. Detta innebär att de tjänster som avses i 3 kap. 28 § ML inte är belastade med mervärdesskatt. Detsamma gäller de varor som eventuellt tillhandahålls i anslutning till tjänsten.

Utredningen har funnit att det nu aktuella undantaget inte strider mot bestämmelserna i EG:s direktiv. Enligt utredningen är det förhållandet att den skattskyldige avhjälper en skada, som han i sin verksamhet vållat någon annan, materiellt sett inte något uttag utan i stället att betrakta som en kostnad i rörelsen. Tjänsten är således inte utförd eller tillhandahållen för något rörelsefrämmande ändamål. Detta faktum kvarstår även om utredningens förslag till ny lydelse av 2 kap. 5 § ML leder till lagstiftning. Regeringen delar denna uppfattning. Eftersom 3 kap. 28 § ML utgör en onödig reglering bör lagrummet utgå. Det bör i sammanhanget framhållas att även varor som tillhandahålls i samband med avhjälpandet av skadan normalt inte heller betraktas som ett uttag utan som en kostnad i rörelsen.

6.6 Undantag från skatteplikt för uttag enligt 3 kap. 29 § ML

Regeringens förslag: Bestämmelserna i 3 kap. 29 § görs tillämpliga endast på kommunerna och inte på staten.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Förslaget har tillstyrkts eller lämnats utan erinran.

Skälen för regeringens förslag: Från skatteplikt undantas enligt 3 kap. 29 § första stycket ML statens och kommunernas uttag av varor och tjänster för eget behov.

Såvitt gäller en kommuns ianspråktagande av egna tjänster för eget behov stadgar dock 3 kap. 29 § andra stycket ML skatteplikt för sådana tjänsteuttag såvitt de avser en kommuns arbeten på stadigvarande bostäder i sådana fall som avses i 2 kap. 8 § ML (prop. 1993/94:99 s. 162). Med stöd av sistnämnda lagrum skall uttagsbeskattning ske för utförande av tjänster som avser byggnads- och anläggningsarbeten inräknat reparationer och underhåll eller ritning, projektering, konstruktion och andra jämförliga tjänster eller lokalstädning, fönsterputsning, renhållning och annan fastighetsskötsel, förutsatt att de nedlagda lönekostnaderna för tjänsterna under beskattningsåret överstiger 150 000 kr, inräknat avgifter som grundas på lönekostnaderna. Uttagsbeskattning med stöd av 2 kap. 8 § ML medför enligt 8 kap. 3 § ML

avdragsrätt för ingående skatt som hänför sig till förvärv av material som behövs för att utföra arbetena (prop. 1993/94:99 s. 147).

Av 3 kap. 29 § andra stycket ML följer således motsatsvis att övriga fall av egenregiarbeten från en kommuns sida är undantagna från skatteplikten (staten är generellt undantagen). Det förtjänar även att anmärkas att de statliga affärsdrivande verken inte omfattas av undantagen från skatteplikten i 3 kap. 29 § ML. Beträffande dessa verk gäller således bestämmelserna om uttagsbeskattning fullt ut. Detta följer av att nämnda verk inte omfattas av begreppet staten (1 kap. 16 § ML).

EG

Som tidigare framgått innebär EG:s uttagsbeskattningsregler, liksom ML:s regler härvidlag, att ianspråktagande av vara eller tjänst genom uttag jämställs med omsättning av vara eller tjänst mot ersättning. Sjätte direktivet gör inte någon skillnad på vilken juridisk eller fysisk person som bedriver yrkesmässig verksamhet (artiklarna 2 och 4). Detta innebär att även statens och kommunernas ekonomiska aktiviteter i princip skall uttagsbeskattas fullt ut.

Enligt artikel 4.5 skall emellertid offentliga subjekt inte anses som beskattningsbara personer beträffande verksamheter eller aktiviteter som dessa subjekt utövar i sin egenskap av offentlig myndighet. Endast om betydande konkurrenssnedvridning skulle uppstå eller fråga är om vissa i bilaga D upptagna aktiviteter föreligger skattskyldighet (beskattningsbarhet) för offentliga subjekt även beträffande aktiviteter som de offentliga subjektet utövar i denna dess egenskap. Med aktiviteter och transaktioner enligt artikel 4.5 förstås, utifrån ML:s begreppsbestämningar, såväl omsättning som uttag av vara eller tjänst. Avsikten med regleringen i artikel 4.5 är således att från det beskattningsbara området utesluta aktiviteter som har myndighetsutövande karaktär.

Svensk EG-konformitet

Av föregående avsnitt framgår *dels* att enligt ML föreligger skatteplikt i offentlig verksamhet för uttag av egna varor och tjänster endast beträffande vissa kommunala egenregiarbeten på stadigvarande bostäder, *dels* att sjätte direktivet undantar offentlig verksamhet från uttagsreglerna endast genom bestämmelserna i artikel 4.5, vilket innebär att undantaget från skatteplikt är mer begränsat enligt direktivet än enligt ML.

Såvitt gäller 3 kap. 29 § första stycket ML gör sig följande synpunkter gällande. Eftersom uttagsbeskattning vid uttag av varor förutsätter antingen avdragsrätt eller rätt till återbetalning vid förvärvet (2 kap. 3 § ML) och då staten inte har någotdera, fyller undantaget såvitt avser staten inte någon funktion. I sammanhanget bör framhållas att frånvaron av avdragsrätt eller rätt till återbetalning föreligger även om staten anses bedriva mervärdesskattepliktig verksamhet.

Regeringens förslag. Mervärdesskattesatsen för serveringstjänster och brevbefordran höjs till 25 procent.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Förslaget har i huvdsak tillstyrkts eller lämnats utan erinran. Flera remissinstanser, bl.a. *Grossistförbundet Svensk Handel*, *SAS*, *Svenska Rese- och Turistindustrins Samarbetsorganisation* och *Sveriges Hotell- och Restaurangförbund* har anfört att den svenska skattenivån långsiktigt bör sänkas till den nivå som gäller inom EG-länderna.

Skälen för regeringens förslag: Utredningen har inte haft i uppgift att behandla frågor rörande skattesatsernas nivå. Utredningen har dock i de fall där utvidgningar av skattepliktens omfattning föreslagits anmärkt i vilka fall det är möjligt att införa en reducerad skattesats. Utredningen har också redovisat i vilken utsträckning våra nuvarande skattesatser formellt är förenliga med EG-reglerna.

Enligt 7 kap. 1 § ML utgör skattesatsen 25 % av beskattningsunderlaget för skattepliktig omsättning av varor och tjänster. För omsättning av vissa varor och tjänster utgår dock skatt med en lägre skattesats. Skattesatsen är 21 % av beskattningsunderlaget för omsättning av följande varor och tjänster:

1. serveringstjänster,
2. omsättning och införsel av sådana livsmedel och livsmedelstillsatser som avses i 1 § livsmedelslagen (1971:511) med undantag för
   a) vatten från vattenverk,
   b) spritdrycker, vin och starköl som tillhandahålls av det detaljhandelsbolag som avses i 15 § andra stycket lagen (1977:293) om handel med drycker, och
   c) tobaksvaror.

Skatten tas ut med 12 % av beskattningsunderlaget för

1. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser eller motsvarande i campingverksamhet,
2. personbefordran utom sådan befordran där resemomentet är av underordnad betydelse,
3. transport i skidliftar, och
4. sådan befordran av brev i postverksamhet som avses i 3 § postlagen (1993:1684).

Riktlinjer för skattesatsernas nivå finns i artikel 12.3 i sjätte direktivet.

Bestämmelserna i artikel 12.3 a utgör anvisningar för medlemsländerna att tillämpa en normalskattesats om minst 15 % av beskattningsunderlaget. Det står emellertid länderna fritt att tillämpa en högre skattesats. Normalskattesatsen skall vara lika för tillhandahållande av varor och tjänster. För vissa varor och tjänster, som anges i bilaga H till sjätte direktivet, får medlemsländerna ta ut en lägre skatt än 15 %, dock lägst 5 %. Länderna får tillämpa en eller högst två olika sådana skattesatser. Totalt kan ett EG-land således tillämpa upp till tre olika skattesatser för mervärdesskatten.

Det bör anmärkas att bestämmelserna om normalskattesats och minimiskattesatser är av temporär natur. De avser endast perioden 1 januari 1993-31 december 1996. Senast den 31 december 1995 skall rådet enhälligt besluta om vilken minimiskattesats som skall tillämpas efter den 31 december 1996. Beslutet skall fattas på grundval av den rapport angående tillämpningen av övergångsordningen till sjätte direktivet, som enligt artikel 28.1 skall lämnas till kommissionen före den 31 december 1994. Rapporten skall bl.a. innehålla en allmän översyn av diverse temporära avvikelser från skattesatsreglerna. Detta gäller inte minst de i vissa länder vanliga s.k. nollskattesatserna. Även dessa är av temporär natur och i princip tillåtna endast så länge övergångsordningen består.

Den lägre skattenivån får tillämpas för omsättning av i huvudsak följande varor och tjänster:

- livsmedel, inklusive djurmat (undantag för alkoholhaltiga drycker)
- vatten
- läkemedel
- utrustning för handikappade
- persontransporter
- bibliotekstjänster, böcker, nyhetstidningar och tidskrifter
- inträde till shower, teatrar, cirkus, marknader, nöjesparker, konserter, museer, djurparker, biografer, utställningar
- TV-avgifter
- produktioner av författare, kompositörer, artister m.fl. och upphovsrätter
- socialvård
- jordbruksråvaror
- hotellrum
- hyra av campingplatser
- inträde till sportevenemang
- nyttjande av sportutrustning
- välgörenhetsaktiviteter
- begravningsbyråverksamhet, kremering
- sjukvård och tandvård
- gaturenhållning och sophämtning.

Genom en ändring av artikel 12.3 har särskilda regler nyligen beslutats beträffande konstverk, antikviteter och samlarföremål (direktiv 94/5/EEC). Reglerna innebär att medlemsländerna får tillämpa en reducerad skattesats för import av sådana varor och, om denna möjlighet utnyttjas, även använda denna lägre skattesats för en konstnärs eller dennes dödsbos omsättning av sådana varor.

Svensk EG-konformitet

När det gäller skattesatserna har i sjätte direktivet endast fastställts vissa miniminivåer. Det innebär att det för närvarande inte finns något formellt krav på en sänkning av den svenska mervärdesskattens allmänna nivå. Å andra sidan kan på sikt marknadsmässiga bedömningar leda till krav på en anpassning till en skattenivå som inte avviker alltför mycket från den som gäller i andra EG-länder.

Möjligheterna att använda reducerad skattesats är dock som framgått begränsade till högst två olika nivåer och till vissa särskilt angivna områden. Någon möjlighet för Sverige att införa en ny reducerad skattenivå finns alltså inte, om inte en av de nuvarande nivåerna slopas.

När det gäller de områden där det är möjligt att tillämpa en lägre mervärdesskatt kan konstateras att de svenska skattesatserna för serveringstjänster och postbefordringstjänster formellt avviker från EG:s regler. Av reglerna följer att oreducerad skatt skall tas ut i dessa fall. En höjning av skattesatserna till den allmänna nivån 25 % skall alltså ske för omsättning av sådana tjänster. Detta innebär en ändring i 7 kap. 1 § ML.

S.k. nollskattesatser får som nämnts bara tillämpas övergångsvis och endast under vissa villkor. Motsvarande konstruktion uttrycks i ML som en återbetalning av ingående skatt vid viss omsättning undantagen från skatteplikt (10 kap. 11 § ML). Sverige har i förhandlingarna begärt och medgetts rätt att få fortsätta att tillämpa nuvarande nollskattesatser för

- tillhandahållande av allmänna nyhetstidningar, inklusive radio- och kassettaltidningar för synskadade,
- tillhandahållande av läkemedel till sjukhus eller av receptbelagda läkemedel, och
- framställning av organisationstidskrifter m.m. eller tjänster som har samband med sådan framställning.

I 10 kap. 11 § ML nämns även vissa omsättningar avseende skepp och luftfartyg samt flygbensin och flygfotogen. Regeringen har liksom utredningen konstaterat (avsnitt 5.6) att dessa omsättningar torde kunna hänföras till sådana exportliknande transaktioner som avses i artikel 15 i sjätte direktivet. Återbetalning av ingående skatt skulle därmed bli möjlig på den grunden (jfr 10 kap. 12 § ML).

Därigenom kan samtliga nuvarande nollskattesatser tills vidare behållas.

Utredningen har som framgått av avsnitt 5.9 lämnat förslag till ytterligare ändringar av beskattningsreglerna när det gäller utbildnings-,

kultur- , sport- och idrottsområdena samt i fråga om de ideella föreningarna. I samband med att regeringen återkommer till riksdagen med förslag i dessa delar avser regeringen också att ta upp frågan om tillämpliga skattesatser.

8 Avdrag för ingående skatt

8.1 Inledning

En av mervärdesskattesystemets grundläggande principer är rätten till avdrag för ingående skatt. Avdragsrätten innebär att den som är skattskyldig till mervärdesskatt får från utgående skatt på egna omsättningar avräkna den ingående skatt som belöper på olika anskaffningar för verksamheten. Syftet med avdragsrätten är att undvika kumulativa effekter. Den reella skattebördan skjuts genom avdragsrätten framåt i produktionskedjan för att slutligen träffa konsumenten. Genom rätten till avdrag rensas varje skattepliktig verksamhet i produktionskedjan från skattebelastning. Skatten blir därmed neutral från konkurrens- och konsumtionssynpunkt.

De svenska bestämmelserna om avdragsrätt finns huvudsakligen i 8 kap. ML. Vissa särskilda bestämmelser finns i 9 kap. 3-8 §§. I 13 kap. finns vidare vissa bestämmelser av redovisningskaraktär. I EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv är det i artiklarna 17-20 som avdragsreglerna återfinns. Artikel 17 innehåller de grundläggande förutsättningarna för avdragsrätt. I artikel 18 finns bestämmelser om krav på dokumentation m.m. som måste uppfyllas för att rätt till avdrag skall föreligga. I artikel 19 finns bestämmelser om beräkning av avdrag vid blandad verksamhet, medan artikel 20 innehåller regler om korrigering av avdrag för ingående skatt.

Utredningen har gjort en omfattande och systematisk jämförelse mellan Sveriges respektive EG:s regler om avdrag för ingående skatt. Jämförelsen, som omfattar såväl materiella regler som regler av förfarandekaraktär, har gått till så att på olika delområden har först redogjorts för de svenska reglerna, varefter en motsvarande redogörelse lämnas för EG:s regler. Därefter har undersökts i vilken mån de svenska reglerna avviker från EG:s och, om så är fallet, vilka ändringar som krävs av de svenska reglerna för att konformitet med EG:s regler skall uppnås. I flera fall har de svenska reglerna befunnits överensstämma med motsvarande EG-regler. Några förslag till ändringar har då inte lagts fram av utredningen, utan man har konstaterat att de svenska bestämmelserna kan kvarstå oförändrade.

På följande områden har utredningen funnit att nuvarande svenska regler kan kvarstå oförändrade:

- Den ingående skattens storlek,
- Uppdelning av ingående skatt,

- Särskilt om personbilar och motorcyklar,
- Vissa redovisningsfrågor, och
- Vissa fastighetsupplåtelser.

Regeringen delar den bedömning utredningen gjort i dessa avseenden, varför nuvarande regler kan kvarstå oförändrade. De nämnda områdena kommer därför inte att beröras i det följande, utan framställningen kommer endast att avse de områden där det föreslås förändringar av nuvarande regler.

8.2 Förutsättningar för avdragsrätt

Regeringens förslag: Bestämmelser som medför rätt till avdrag för ingående skatt med anledning av gemenskapsinterna förvärv införs.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag såvitt gäller avdrag för ingående skatt i anledning av gemenskapsinterna förvärv. Därutöver föreslår utredningen att de särskilda reglerna i ML om rätt till avdrag för ingående skatt vid koncerninterna förvärv skall slopas.

Remissinstanserna: Förslaget att införa regler om avdragsrätt för ingående skatt i anledning av gemenskapsinterna förvärv har lämnats utan erinran av remissinstanserna. Flertalet av de remissinstanser som yttrat sig över förslaget om avdragsrätt avseende koncerninterna förvärv anser att nuvarande regler bör behållas. Några remissinstanser anser att ett borttagande av den särskilda avdragsregeln endast kan ske om särskilda regler för beskattning av företag som ingår i en koncern införs.

Skälen för regeringens förslag: Vad gäller förutsättningar för avdragsrätt har den av utredningen gjorda genomgången skett för delområdena avdragsgrundande förvärv, vem som får göra avdrag och anknytning till verksamheten. Genomgången visar att det i stort föreligger överensstämmelse mellan svensk rätt och EG:s regler. På vissa punkter krävs dock att den svenska mervärdesskattelagen ändras.

De svenska reglerna om avdrag för s.k. fiktiv skatt saknar motsvarighet inom EG. Under våren 1994 har antagits ett direktiv (94/5/EC) med vissa kompletteringar till det sjätte direktivet rörande särskild reglering för beskattningen av begagnade varor, konstverk, antikviteter och samlarföremål. Reglerna innehåller bl.a. bestämmelser om hur beskattningsunderlaget skall beräknas vid försäljning av varor som inköpts från bl.a. en privatperson. Huvudregeln är att beskattningsunderlaget skall utgöras av skillnaden vid varje transaktion mellan försäljningspriset, exklusive mervärdesskatt, och inköpspriset, inklusive eventuella skatter. Ett medlemsland kan också tillämpa ett annat system för att förenkla beskattningen. Detta innebär att beskattningsunderlaget skall utgöras av den bokförda skillnaden under en redovisningsperiod mellan den totala

omsättningssumman, exklusive skatt och den totala inköpssumman, inklusive skatt. Inte i något av systemen skall rätt till avdrag för ingående skatt föreligga. Direktivet innehåller vidare regler om försäljning av begagnade varor m.m. vid offentlig auktion.

Mot bakgrund av de nya regler som antagits ansåg utredningen att de svenska reglerna om avdrag för fiktiv skatt inte kan anses förenliga med sjätte direktivet efter den 1 januari 1995. Av tidsmässiga skäl hade utredningen dock inte möjlighet att lämna förslag till ändringar med anledning av de nyligen antagna direktivet.

De nya regler angående beskattning av begagnade varor m.m. som antagits inom EG skall införas i medlemsländernas nationella lagstiftning från den 1 januari 1995. De svenska reglerna om avdrag för fiktiv skatt kan således inte kvarstå, utan måste ersättas med ett annat regelverk. Ett införlivande av de nyligen antagna EG-reglerna i svensk rätt fordrar emellertid ett tämligen omfattande föreberedelsearbete. Ett sådant arbete har påbörjats inom Finansdepartementet. Det kan emellertid inte avslutas i sådan tid att förslag om den nya regleringen kan läggas fram redan nu. Regeringen avser att återkomma med förslag i frågan. Eftersom de nuvarande svenska reglerna i stort sett ger samma beskattningsresultat som de nya EG-reglerna bör en viss fördröjning inte skapa några större problem.

I övrigt vad gäller avdragsgrundande förvärv föreslår utredningen att bestämmelser om avdragsrätt införs för ingående skatt i anledning av s.k. gemenskapsinterna förvärv.

Beskattning av gemenskapsinterna förvärv, infördes som en följd av genomförandet av EG:s inre marknad från den 1 januari 1993. Skapandet av den inre marknaden innebar bl.a. att gränskontrollerna avskaffades såvitt gäller handeln mellan medlemsländerna. Detta fick i sin tur till följd att importbeskattningen av varor upphörde såvitt gäller denna handel. Uppbörd av mervärdesskatt kunde därför inte ske vid passeringen av gränsen. Vid omsättning av en vara från ett medlemsland till ett annat är det numera i stället förvärvet som som beskattas. Denna skatt är avdragsgill för förvärvaren.

Regler om beskattning av gemenskapsinterna förvärv föreslås införda i ML (se avsnitt 4). Därmed måste även en bestämmelse om rätt till avdrag för skatt i anledning av sådana förvärv införas.

Genomgången av bestämmelserna om vem som får göra avdrag för ingående skatt visar att de svenska reglerna i 8 kap. 3 och 4 §§ ML i de flesta fall inte strider mot EG:s regler. I ett avseende har emellertid utredningen bedömt att de svenska reglerna bör ändras, nämligen vad gäller rätten till avdrag för ingående skatt inom en koncern.

Varje enskilt företag inom en koncern kan vara skattskyldigt enligt mervärdesskattelagstiftningen och skall vara registrerat till mervärdesskatt. Skattskyldigheten gäller även för omsättningar mellan företag inom koncernen. Det saknar med andra ord betydelse i mervärdesskattehänseende om varor eller tjänster tillhandahålls av ett koncernföretag eller av ett utomstående företag.

Vid införandet av mervärdesskatt i Sverige var det skattepliktiga området för tjänster förhållandevis snävt. Skatteplikt förelåg således inte för exempelvis administrativa tjänster, forsknings- och utvecklingsuppdrag eller konstruktion av vara. Inom en koncern är det vanligt att verksamheten delas upp så att ett av företagen tillhandahåller exempelvis administrativa tjänster åt de andra företagen inom koncernen. Eftersom sådana tjänster inte var skattepliktiga kunde avdrag inte göras för ingående skatt i anledning av förvärv som gjorts för de omsatta tjänsterna. Detta ledde till kumulativa effekter. För att undanröja dessa effekter infördes en bestämmelse som ger en koncern avdragsrätt för alla förvärv som i sak avser en verksamhet som medför skattskyldighet (prop. 1978/79:141 s. 77 f., Ds B 1977:6 s. 117 ff.). Innebörden av bestämmelsen är att ett skattskyldigt koncernföretag som tillhandahålls en tjänst av ett annat företag i koncernen utan att det senare företaget är skattskyldigt, får göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till det icke skattskyldiga företagets förvärv eller införsel för tillhandahållandet. Det krävs dock att det skattskyldiga företaget hade haft avdragsrätt vid ett eget sådant förvärv eller införsel. I andra stycket av 8 kap. 4 § ML anges vad som skall förstås med koncernföretag.

Genom skattereformen infördes en generell beskattning inom tjänstesektorn. Skatteplikt för tjänster föreligger således om inte undantag från beskattning föreskrivits. Den generella beskattningen har medfört en avsevärd breddning av skattebasen på tjänsteområdet. Den praktiska betydelsen av den särskilda avdragsrätten vid koncernförvärv torde ha minskat i motsvarande mån.

Sjätte direktivet innehåller inte någon bestämmelse motsvarande den särskilda avdragsrätten för koncerner i 8 kap. 4 § första stycket 5 ML. Det finns dock andra bestämmelser angående koncerner som är av intresse i detta sammanhang.

Enligt artikel 4.4 andra stycket får en medlemsstat behandla flera företag som en enhet även om företagen är självständiga personer i civilrättsligt hänseende. En förutsättning härför är att företagen har ett nära samband med varandra, i finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt hänseende. Samtliga tre samband skall föreligga men det är den samlade bedömningen som avgör om företagen kan godkännas som en företagsgrupp. En annan förutsättning är att de olika företagen är etablerade i landet. Vidare får ett medlemsland införa det nu beskrivna systemet först efter samråd enligt artikel 29 (särskild rådgivningskommitté).

För att förhindra konkurrenssnedvridningar får ett medlemsland med stöd av artikel 6.3 uttagsbeskatta företagsgrupperna för tjänster som tillhandahålls inom företagsgruppen. Sådan uttagsbeskattning skall föregås av samråd enligt artikel 29.

Innebörden av att behandla flera fristående företag som en enhet (företagsgrupp) är att tillhandahållanden av varor och tjänster inom koncernen inte anses som skattepliktiga omsättningar. Tillhandahållandena föranleder därmed inte skattskyldighet. En sådan ordning kan vara en tänkbar lösning på de problem som den nuvarande behandlingen av koncerner och däri ingående företag ger upphov till.

Vissa frågor avseende beskattning av koncerner har behandlats i ett delbetänkande från Utredningen om vissa mervärdesskattefrågor (SOU 1992:121). I betänkandet förordades att regler motsvarande EG:s bestämmelser om gruppregistrering av företag skulle införas. Förslaget har behandlats av regeringen (prop. 1993/94:225) som delade utredningens bedömning. Av statsfinansiella skäl ansågs förslaget dock inte kunna genomföras. Skäl att nu göra en annan bedömning i denna fråga kan inte anses föreligga. Däremot bör det klarläggas huruvida den särskilda avdragsregeln i 8 kap. 4 § första stycket 5 kan behållas även efter ett svenskt inträde i EU.

Även om betydelsen av den särskilda avdragsregeln kan antas ha minskat efter den breddning av skattebasen som genomfördes i samband med skattereformen, torde bestämmelsen dock fortfarande ha betydelse i verksamhet som inte medför skattskyldighet för omsättning av tjänster. Framför allt gäller detta inom den finansiella sektorn. I sitt remissyttrande anför *Svenska Bankföreningen* att regeln har stor betydelse, och att den kommer till användning i fler fall än vid uthyrning av fastigheter. Liknande synpunkter framförs av *Riksskatteverket* och *SAS*.

Som nämnts tidigare var huvudskälet till att avdragsregeln infördes i ML att undvika kumulativa effekter. Ett upphävande av denna regel skulle få till följd att sådana effekter återigen uppkommer, om än i mindre omfattning än som var fallet före skattereformen. En sådan utveckling bör om möjligt undvikas. Även om avdragsregeln tekniskt avviker från den lösning som sjätte direktivet anvisar på de problem som följer av att företag i intressegemenskap behandlas oberoende av varandra, bör den inte upphävas utan att andra regler för att lösa problemen sätts i dess ställe. Regeringen finner därför att bestämmelsen tills vidare bör kvarstå.

8.3 Begränsningar av avdragsrätten

Regeringens förslag: Den särskilda bestämmelsen om begränsning av avdragsrätten i vissa fall vid förvärv av varor för försäljning från fartyg slopas. Försäljning ombord på fartyg i trafik med andra EG-länder blir skattepliktig.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte anfört några erinringar mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Det sjätte mervärdesskattedirektivet innehåller endast ett fåtal regler om begränsning av rätten till avdrag för ingående skatt. Det stadgas således att avdrag inte medges för utgifter som inte är av strikt affärsmässig karaktär. Som exempel på sådana utgifter anges bl.a. utgifter för representation ("entertainment"). Ett förslag till ett nytt direktiv som innehåller regler om avdragsförbud har lagts fram av kommissionen, men förslaget har ännu inte antagits.

De svenska bestämmelserna om begränsningar av avdragsrätten finns i 8 kap. 8-12 §§ ML. Utredning har gjort en genomgång av dessa bestämmelser för att utröna i vad mån dessa bestämmelser kan kvarstå även efter ett svenskt medlemskap i EU. Utredningen har därvid funnit att reglerna om avdragsbegänsning inte kan anses oförenliga med EG:s regler, även om motsvarande regler inom EG många gånger saknas. Detta gäller de särskilda reglerna om avdragsförbud för staten, avdragsförbud beträffande stadigvarande bostad, avdragsförbud avseende uttag av tjänst i visst fall, begränsning av avdragsrätt i visst fall för finansieringsföretag och begränsning av avdragsrätten för varor bestående av guld, silver eller platina. I samtliga nu nämnda fall delar regeringen utredningens bedömning att reglerna inte strider mot EG:s bestämmelser och kan kvarstå oförändrade.

Vad gäller utgifter för representation innebär svensk mervärdesskattelagstifning att avdrag för ingående skatt medges om den skattskyldige har rätt till avdrag vid inkomstbeskattningen. Detta innebär bl.a. att det krävs att det föreligger ett omedelbart samband mellan utgiften och den aktuella verksamheten. För utgifter som saknar detta omedelbara samband medges inget avdrag.

Som nämnts innehåller sjätte direktivet en särskild bestämmelse om rätten till avdrag för ingående skatt i anledning av utgifter för representation. Sådana utgifter anges som ett exempel på utgifter som inte är av strikt affärsmässig karaktär och för vilka ingående skatt därmed inte skulle vara avdragsgill. Bestämmelsen är, såsom utredningen anför, svårtolkad. En strikt tolkning enligt ordalydelsen skulle kunna medföra att alla utgifter för representation skall anses som icke avdragsgilla. En annan tolkning är att det från fall till fall får avgöras huruvida en utgift för representation är av det slaget att den ingående skatten inte är avdragsgill. Utan att ta ställning till vilken tokning som kan anses rimlig har utredningen funnit att även om det kan ifrågasättas om inte de svenska reglerna är alltför generösa, kan en ändring av dessa regler inte anses nödvändig för att uppnå EG-konformitet.

Mot bakgrund av den oklarhet som synes råda om innebörden av EG:s regler, delar regeringen utredningens bedömning att de svenska reglerna bör kunna kvarstå oförändrade. Detta framstår också som lämpligt med hänsyn till att en översyn av bestämmelserna torde bli aktuell om kommissionens förslag till nya regler antas.

Utredningen föreslår att det särskilda avdragsförbudet i 8 kap. 9 § 3 ML skall upphävas. Bestämmelsen innebär att avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv i vissa fall för försäljning från fartyg inte medges. De fall som avses är förvärv av vissa slag av varor för försäljning ombord på fartyg i trafik mellan Sverige och annat nordiskt land. Bestämmelsen grundar sig på en överenskommelse mellan de nordiska länderna, den s.k. nordiska provianteringsöverenskommelsen. Avdragsförbudet avser förvärv av andra varor än spritdrycker, vin, starköl, öl, tobaksvaror, parfymer, kosmetiska preparat, toalettmedel eller choklad- och konfektyrvaror.

Transaktioner med internationell anknytning regleras i EG-rätten inte i huvudsak genom begreppen import och export, utan genom att det anges i vilket land en transaktion skall anses ha ägt rum. Detta land blir därigenom beskattningsland. Bestämmelser om transaktionsland finns i artikel 8 (varor) och 9 (tjänster). I artikel 8.1 c finns en särskild bestämmelse beträffande varor som tillhandahålls ombord på fartyg, luftfartyg eller tåg i samband med transport av passagerare inom gemenskapen. Sådana varor skall anses tillhandahållna på den plats där transporten av passagerare påbörjades.

Vid försäljning av varor ombord på fartyg i trafik inom gemenskapen skall mervärdesskatt i princip utgå. Medlemsländerna har dock möjlighet att enligt särskilda övergångsbestämmelser undanta sådana omsättningar från beskattning. Dessa regler finns i artikel 28k och gäller till och med den 30 juni 1999. Skattefriheten omfattar tillhandahållanden i s.k. tax-free butiker av varor som den resande tar med sig i samband med resa inom gemenskapen. Med tax-free butik menas i första hand sådana butiker belägna i hamn eller på flygplats. Därutöver omfattar bestämmelserna försäljning ombord på fartyg och luftfartyg vid passagerarbefordran inom gemenskapen. Skattefriheten för varje resande gäller endast försäljning till en viss beloppsgräns, för närvarande 90 ECU. Vidare får inte de kvantitativa begränsningar som gäller vid resa mellan EG och tredje land överskridas. Medlemsland som tillåter skattefrihet enligt bestämmelserna, skall medge varje skattskyldig rätt till avdrag eller återbetalning av sådan mervärdesskatt som avses artikel 17.2, i den mån varorna och tjänsterna avser sådan skattefri omsättning.

I de fall beskattning sker av leveranser till fartyg respektive omsättning ombord på fartyg föreligger avdragsrätt enligt EG:s regler. Någon begränsning av avdragsrätten finns inte. Avdragsbegränsningen i 8 kap. 9 § 3. ML avviker således från sjätte direktivet. Såsom utredningen föreslagit bör därför denna regel upphävas.

En införd avdragsrätt i dessa fall får också ses mot bakgrund av de nya reglerna för föräljning på färjor m.m. i trafik mellan Sverige och andra EG-länder som får införas, se närmare förslagen till 5 kap. 1 § och 3 kap. 30 c §. De innebär att försäljningen ombord blir skattepliktig, utom i vissa särskilt angivna fall. Begränsningarna framgår närmare av författningskommentaren.

8.4 Korrigering av avdragen ingående skatt

Regeringens förslag: Regler införs om jämkning av avdrag som gjorts för ingående skatt hänförlig till investeringsvaror.

Utredningens förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inget att erinra mot att regler om korrigering av avdragen ingående skatt införs. Några av remissinstanserna har dock synpunkter på den närmare utformningen av reglerna.

Skälen för regeringens förslag: EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv innehåller särskilda regler om korrigering av avdragen ingående skatt. Bestämmelserna, som återfinns i artikel 20, gäller endast för kapital- eller investeringsvaror ("capital goods").

Begreppet "capital goods" har definierats i en dom från EG-domstolen. Enligt domen skall med "capital goods" förstås varor som används i en affärsverksamhet och som utmärks av sin varaktighet och sitt värde och för vilka kostnaderna för förvärvet normalt inte är direkt avdragsgilla utan kostnadsförs genom avskrivning under flera år. Definitionen förutsätter således att fråga är om varor som minskar i värde.

Eftersom kapitalvaror vanligen används under en förhållandevis lång tid, inte sällan under flera år, kan det inträffa att användningen av tillgångarna förändras. Exempelvis kan i den verksamhet som en tillgång används andelen beskattningsbara transaktioner jämfört med de totala transaktionerna ha förändrats. Avdraget för ingående skatt har emellertid skett i samband med förvärvet av tillgången eller en kortare tid därefter. Vid denna tidpunkt har således även fastställts hur stor del av den ingående skatten som skall vara avdragsgill. Man har då utgått från vad som vid detta tillfälle varit känt om tillgångens användning i verksamheten. Om användningen av tillgången förändras kan avdraget framstå som felaktigt. Det är mot bakgrund härav som reglerna om korrigering av den ingående skatten har tillkommit.

Enligt bestämmelserna i artikel 20.2 skall korrigering av ingående skatt ske under en period av fem år. Häri skall enligt huvudregeln inräknas det år då tillgången förvärvades eller tillverkades. Alternativt kan medlemsländerna bestämma att korrigeringstiden skall vara fem år från det att tillgången togs i bruk. Den årliga korrigeringen skall avse en femtedel av den ingående skatten på tillgången. Korrigeringen skall baseras på förändringen av avdragsrätten under de år som följer efter det att tillgången förvärvades.

Beträffande fast egendom som förvärvas som investeringsvaror kan korrigeringstiden utsträckas upp till tio år.

Artikel 20.3 innehåller en regel om tillhandahållanden under korrigeringstiden. Den avser fall då en kapitalvara som används i en verksamhet säljs innan tiden för korrigering av ingående skatt löpt ut. I sådana fall skall tillgången behandlas som om den tillhör verksamheten ända tills nämnda tid löpt ut.

För att klargöra innebörden av reglerna om korrigering av ingående skatt lämnas en kortfattad redogörelse för de danska bestämmelserna.

De danska reglerna finns intagna i en särskild förordning. Med kapitalvaror avses enligt förordningen maskiner, inventarier och andra insatsvaror, om förvärvspriset — exklusive mervärdesskatt — överstiger 50 000 kr. Varorna skall vara underkastade värdeminskning. Med kapitalvaror avses vidare fast egendom. Korrigering av ingående skatt skall ske om det inträffar någon förändring i avdragsrätten avseende

anskaffade kapitalvaror. Detta skall dock endast gälla sådana förändringar som inträffar under de första fem åren (tio år för fast egendom) efter att varan anskaffats. Häri medräknas det år då anskaffningen gjordes. Korrigering skall göras i följande fall:

- när en kapitalvara, för vilken fullt avdrag för ingående skatt medgivits, övergår till att användas i en verksamhet som inte medför avdragsrätt,
- när en kapitalvara, för vilken fullt avdrag för ingående skatt medgivits, övergår till en verksamhet som endast delvis medför avdragsrätt,
- när grunderna för en vid anskaffningen gjord uppdelning av skatten ändras på så sätt att rätten till avdrag minskar eller ökar.

Korrigeringen under ett enskilt år sker på grundval av en femtedel (en tiondel för fast egendom) av den skatt som erlagts vid förvärvet av varan. Korrigeringen grundas på de förändringar i avdragsrätten som skett under det aktuella året i förhållande till det år då varan anskaffades. Förändringen av avdragsrätten måste dock uppgå till en viss minsta omfattning. Procentsatsen för den avdragsgilla andelen skall således ha förändrats med minst 10 i förhållande till vad som gällde vid tidpunkten för förvärvet. Korrigeringsbeloppet skall beaktas vid redovisning av skatt under den period då storleken av korrigeringen kan fastställas.

Särskilda regler gäller vid överlåtelse av kapitalvaror.

Exempel

År 1

En maskin förvärvas för 200 000 kr exklusive mervärdesskatt. Skatten på förvärvet uppgår till 50 000 kr. Förhållandet mellan transaktioner som medför skattskyldighet och totala transaktioner är 75:100. Avdraget för ingående skatt uppgår därför till 37 500 kr.

År 2

Förhållandet mellan transaktioner som medför skattskyldighet och totala transaktioner är detsamma. Ingen korrigering av skatten behöver göras.

År 3

Förhållandet mellan transaktioner som medför skattskyldighet och totala transaktioner förändras till 45:100. Avdraget för ingående skatt har blivit för stort och måste korrigeras. Korrigeringen skall avse en femtedel av den ingående skatten, dvs. 10 000 kr. Att återbetala till staten blir (75-45):100 = 30:100 multiplicerat med 10 000 kr = 3 000 kr.

År 4 och 5

Samma som år 2.

Svensk mervärdesskattelagstiftning innehåller regler som i vart fall delvis får samma effekt som EG:s regler om korrigering av skatt. De regler som avses är reglerna om uttagsbeskattning. Enligt 2 kap. 2 § 3 ML skall uttagsbeskattning ske då en vara förs över från en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9-13 §§ ML till en verksamhet som inte alls eller endast delvis medför skattskyldighet eller sådan rätt till återbetalning (prop. 1993/94:99 s. 140). Bestämmelsen är inte begränsad till att gälla endast omsättningstillgångar utan avser även anläggningstillgångar, t.ex. maskiner och andra inventarier. Även fastigheter omfattas i princip av bestämmelserna. För att uttagsbeskattning skall komma ifråga krävs enligt 3 kap. 3 § ML att den skattskyldige haft rätt till avdrag eller till återbetalning av ingående skatt vid förvärvet av varan.

Det finns dock situationer där det inte torde bli aktuellt med uttagsbeskattning. En sådan situation är då en maskin som till hälften används i skattepliktig verksamhet, och där följaktligen 50 % av den ingående skatten avdragits, övergår till att användas i mindre utsträckning i denna verksamhet. I ett sådant fall torde uttagsbeskattning inte komma ifråga. Maskiner kan också övergå till att användas i större utsträckning i den skattepliktiga verksamheten. Den skattskyldige skulle i ett sådant fall enligt EG:s regler vara berättigad till högre avdrag än det som ursprungligen medgivits. Svensk rätt innehåller emellertid inte några regler som medger korrigering av skatten i en sådan situation.

Det kan således konstateras att det finns vissa situationer för vilka det enligt EG:s regler kan bli aktuellt med en korrigering av ingående skatt men där motsvarande svenska regler saknas. Svensk rätt avviker således från sjätte direktivet i vissa avseenden. Det är svårt att uppskatta vilken praktisk effekt ett införande av korrigeringsregler skulle komma att få. Den omständigheten att en av de situationer då möjlighet till korrigering saknas avser fallet då en skattskyldig är berättigad till ytterligare avdrag för ingående skatt, utgör dock skäl för att införa särskilda korrigeringsregler. Det måste beaktas att en eventuell korrigering i det enskilda fallet kan avse betydande belopp. För att uppnå konformitet med EG:s regler bör därför bestämmelser om korrigering i vissa fall av ingående skatt införas i ML.

De bestämmelser som är av materiellt slag bör lämpligen införas i 8 kap. ML efter 16 § som ett eget avsnitt med rubriken Jämkning av avdrag för ingående skatt i vissa fall. Bestämmelser av förfarandekaraktär bör införas i 13 kap. ML.

Regeringens förslag: Undantaget i 8 kap. 17 § andra stycket ML från kravet på att avdragsrätten skall styrkas genom faktura eller motsvarande handling slopas. Till följd härav slopas även undantaget från faktureringsskyldighet i 11 kap. 3 § första stycket ML. En möjlighet införs att medge undantag från vissa av kraven i 11 kap. 5 § ML om en fakturas innehåll.

Utredningens förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inga principiella erinringar mot förslaget. Några remissinstanser anser dock att ett slopande av undantaget i 8 kap. 17 § andra stycket ML kräver ändringar i 11 kap. 5 § ML.

Skälen för regeringens förslag: Enligt 8 kap. 5 § ML föreligger rätt till avdrag för ingående skatt endast om denna rätt kan styrkas. Som framgår av lagrummet finns regler om hur avdragsrätten skall styrkas i 17-19 §§.

Av 8 kap. 17 § första stycket ML framgår att vid förvärv från annan skattskyldig avdragsrätten skall styrkas genom faktura eller jämförlig handling som avses i 11 kap. ML. Detta krav för avdragsrätt korresponderar med en i 11 kap. föreskriven faktureringsskyldighet. I 11 kap. 5 § om fakturas innehåll finns bl.a. en bestämmelse om att skattens belopp skall anges på fakturan eller en jämförlig handling. Med "jämförlig handling" avses enligt 1 kap. 17 § ML avräkningsnota, kvitto, köpehandling och liknande handling. Med handling avses även upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel.

Vissa branscher har undantagits från skyldigheten att utfärda faktura om inte förvärvaren särskilt begär en sådan. Detta gäller detaljhandeln, verksamhet som avser person- eller godsbefordran eller annan verksamhet inom vilken ersättning kvitteras på jämförligt sätt (11 kap. 3 § första stycket jämförd med 8 kap. 17 § andra stycket ML). Annan verksamhet som omfattas av bestämmelserna torde exempelvis vara föreställning inom nöjes- och kultursektorn (jfr prop. 1989/90:111 s. 201). För att inte gå miste om avdragsrätten måste således köparen i dessa fall särskilt begära en faktura som bl.a. utvisar mervärdesskattens belopp. Vid transaktioner där ersättningen understiger 200 kr är emellertid säljaren inte skyldig att utfärda faktura (11 kap. 3 § första stycket ML). Köparen kan i dessa fall göra avdrag för ingående skatt utan att en underliggande verifikation uppfyller samtliga de krav som framgår av 11 kap. 5 § ML (8 kap. 17 § andra stycket ML).

Även sjätte direktivet innehåller bestämmelser om vilka krav som måste uppfyllas för att rätt till avdrag skall föreligga. Dessa bestämmelser finns i artikel 18.1. Artikeln innehåller även bestämmelser om hur den

skattskyldige skall utöva avdragsrätten. Artikel 18.1 har en särskild lydelse enligt övergångsordningen (artikel 28f.2).

För att utöva rätten till avdrag för ingående skatt enligt artikel 17.2 a, dvs. de normala förvärv som görs mellan näringsidkare inom ett land, måste den skattskyldige inneha en faktura, utfärdad enligt artikel 22.3. Sådan faktura skall innehålla priset exklusive mervärdesskatt, mervärdesskattebeloppet för varje skattesats samt eventuella undantag från beskattning. För sådan gemenskapsintern varuomsättning som anges i artikel 28c.A a gäller att såväl säljarens som förvärvarens registreringsnummer skall vara angivna på fakturan.

För rätt till avdrag enligt artikel 17.2 b, dvs. vid import av varor, måste den skattskyldige inneha särskild importhandling ("import document") som utvisar att han är mottagare eller importör. Den särskilda handlingen skall även uppta mervärdesskattens storlek eller möjliggöra beräkning därav. Beträffande avdrag enligt artikel 17.2 c, dvs. vid viss uttagsbeskattning, stadgas att den skattskyldige skall rätta sig efter de regler som medlemslandet fastställt. Detsamma gäller då en kund eller förvärvare är betalningsskyldig för mervärdesskatt enligt artikel 21.1.

Vad slutligen gäller avdrag i anledning av gemenskapsinterna förvärv enligt artikel 17.2 d skall den skattskyldige i sådan deklaration som avses i artikel 22.4 lämna all information som behövs för att bestämma den ingående skatten på hans gemenskapsinterna förvärv av varor. Han skall dessutom inneha sådan faktura som avses i artikel 22.3. Enligt en särskild bestämmelse i artikel 18.3 a får medlemsländerna medge en skattskyldig som inte innehar faktura, att göra avdrag för sådan ingående skatt.

Vid en jämförelse mellan svensk rätt och EG:s regler kan konstateras att det beträffande normala transaktioner som görs mellan skattskyldiga krävs för rätt till avdrag för ingående skatt både enligt svensk rätt och enligt sjätte direktivet, att avdraget kan styrkas genom företeende av faktura eller jämförlig handling. Mervärdesskatten skall framgå av fakturan, dvs. den skall redovisas öppet. I dessa avseenden föreligger överensstämmelse mellan de svenska reglerna och EG:s regler.

Undantaget i 8 kap. 17 § andra stycket ML beträffande förvärv i detaljhandel eller liknande mot en ersättning understigande 200 kr hänger samman med bestämmelserna i 11 kap. ML om skyldighet att utfärda faktura. Regeln om undantag från kravet på företeende av faktura infördes 1982 genom en ändring i anvisningarna till 17 § GML (prop. 1981/82:59). En av anledningarna till att regeln infördes var de kontrollproblem som kunde uppstå till följd av att kvitton och andra verifikat vid inköp från detaljhandeln ofta saknade uppgift om mervärdesskatt (a. prop. s. 18). Kvitton vid omsättningar i detaljhandeln framställs numera till stor del i kassaapparat. I de flesta fall torde sådana kvitton innehålla uppgift om mervärdesskatten. Den praktiska betydelsen av ovannämnda beloppsgräns på 200 kr torde därmed ha minskat avsevärt.

Sjätte direktivet innehåller inte några beloppsgränser, vare sig gällande skyldigheten att utfärda faktura eller kravet på att förete en sådan i samband med att avdrag görs för ingående skatt. Skyldigheten att utfärda faktura gäller utan undantag vid omsättning till någon som är skattskyldig

(artikel 22.3) och har i övergångsordningen utsträckts till att gälla bl.a. omsättningar till icke beskattningsbara juridiska personer. Även kravet på företeende av faktura enligt artikel 18.1 a gäller utan undantag. Svensk rätt avviker således i dessa avseenden från sjätte direktivet. För att uppnå en EG-anpassning bör därför det särskilda undantaget i 8 kap. 17 § andra stycket ML slopas liksom bestämmelserna i 11 kap. 3 § första stycket ML.

Ett avskaffande av de nämnda reglerna innebär att faktura i princip alltid skall utfärdas vid omsättning i verksamhet som medför skattskyldighet. Därmed gäller även föreskrifterna i 11 kap. 5 § ML om vilka uppgifter en faktura skall innehålla. Enligt EG-reglerna (artikel 22.3.c) skall medlemsländerna fastställa vilka kriterier som skall gälla vid bedömningen av om en handling motsvarar en faktura. Det kan inte uteslutas att kravet på utfärdande av en fullständig faktura i vissa fall kan uppfattas som en olägenhet. Detta torde inte minst gälla de branscher som enligt nuvarande regler befriats från skyldigheten att utfärda faktura. Det bör därför vara möjligt att i exempelvis sådana fall avvika från vissa av de krav som uppställs i 11 kap. 5 § om vad en faktura skall innehålla. Möjligheten bör dock gälla endast för mindre belopp och endast för de i 5 § 3-5 angivna kraven. De närmare bestämmelserna om detta bör kunna framgå av tillämpningsföreskrifter.

Utredningen har funnit att de svenska bestämmelserna om styrkande av avdrag för ingående skatt vid import uppfyller de krav som sjätte direktivet uppställer. Regeringen delar denna bedömning. Någon ändring av de svenska bestämmelserna krävs därför inte.

När det gäller reglerna i övergångsordningen avseende fakturingsskyldighet vid gemenskapsinterna förvärv m.m. hänvisas till författningskommentaren, 11 kap. 5 a §.

9 Återbetalning av skatt i vissa fall

9.1 Inledning

Regler om rätt till återbetalning av skatt finns både i svensk mervärdesskattelagstiftning och inom EG. Bestämmelserna kan indelas i två huvudkategorier: återbetalning till utländska företagare och återbetalning till andra än utländska företagare.

De svenska reglerna om rätt till återbetalning av skatt finns såvitt gäller materiella bestämmelser i 10 kap. ML. Bestämmelser om förfarandet vid återbetalning av skatt finns i 19 kap. ML.

EG:s bestämmelser om återbetalning av skatt finns dels i det sjätte mervärdesskattedirektivet (artikel 17.3 och 17.4), dels i två särskilda direktiv, EG:s åttonde respektive trettonde mervärdesskattedirektiv. De särskilda direktiven innehåller regler om återbetalning av skatt till utländska företagare, medan övriga fall då rätt till återbetalning föreligger finns intagna i sjätte direktivet.

Utredningen har gjort en jämförelse mellan Sveriges och EG:s regler om återbetalning av skatt. Såsom skett beträffande reglerna om avdrag för ingående skatt har först redogjorts för de svenska bestämmelserna, varefter en motsvarande redogörelse lämnats för EG:s regler. De olika bestämmelserna har därefter jämförts för att klarlägga huruvida Sveriges regler avviker från EG:s och, där så är fallet, vilka ändringar som krävs av de svenska bestämmelserna för att EG-konformitet skall uppnås. Jämförelsen har i åtskilliga fall resulterat i att de svenska reglerna befunnits kunna kvarstå oförändrade, men på vissa områden föreslår utredningen att de nuvarande reglerna ändras. Den följande framställningen kommer huvudsakligen att behandla de områden där ändringar föreslås.

9.2 Återbetalning till utländska företagare

Regeringens förslag: Rätt till återbetalning av ingående skatt införs beträffande tjänster för vilka förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2 och 3 ML. Även förskottsbetalningar skall ge rätt till återbetalning. Ett tillägg om detta görs i 10 kap. 3 § första stycket ML.

Beloppsgränserna i 10 kap. 4 § ML för rätt till återbetalning höjs till 250 kr respektive 2 000 kr.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inget att erinra mot förslagen.

Skälen för regeringens förslag: Regler om återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare infördes 1991 i form av en särskild lag (SFS 1991:119, prop. 1990/91:72). Bestämmelserna i lagen har såvitt gäller materiella regler sedermera överförts till ML (10 kap. 1-4 §§).

Skälet till att de särskilda återbetalningsreglerna infördes var att åstadkomma neutralitet mellan inhemska och utländska företagare. Svenska företag har i betydande utsträckning rätt till återbetalning av mervärdesskatt som de påförts utomlands. Framför allt gäller detta EG:s medlemsländer. Det ansågs därför naturligt att utländska företagare som inte är skattskyldiga i Sverige får en motsvarande rätt till återbetalning av skatt som de erlagt här. Behovet av sådana regler hade dessutom ökat i och med den breddning av basen för mervärdesskatt som genomfördes i samband med skattereformen.

För att rätt till återbetalning skall föreligga krävs att vissa förutsättningar är uppfyllda (10 kap. 1 § ML). Den utländske företagaren skall således inte vara skattskyldig till mervärdesskatt i Sverige. Dessutom krävs det att

1. mervärdesskatten hänför sig till verksamhet som bedrivs utomlands,

2. verksamheten skulle ha medfört skattskyldighet eller rätt enligt 11 eller 12 §§ till återbetalning om den bedrivits här i landet, och
3. mervärdesskatten i så fall skulle ha varit avdragsgill eller skulle ha medfört rätt till återbetalning enligt 13 §.

Vad som kan komma ifråga för återbetalning är skatt som den utländske företagaren debiteras i anledning av förvärv eller införsel i Sverige. Det krävs att förvärven är gjorda för den i utlandet bedrivna verksamheten och att denna bedrivits vid tidpunkten för förvärvet eller införseln.

Som nämnts ovan återfinns EG:s regler om återbetalning av skatt till utländska företagare i två särskilda direktiv, det åttonde respektive det trettonde mervärdesskattedirektivet. Det åttonde direktivet (79/1072/EEG) innehåller regler om återbetalning av skatt till skattskyldiga som inte är etablerade i det aktuella landet men i ett annat medlemsland. Det trettonde direktivet (86/560/EEG) avser återbetalning till skattskyldiga som inte är etablerade inom gemenskapen, dvs. i tredje land. Grundförutsättningarna för återbetalning är emellertid desamma oavsett vilket av direktiven som är tillämpligt.

En av dessa förutsättningar är att den utländske företagaren är en skattskyldig som inte är etablerad i landet. Härmed avses i princip att företagaren varken har fast driftsställe eller hemvist i återbetalningslandet. Vidare krävs att den utländske företagaren inte har omsatt varor eller tjänster i landet. Undantag görs dock för vissa tjänster, bl.a. i de fall då kunden är betalningsskyldig för skatten.

Skattskyldig till mervärdesskatt enligt ML är den som omsätter skattepliktiga varor och tjänster i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs inom landet (1 kap. 1 § första stycket 1 jämförd med 2 § första stycket 1 samt 4 kap. 1 § ML). I denna proposition föreslås en bestämmelse i 1 kap. 1 § första stycket 1 ML som innebär att skattskyldighet skall föreligga även om den yrkesmässiga verksamheten bedrivs endast utom landet. Bakgrunden till den föreslagna ändringen är att det enligt sjätte direktivet inte finns något krav på att säljarens näringsverksamhet skall vara bedriven i landet ifråga. För att en omsättning skall medföra skattskyldighet i ett medlemsland krävs endast att omsättningen görs inom landet och att säljaren är näringsidkare (jfr artikel 2.1, artikel 4, artikel 21.1 och artikel 28a.4 i sjätte direktivet). Även en tillfällig, enstaka, omsättning i landet är tillräcklig för att skattskyldighet skall uppstå. Fråga uppkommer om denna förändring av innebörden av skattskyldighetsbegreppet påverkar förutsättningarna för när återbetalning av skatt skall medges.

Enligt EG-reglerna får den som begär återbetalning inte ha haft något fast driftställe, permanent hemvist eller bostad i det land återbetalning begärs. Därmed kan, till skillnad mot vad som gäller i Sverige, återbetalningsrätt föreligga även om den utländske företagaren är skattskyldig för omsättning i Sverige. 10 kap. 1 § bör ändras så att återbetalningsrätt föreligger även om skattskyldighet föreligger här.

Till skillnad mot vad som gäller enligt ML tillåter EG:s regler en näringsidkare att utföra vissa transaktioner utan att rätten till återbetalning i transaktionslandet går förlorad. Detta gäller sådana omsättningar för vilka förvärvaren är skattskyldig. 10 kap. 1 § ML bör ändras så att rätt till återbetalning av ingående skatt föreligger även för sådana transaktioner.

Vidare gäller som en förutsättning för rätt till återbetalning att den verksamhet som den utländske företagaren bedriver skulle ha medfört skattskyldighet eller rätt till återbetalning om den bedrivits här i landet (10 kap. 1 § 2 ML). Denna bestämmelse står i princip i överensstämmelse med EG:s regler och kan därför kvarstå. Dock bör den ändringen göras att det är omsättningen och inte verksamheten i sig som skulle ha medfört skattskyldighet eller rätt till återbetalning om den gjorts här i landet.

EG:s bestämmelser innebär att rätten till återbetalning av skatt inträder när skatt skall påföras någon som utgående skatt. Enligt huvudregeln i artikel 10 i sjätte direktivet skall skatt påföras när en vara levererats eller en tjänst utförts. Från huvudregeln görs undantag för bl.a. förskottsbetalningar. I sådana fall skall skatten påföras redan när förskottet betalas. Härav följer att även rätten till återbetalning av skatt inträder vid denna tidpunkt.

10 kap. 3 § ML överensstämmer med sjätte direktivets huvudregel om när rätten till återbetalning inträder. Däremot avviker de svenska bestämmelserna från EG:s vad gäller återbetalningsrättens inträde vid förskottsbetalning. Frågan om införandet av en sådan bestämmelse diskuterades i förarbetena till den särskilda lagen om återbetalning av mervärdeskatt till utländska företagare (SOU 1990:67 s. 23 f.). På grund av befarade kontrollsvårigheter fann man dock att någon återbetalningsrätt vid förskottsbetalningar inte borde införas. Vid den fullständiga anpassning till EG-reglerna som nu bör ske måste dock bestämmelserna i 3 § ändras så att rätten till återbetalning av skatt inträder redan när ett förskott betalas.

I 10 kap. 4 § ML stadgas om vissa beloppsgränser som måste överskridas för att rätt till återbetalning skall föreligga. Således medges återbetalning endast av belopp om minst 200 kr om en ansökan avser ett helt kalenderår eller återstoden av det. I annat fall medges återbetalning endast om beloppet uppgår till minst 1 500 kr. Minimibeloppen avser inte det yrkade beloppet utan det återbetalningsbelopp som skulle ha beslutats om inte dessa bestämmelser funnits.

Även det åttonde mervärdesskattedirektivet innehåller regler med motsvarande innebörd. Ansökan som avser kortare tid än ett kalenderår men inte kortare tid än tre månader måste avse ett belopp som i landets valuta motsvarar minst 200 ECU (för närvarande ca 1 900 kr). Om ansökan avser ett helt kalenderår eller den del som återstår av ett kalenderår måste ansökan avse minst 25 ECU (för närvarande ca 240 kr).

Enligt den svenska regeln avser minimibeloppen inte det belopp som yrkats i ansökan om återbetalning utan det återbetalningsbelopp som skulle ha beslutats om inte dessa bestämmelser funnits (jfr SOU 1990:67

s. 37). Det saknar således betydelse om det i en ansökan har yrkats ett belopp som överstiger minimibeloppet. Bestämmelsen i åttonde direktivet synes visserligen enligt ordalydelsen avse det yrkade beloppet ("the amount for which application is made"), men eftersom ett medlemsland har rätt att vägra återbetalning torde det i praktiken inte föreligga några skillnader i dessa avseenden.

För att uppnå EG-konformitet bör beloppsgränserna i 10 kap. 4 § höjas något. Vid omräkning från ECU till nationell valuta har medlemsländerna getts möjlighet att avrunda det framräknade beloppet antingen uppåt eller nedåt med 10 %. I likhet med utredningen föreslår regeringen att beloppsgränserna höjs till 250 kr respektive 2 000 kr.

9.3 Återbetalning i övriga fall

Regeringens förslag: Omsättning av guld till Sveriges riksbank undantas från skatteplikt samtidigt som rätt till återbetalning av ingående skatt med anledning av sådan omsättning införs.

Rätt till återbetalning av skatt införs vid omsättning av sedlar och mynt som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 23 § 1 ML.

Omsättning till kunder utanför EG av vissa finansierings- och försäkringstjänster som undantas från skatteplikten skall berättiga till återbetalning av ingående mervärdesskatt.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inget att erinra mot förslagen.

Skälen för regeringens förslag: Som nämnts i inledningen till detta avsnitt kan bestämmelserna om rätt till återbetalning av ingående skatt indelas i två huvudkategorier, nämligen återbetalning till utländska företagare och återbetalning till andra än utländska företagare. Fallen av återbetalning beträffande den senare kategorin finns intagna i 10 kap. 5-12 §§ ML, och avser:

- hjälporganisationer och utländska beskickningar m.m. (5-8 §§),
- nystartade verksamheter (9§),
- kommuner (10 §),
- viss omsättning som är undantagen från skatteplikt (11 §), samt
- export (12 §).

Enligt EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (artikel 17.3 b och c) skall medlemsländerna medge rätt till avdrag alternativt återbetalning av ingående skatt i vissa fall då fråga är om varor och tjänster som används för transaktioner som undantagits från beskattning. Fråga är således om ett system motsvarande den s.k. tekniska skattskyldigheten. Enligt EG-reglerna avgör medlemsländerna själva i vilken form kompensationen skall ske.

- vissa tjänster i samband med import (artikel 14.1 i),
- transaktioner avseende export och liknande samt internationella transporter (artikel 15),
- vissa av de särskilda undantagen rörande internationell godstrafik (artikel 16.1 B, C, D eller E och 16.2),
- sådana gemenskapsinterna varuförvärv som medlemsländerna fritagit från beskattning med stöd av artikel 16.2 i dess lydelse enligt övergångsordningen artikel 28c.E 2,
- sådan omsättning mellan medlemsländerna som enligt övergångsbestämmelsen artikel 28c.A skall undantas från beskattning,
- sådana transporttjänster som undantas med stöd av artikel 28c.C (avser transporter till och från Azorerna respektive Madeira; torde sakna betydelse för svensk del), och
- finansierings- och försäkringstjänster som undantas med stöd av artikel 13.B a och d 1-5 när kunden finns utanför EG eller när tjänsterna avser export av varor till ett icke medlemsland.

Den jämförelse mellan svensk rätt och EG:s regler som utredningen gjort visar att bestämmelserna i 10 kap. 5-12 §§ kan kvarstå i stort sett oförändrade. Utredningen föreslår endast en del mindre förändringar av nuvarande regler, samt därutöver att vissa nya fall av återbetalningsrätt införs.

Vad gäller återbetalning till *hjälporganisationer och utländska beskickningar* kan konstateras att EG:s bestämmelser är uppbyggda på annat sätt än de svenska bestämmelserna. Enligt svensk rätt beskattas omsättningar till dessa subjekt i vanlig ordning. Det finns sedan en möjlighet att få skatten återbetald om förutsättningarna härför är uppfyllda. Enligt EG-reglerna (artikel 15.10 och 15.12) undantas omsättningen till vissa subjekt från beskattning. Detta gäller omsättning av varor och tjänster inom ramen för diplomatiska och konsulära förbindelser, samt omsättning av varor och tjänster till internationella organisationer och till deras medlemmar. De nu nämnda undantagen är kvalificerade, dvs. den som omsätter varan eller tjänsten har rätt till avdrag för den ingående skatten i anledning av omsättningen.

Som utredningen konstaterat ger emellertid EG-reglerna medlemsländerna en möjlighet att tillgodose skattefriheten genom regler om återbetalning av skatt. Utredningen har därför funnit att de svenska bestämmelserna i 10 kap. 5-8 §§ i huvudsak bör kunna kvarstå. Regeringen delar denna bedömning.

I fråga om hjälporganisationer föreslår utredningen dock vissa mindre förändringar. Bestämmelsen i 10 kap. 5 § ML kan sägas gälla två olika typer av organisationer, dels internationella organisationer (FN eller något av dess fackorgan), dels inhemska hjälporganisationer. I sjätte direktivet finns bestämmelser om internationella organisationer i artikel 15.10, medan regler om hjälporganisationer finns i artikel 15.12. Motsvarande uppdelning föreslås i 10 kap. ML genom att bestämmel-

serna om riksomfattande hjälporganisationer förs till ett eget stycket 5 § ML. För att dessutom uppnå överensstämmelse med bestämmelsen i artikel 15.12 bör av det nya stycket även framgå att det för rätt till återbetalning krävs att varor förs ut ur EG för att användas i en verksamhet som bedrivs utom gemenskapen. Detsamma bör gälla för FN eller något av dess fackorgan.

Vidare kan konstateras att enligt såväl svensk rätt som enligt sjätte direktivet gäller undantaget respektive återbetalningsrätten varor. Tjänster omfattas således inte av bestämmelserna. Däremot kan artikel 15.12 synas ha en mera begränsad räckvidd än den svenska bestämmelsen, på så sätt att EG-regeln endast gäller humanitär verksamhet, välgörenhet och utbildningsverksamhet. Den svenska regeln gäller verksamhet som bedrivs av vissa angivna hjälporganisationer. Vilka slags verksamheter som avses anges emellertid inte. Ett tillägg som anger detta bör därför göras i 10 kap. 5 § andra stycket.

I fråga om *nystartade verksamheter* (10 kap. 9 § ML) föreslår utredningen att nuvarande regler bör kvarstå oförändrade. Regeringen delar denna bedömning.

I fråga om bestämmelserna i 10 kap. 10 § om avdragsrätten för kommuner och landsting, se avsnitt 9.5.

I 10 kap. 11 § ML stadgas om rätt till återbetalning av ingående skatt för *viss omsättning som är undantagen från skatteplikt*. Samtliga dessa fall av återbetalningsrätt kan kvarstå men behöver i vissa avseenden kompletteras. Anledningen härtill är att sjätte direktivet stadgar om rätt till återbetalning i vissa fall vars motsvarigheter saknas i ML. De fall som avses är dels vissa undantag enligt artikel 15, dels viss omsättning mellan medlemsländerna som undantagits från beskattning, dels vissa finansierings- och försäkringstjänster.

Enligt artikel 15.11 undantas således från beskattning tillhandahållanden av guld till centralbanker. ML innehåller inte något motsvarighet till detta undantag. Liksom beträffande övriga undantag enligt artikel 15 är det obligatoriskt för medlemsländerna att införa ett sådant undantag.

Tillhandahållande av guld till Sveriges riksbank utgör en till mervärdesskatt skattepliktig omsättning. Eftersom sådana tillhandahållanden är skattefria enligt sjätte direktivet föreligger i detta avseende en skillnad i skattebasens omfattning. Sådana skillnader skall i princip inte finnas. För att uppnå EG-konformitet i detta avseende bör undantag från skatteplikten införas för leveranser av guld till Sveriges riksbank. Detta undantag bör införas som ny punkt i 3 kap. 23 § ML. Därmed bör en bestämmelse om rätt till återbetalning av ingående skatt i anledning av förvärv som används för sådana skattefria transaktioner införas. En sådan rätt till återbetalning uppnås genom att en hänvisning till det nya undantaget från skatteplikten införs i 10 kap. 11 § ML.

Enligt artikel 17.3 c skall rätt till avdrag eller återbetalning föreligga avseende skatt för varor och tjänster som används för tjänster inom försäkrings- och finansieringsområdet och kunden är etablerad utom gemenskapen eller tjänsterna har direkt samband med varor som skall exporteras till ett icke medlemsland.

Inget av hithörande undantag i ML är av kvalificerat slag. För att uppnå EG-konformitet måste därför bestämmelser om rätt till återbetalning av skatt införas beträffande de undantag som är kvalificerade enligt sjätte direktivet. Detta föranleder ändringar i 10 kap. 11 och 12 §§ ML.

9.4 Förfaranderegler

9.4.1 Återbetalning till utländska företagare

Regeringens förslag: En bestämmelse om att intyg skall lämnas om utländska företagares verksamhet i ett annat EG-land införs.

Tiden för överklagande av skattemyndighetens beslut om återbetalning förlängs från tre veckor till två månader.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har i stort inga erinringar mot förslagen. Svenska Revisorsamfundet framhåller att förfaranderegler som direkt berör de skattskyldiga bör framgå av lagtext och inte endast av verkställighetsföreskrifter.

Skälen för regeringens förslag: Svenska regler angående förfarandet vid återbetalning av skatt till utländska företagare finns i 19 kap. ML. Regler om beslutsmyndighet finns i 12 kap. 2 § ML medan bestämmelser om överklagande återfinns i 20 kap. 1 § andra stycket ML.

Motsvarande EG-bestämmelser finns framför allt i det åttonde mervärdesskattedirektivet. Som nämnts tidigare handlar detta direktiv om återbetalning av skatt till företag som inte är etablerade i återbetalningslandet men i ett annat medlemsland. Det trettonde direktivet, som reglerar återbetalning till företag som inte är etablerade inom gemenskapen, överlämnar i stor utsträckning åt medlemsländerna att utforma förfaranderegler. Vad som sägs i det följande om EG:s regler avser därför huvudsakligen det åttonde direktivet.

Av den redogörelse av ifrågavarande förfaranderegler som utredningen lämnat framgår att det i stor utsträckning föreligger överensstämmelse mellan svensk rätt och EG:s bestämmelser. Vissa skillnader föreligger emellertid mellan svensk rätt och EG:s regler. För att uppnå EG-konformitet föreslås därför vissa förändringar av de svenska bestämmelserna.

Insändande av fakturor

Enligt åttonde direktivet skall till ansökan bifogas fakturor eller importdokument i original. Vidare skall sådana handlingar stämplas av den behöriga myndigheten samt återsändas inom en månad.

I 19 kap. 3 § ML sägs att faktura eller jämförlig handling skall fogas till ansökan. Däremot anges inte huruvida handlingarna skall inges i original eller inte. Detta torde heller inte behöva anges i lag utan kan lämpligen framgå av tillämpningsföreskrifter (jfr prop. 1993/94:99 s. 252).

Svensk rätt saknar uttrycklig motsvarighet till bestämmelserna om stämpling och återsändande av fakturor eller importdokument. Däremot framgår av förarbetena till såväl den särskilda lagen om återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare som till ML, att faktura bör förses med påskrift om beslutad återbetalning och återsändas i samband med beslutet (prop. 1990/91:72 s. 12 samt prop. 1993/94:99 s. 252). Så torde också ske i praktiken. Vad gäller tidpunkten för återsändande av faktura stadgas i EG-reglerna att fakturan skall återsändas inom en månad. Eftersom beslut om återbetalning av skatt skall meddelas inom sex månader från det att ansökan kom in till behörig myndighet (artikel 7.4 första stycket), kan stämplingen inte utgöra bevis om beslutad återbetalning utan endast en bekräftelse på att handlingarna mottagits och att de ligger till grund för en ansökan om återbetalning av skatt. För att uppnå EG-konformitet bör en sådan ordning även tillämpas i Sverige. Bestämmelser härom bör dock inte tas in i ML utan det kan lämpligen framgå av verkställighetsföreskrifter.

Intyg om att verksamhet inte bedrivits i återbetalningslandet

Enligt åttonde direktivet skall en beskattningsbar person som begär återbetalning av skatt intyga skriftligen att han inte tillhandahållit varor eller tjänster i det aktuella landet. Direktivet tillåter dock att tillhandahållanden av vissa tjänster kan ske utan att rätten till återbetalning av skatt går förlorad. Vilka dessa tjänster är framgår av tidigare lämnad redogörelse. En beskattningsbar person som tillhandahållit sådana tjänster skall intyga skriftligen att han därutöver inte tillhandahållit några andra varor eller tjänster. Den "modellansökan" som finns intagen i bilaga A till det åttonde direktivet är utformad i enlighet härmed.

Även enligt svensk rätt skall sökanden visa att han inte bedriver verksamhet i landet. Detta krav finns dock inte intaget i lagtext utan framgår av förarbetena till den särskilda lagen om återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare (jfr prop. 1990/91:72 s. 12). På den blankett som skall användas vid ansökan om återbetalning av skatt skall den utländske företagaren intyga att han inte bedrivit verksamhet i Sverige. Nedan föreslås att nämnda blankett skall utformas i enlighet med vad som sägs därom i EG:s åttonde mervärdesskattedirektiv.

Intyg om skattepliktig verksamhet i hemlandet

Enligt åttonde direktivet skall sökanden förete intyg om att han bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet i sitt hemland. Sådant intyg skall

utfärdas av myndigheten i hans hemland, och gäller under en tid av ett år. Intyget skall utformas enligt formulär som finns intaget i bilaga B till åttonde direktivet.

Enligt föreslagna 19 kap. 3 § ML skall till en ansökan fogas andra handlingar (än faktura eller liknande) som behövs för att bedöma om den sökande har rätt till återbetalning. Detta gäller exempelvis bevis om hans verksamhet i utlandet. Även om denna bestämmelse i sak kan sägas motsvara vad som krävs enligt åttonde direktivet, bör den förtydligas så att det klart framgår att ett intyg om verksamheten i hemlandet är en förutsättning för återbetalning. Därigenom kommer samma krav som ställs på svenska företag som vill få skatt återbetald utomlands, att ställas på utländska företag som vill få skatt återbetald i Sverige.

Intyg enligt föreslagna 19 kap. 3 § första stycket 3 skall, beträffande sökande i annat EG-land vara utfärdat av behörig myndighet i sökandens hemland och utformat med beaktande av vad som anges därom i EG:s åttonde mervärdesskattedirektiv. Bestämmelsen härom bör dock inte intas i ML, utan kan lämpligen framgå av tillämpningsföreskrifter. Beträffande sökande som hör hemma i ett icke medlemsland bör det inte anges särskilt hur ett intyg skall utformas. Det får i stället bedömas i det enskilda fallet om ett intyg kan godtas.

Tid för meddelande av beslut m.m.

Som nämnts skall enligt åttonde direktivet beslut om återbetalning meddelas inom sex månader från den dag ansökan jämte nödvändiga handlingar kom in till behörig myndighet. Återbetalning av skatt skall ske inom denna tidsperiod, antingen i återbetalningslandet eller i den utländske företagarens hemland.

Svensk rätt saknar motsvarigheter till dessa bestämmelser, bortsett från att återbetalning av skatt numera kan ske både i Sverige och utomlands (prop. 1992/93:196 s. 58). För att uppnå konformitet bör motsvarigheter till ifrågavarande EG-regler införas. Liksom beträffande stämpling och återsändande av fakturor bör sådana regler inte tas in i ML utan i verkställighetsföreskrifter.

Omprövning och överklagande

EG:s regler innehåller inte några motsvarigheter till de svenska bestämmelserna om omprövning av beslut. I åttonde direktivet finns endast vissa regler angående överklagande av beslut. Då det inte finns något som kan anses utgöra hinder för ett medlemsland att ha ett omprövningsförfarande, kan dessa bestämmelser kvarstå.

Vad gäller överklagande av beslut stadgas i åttonde direktivet endast att beslut som innebär att en ansökan som avslås skall kunna överklagas hos behöriga myndigheter ("competent authorities") i det aktuella medlemslandet. Villkoren för överklagande skall vara samma som de som

gäller för överklagande av beslut om återbetalning till företag inom landet (artikel 7.4 andra stycket). Även om det inte klart framgår av direktivtexten torde bestämmelserna omfatta överklagande såväl hos högre myndighet som hos domstol.

Det kan konstateras att de svenska bestämmelserna angående överklagande av beslut i huvudsak uppfyller vad som krävs enligt EG:s regler. I ett avseende avviker dock svensk rätt från EG-reglerna, nämligen vad gäller tiden för ingivande av överklagande.

Enligt svensk rätt gäller allmänna regler för överklagande av beslut om återbetalning av skatt till utländska företagare. Detta innebär att ett överklagande av skattemyndighetens beslut skall ha kommit in inom tre veckor från den dag då klaganden fick del av beslutet (23 § FL). Ett beslut om återbetalning av skatt enligt 10 kap. 9-13 §§ ML, dvs. beslut om återbetalning av skatt till andra än utländska företagare, utgör ett beskattningsbeslut (15 kap. 1 § ML). Enligt 20 kap. 4 § jämförd med 1 § 1 ML skall överklagande av ett sådant beslut ha kommit in inom sex år efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. Detsamma gäller beslut enligt 10 kap. 9 § ML, dvs. grundläggande beslut om att rätt till återbetalning föreligger för den som påbörjat en verksamhet.

Det anförda innebär att överklagandetiderna inte är desamma beträffande beslut om återbetalning av skatt till utländska företagare jämfört med beslut om återbetalning i andra fall. Enligt åttonde direktivet skall samma tidsfrist för ingivande av överklagande gälla beträffande återbetalning till utländska företagare som beträffande skattskyldiga inom landet. För att uppnå överensstämmelse med dessa regler borde därför även beslut om återbetalning av skatt till utländska företagare omfattas av den sexåriga överklagandetiden. Den långa överklagandetiden hänger emellertid samman med en lika lång omprövningstid (15 kap. 4 § ML). Vad gäller beslut om återbetalning till utländska företagare gäller en betydligt kortare omprövningstid, varför den sexåriga överklagandetiden inte utan vidare kan införas även för dessa beslut. En så lång överklagandetid för företag som normalt inte är etablerade i Sverige framstår som mindre lämplig och kan inte heller antas ligga i dessa företags intresse. Såsom utredningen funnit bör den sexåriga överklagandetiden därför inte införas beträffande beslut om återbetalning till utländska företagare.

Som nyss nämnts har de utländska företagen normalt ingen anknytning till Sverige. Mot bakgrund härav får den nu gällande överklagandetiden anses väl kort. Tiden för överklagande av skattemyndighetens beslut bör i vart fall vara lika lång som den tid inom vilken överklagande av länsrätts respektive kammarrätts beslut skall ha kommit in, dvs. två månader från den dag då klaganden fick del av beslutet (jfr 20 kap. 9 § ML). En ändring med denna innebörd bör göras i 20 kap. 4 § ML.

Utredningen har funnit att vissa skillnader föreligger mellan svensk rätt och EG:s regler vad gäller sanktioner m.m. Skillnaderna har dock inte ansetts vara av den karaktären att de svenska reglerna kan sägas strida mot EG-reglerna. De nuvarande bestämmelserna i ML (19 kap. 7-10 §§) har därför ansetts kunna kvarstå oförändrade. Regeringen delar denna bedömning.

Övrigt

I åttonde direktivet hänvisas i vissa fall till de bilagor som hör till direktivet. Detta gäller utformningen av ansökan om återbetalning av skatt, utformningen av intyg angående sökandens verksamhet i hemlandet samt den information som skall finnas i de upplysningar som skall tillhandahållas en sökande.

I 19 kap. 3 § ML stadgas att ansökan om återbetalning skall ske på blankett enligt formulär som fastställs av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer. Enligt 3 § MF är det RSV som fastställer formulär till blanketter som behövs för bl.a. återbetalning av ingående skatt till utländska företagare. Efter Sveriges inträde i EU skall beträffande återbetalning till företag som hör hemma i annat medlemsland blanketterna utformas i enlighet med vad som sägs därom i åttonde direktivet. Det ankommer på RSV att iaktta detta vid utformandet av formulär till blanketterna, och någon särskild föreskrift därom torde inte behövas.

Enligt artikel 3.a i det åttonde direktivet skall ett medlemsland tillhandahålla upplysningar till sådana företag som vill ansöka om återbetalning av skatt. Upplysningarna skall innehålla den information som anges i bilaga C till direktivet. Det bör ankomma på RSV att utforma och tillhandahålla sådana upplysningar. Någon särskild erinran härom i lag torde inte behövas.

9.4.2 Återbetalning till andra än utländska företagare

Regeringens förslag: Tiden för överklagande av beslut om återbetalning till hjälporganisationer och utländska beskickningar m.m. förlängs till två månader.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte anfört några erinringar mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Förfaranderegler vad gäller återbetalning av skatt till andra än utländska företagare finns dels i ML, dels i annan författning. I ML finns således förfaranderegler för återbetalning

av skatt enligt 10 kap. 9-13 §§ ML, dvs. beträffande nystartade verksamheter, kommuner, viss omsättning som är undantagen från skatteplikt samt export. Förfaranderegler vid återbetalning i de fall som anges i 10 kap. 5-8 §§ återfinns dels i ML, dels i förordningen (1994:224) om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl. De regler som finns i ML avser beslutande myndighet och överklagande av beslut, medan den särskilda förordningen huvudsakligen innehåller bestämmelser om ansökan m.m.

Till skillnad mot vad som gäller vid återbetalning av ingående skatt till utländska företag finns det inom EG inte några särskilda förfaranderegler gällande återbetalning av ingående skatt till andra än utländska företag. Reglerna i artikel 18 gäller endast avdrag för ingående skatt enligt artikel 17.2, och således inte vid återbetalning av skatt enligt artikel 17.3.

Avsaknaden i sjätte direktivet av särskilda förfaranderegler beträffande återbetalning av ingående skatt till andra än utländska företag, torde innebära att varje medlemsland har frihet att själv fastställa sådana regler. Mot denna bakgrund kan ifrågavarande svenska bestämmelser kvarstå oförändrade.

I ett avseende bör dock en ändring ske av reglerna i 20 kap. ML. Beslut om återbetalning av skatt enligt bl.a. 10 kap. 5-8 §§ ML fattas av Skattemyndigheten i Kopparbergs län (12 kap. 2 § ML). Överklagande av sådant beslut sker enligt 20 kap. 1 § andra stycket ML hos Länsrätten i Kopparbergs län. Den särskilda regeln i 20 kap 4 § ML om tid för ingivande av överklagande gäller inte beslut enligt 1 § andra stycket. Detta innebär att det är allmänna regler om överklagandetid som gäller. Överklagande av skattemyndighetens beslut skall därför enligt 23 § förvaltningslagen (1986:223) ha kommit in inom tre veckor från den dag klaganden fick del av beslutet. Vad gäller beslut av länsrätt respektive kammarrätt är överklagandetiden två månader från delgivningen av beslutet. Detta följer av hänvisningen i 20 kap. 9 § ML till vissa bestämmelser i taxeringslagen (1990:324).

Det har tidigare föreslagits att tiden för överklagande av skattemyndighetens beslut om återbetalning av skatt till utländska företagare skall förlängas från tre veckor till två månader. Denna överklagandetid bör även gälla beslut om återbetalning enligt 10 kap. 5-8 §§ ML (hjälporganisationer och utländska beskickningar). En bestämmelse härom bör införas som ett nytt stycket i 20 kap. 4 § ML. Liksom beträffande utländska företag kommer därmed samma tid att gälla för överklagande av beslut av skattemyndigheten som för överklagande av beslut av länsrätt respektive kammarrätt.

9.5 Återbetalning av mervärdesskatt till kommuner och landsting, m.m.

Regeringens förslag: Kommunernas och landstingens rätt att inom mervärdesskattesystemet få återbetalning av ingående skatt i verksamhet som inte medför skattskyldighet till mervärdesskatt slopas. Återbetalning av den ingående skatten i skattefri verksamhet skall i stället ske i särskild ordning. Möjligheterna till s.k. frivillig skattskyldighet vid uthyrning av fastighet till en kommun bibehålls utom när det gäller fastigheter som kommunen vidareuthyr för användning i verksamhet som inte medför skattskyldighet till mervärdesskatt eller när uthyrningen avser stadigvarande bostad.

Bakgrunden till regeringens förslag: I samband med 1991 års skattereform infördes särskilda regler för kommuners och landstings hantering av mervärdesskattekostnader. Kommuner och landsting fick då rätt att göra avdrag för all ingående mervärdesskatt oavsett om verksamheten medför skattskyldighet eller inte. Anledningen till att denna generella avdragsrätt infördes var att en utjämning skulle ske av mervärdesskattens konkurrenssnedvridande effekter vid val mellan arbete i egen regi och upphandling. Dessa snedvridande effekter skulle, om inte någon typ av konkurrenskorrigering infördes, bli påtagliga i samband med den breddning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatten som genomfördes från samma tidpunkt.

För att minska konkurrenssnedvridningarna inom de mervärdesskattefria områdena infördes också ett särskilt statsbidrag genom lagen (1990:578) om särskilt bidrag till kommuner m.fl. för att täcka de indirekta mervärdesskattekostnader som uppkommer vid upphandling och bidragsgivning. Bidraget utgår till kommuner och landsting vid upphandling från eller bidragsgivning till näringsidkare inom områdena sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning. Bidraget bygger på en uppskattning av den dolda mervärdesskattekostnaden och uppgår till sex procent av den kostnad kommunen eller landstinget betalar.

Den nuvarande kompensationsordningen för kommunerna, utformad som en i mervärdesskattesystemet oinskränkt avdragsrätt för ingående mervärdesskatt, är inte förenlig med EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv. Vid ett svenskt medlemskap i EU kan således inte den nuvarande ordningen behållas.

Den generella avdragsrätten i mervärdesskattelagen bör mot bakgrund av detta slopas. Slopandet av den generella avdragsrätten innebär att de allmänna bestämmelserna om mervärdesskatt skall gälla också för kommuner och landsting. Detta får till följd att de måste behandla den ingående skatten olika beroende på om den hänför sig till verksamhet som medför skattskyldighet, och därmed är avdragsgill i mervärdesskattesystemet, eller om den hänför sig till annan verksamhet.

I årets kompletteringsproposition gjordes också bedömningen att den nuvarande ordningen för kommunernas och landstingens mervärdesskattehantering bör förändras. Det anfördes bl.a. att kompensationsordningen för ingående mervärdesskatt i verksamheter som inte medför skatteskyldighet inte bör kopplas till mervärdesskattesystemet. Vidare uttalades att ett system för konkurrenskorrigering bör bygga på kommunal självfinansiering.

Regeringen gör nu bedömningen att utformningen av ett slutligt sådant system bör övervägas ytterligare. Det kan därför inte införas förrän fr.o.m. år 1996. Regeringen avser att senare återkomma till riksdagen med förslag i denna fråga.

Ett svenskt medlemskap i EU innebär dock, som tidigare nämnts, att den nuvarande ordningen med kompensationen utformad som en generell avdragsrätt inom mervärdesskattesystemet inte kan behållas. I den delen måste en anpassning göras redan fr.o.m. år 1995. Som en övergångslösning för detta år föreslår regeringen att kommuner och landsting som hittills skall kunna få återbetalning av ingående mervärdesskatt inom skattefri verksamhet, men genom ett särskilt förfarande som är skilt från mervärdesskattesystemet. Samma sak bör också gälla det tidigare nämnda särskilda bidraget.

Regeringen är medveten om de administrativa problem som förslaget medför för kommuner och landsting genom att de med kort varsel måste ändra sina rutiner för hanteringen av mervärdesskatten. Regeringen gör dock bedömningen att de olägenheter som detta innebär kan övervinnas. Återbetalningen av mervärdesskatt inom verksamheter som inte medför skattskyldighet kommer således att ske i särskild ordning. Utbetalning bör göras av Skattemyndigheten i Kopparbergs län. Som framgår av lagförslaget till den nya hanteringen kommer regeringen att utfärda närmare föreskrifter om bl.a. förfarandet vid återbetalning.

Regeringens förslag föranleder även vissa andra förändringar av mervärdesskattereglerna såvitt avser kommuner och landsting.

Uthyrning av fastighet är skattepliktig bl.a. när uthyrningen sker till en kommun även om fastigheten används i en verksamhet som inte medför skattskyldighet till mervärdesskatt. Denna bestämmelse är betingad av konkurrensskäl och syftar till att utjämna skillnaderna mellan kommunal verksamhet som bedrivs i egna fastigheter och sådan verksamhet som bedrivs i förhyrda lokaler. Även om den mervärdesskatt som belöper på sådan förhyrning för kommunens skattefria verksamhet inte längre medför rätt till återbetalning i mervärdesskattesystemet, kommer denna ingående skatt att omfattas av de nya återbetalningsreglerna. Starka skäl talar därför för att möjligheterna till frivillig skattskyldighet vid uthyrning av fastighet till en kommun bibehålls på det sätt som nu gäller. När det gäller fastigheter som kommunen vidareuthyr bör dock förutsättningarna för fastighetsägarens skattskyldighet vara desamma som vid annan vidareuthyrning. Det innebär att vidareuthyrningen skall ske för en verksamhet som medför skattskyldighet till mervärdesskatt för att fastighetsägaren skall kunna medges skattskyldighet för sin uthyrning.

Vidare bör fastighetsägaren inte kunna medges skattskyldighet för uthyrningen om denna avser stadigvarande bostad.

Enligt bestämmelserna i 9 kap. 5 § ML skall en fastighetsägare i vissa fall återföra avdragen ingående skatt i de fall förutsättningarna för den frivilliga skattskyldigheten upphör. Om de ändrade förutsättningarna i fråga om skattskyldighet eller rätt till återbetalning har sin grund i ändrad lagstiftning skall enligt 5 § tredje stycket någon återföring dock inte göras. Enligt regeringens uppfattning bör inte heller de nu föreslagna begränsningarna i fråga om skatteplikt vid uthyrning till en kommun medföra att någon återföring skall ske. För att fram till ikraftträdandet av de nya bestämmelserna undvika transaktioner som enbart har till syfte att åstadkomma en avdragsrätt för en fastighetsägare bör dock återföring av avdragen ingående skatt ske i de fall där skattskyldigheten för fastighetsuthyrningen grundar sig på avtal som träffats den 1 november 1994 eller senare.

Möjligheterna till frivillig skattskyldighet kan i många fall ha haft en avgörande betydelse för utformningen av hyresavtalet och de ekonomiska konsekvenserna av detta. För att eliminera de ekonomiska eller andra problem som kan uppstå när förutsättningarna för skattskyldigheten ändras enligt vad som nu föreslås, bör därför en fastighetsägare för vilken skattemyndigheten före den 1 november 1994 har beslutat om skattskyldighet efter ansökan hos skattemyndigheten kunna kvarstå som skattskyldig även efter ikraftträdandet av de nya bestämmelserna.

Förslaget innebär att bestämmelserna i 10 kap. 10 § ML skall upphöra att gälla och att 3 kap. 3 § ML skall erhålla ändrad lydelse.

10 Ikraftträdande

Ändringarna i mervärdesskattelagen (1994:200) och den nya lagen om kommuners och landstings hantering av mervärdesskatt för år 1995 föreslås träda i kraft den 1 januari 1995 under förutsättning att Sverige blir medlem i EU.

11 Statsfinansiella effekter

Regeringens förslag innebär att mervärdesbeskattningen vid införsel av varor från andra EG-länder slopas. Den nya beskattningsordningen innebär att skattskyldiga som driver handel med andra EG-länder skall redovisa sina transaktioner i den ordinarie redovisningen av mervärdesskatt i stället för att som tidigare erlägga skatt vid införseln. Effekten blir en förskjutning av uppbörden vilket ger upphov till ränteförluster för staten och motsvarande räntevinster för företagen. I kalkylen antas att de övriga kandidatländerna Finland, Norge och Österrike blir medlemmar i EU den 1 januari 1995. Förskjutningen av uppbörden beräknas under 1995 försämra det kassamässiga utfallet på statsbudgeten med upp-

skattningsvis 8,2 miljarder kr, vilket ger en bestående årlig ränteförlust om 0,66 miljarder kr. Vidare föreslås att alla skattskyldiga som driver handel med andra EG-länder skall redovisa mervärdesskatt en gång per månad. I dag redovisar merparten av importörerna mervärdesskatt varannan månad. En sådan övergång innebär minskad kredittid för de skattskyldiga och därmed räntevinster för staten. En försiktig uppskattning ger att det kassamässiga utfallet på statsbudgeten under 1995 förbättras med 2 miljarder kr till följd av tidigarelagd inbetalning av mervärdesskatt. Den årliga räntevinsten för staten beräknas till ca 0,16 miljarder kr. Den sammantagna effekten av slopad importbeskattning och förkortade redovisningsperioder för skattskyldiga som driver handel med EG-länder beräknas bli ett kassamässigt budgetbortfall under genomförandeåret med 6,2 miljader kr och en varaktig årlig ränteförlust för staten på 0,50 miljarder kr. Den varaktiga budgetförsvagningen för den konsoliderade offentliga sektorn kan, om hänsyn tas till indirekta effekter (effekter på andra skattebaser m.m.), beräknas till 0,25 miljarder kronor. Till denna kostnad tillkommer det skattebortfall som uppkommer på grund av att den privata införseln som sker idag inte längre blir skattepliktig, undantaget nya transportmedel. Den mervärdesskatt som erläggs vid privat införsel har inte kunnat särskiljas från övrig erlagd mervärdesskatt vid import. Enligt uppskattningar från Tullverket rör det sig dock om små belopp.

Den slopade importbeskattningen kan dessutom förväntas öka incitamenten för privat införsel. Den statsfinansiella effekten är svår att bedöma men i sammanhanget bör beaktas att sedan november 1992 har den svenska kronan deprecierats med ca 20 procent gentemot ecu-index. Därmed har svenskarnas kostnad för att handla utomlands blivit högre. Även om en viss appreciering av den svenska kronan kan förväntas kommer i ett kort och medelfristigt tidsperspektiv det att förbli dyrt för svenskar att handla i de närliggande EG-länderna. Dessutom visar erfarenheter från Danmark att man där kunnat behålla sina höga skattesats (25 procent) efter skapandet av den inre marknaden trots att skillnaden i skattesats gentemot Tyskland uppgår till 10 procentenheter för normalskattesatsen och 18 procentenheter på livsmedel. Mot denna bakgrund borde Sverige, under återstoden av 1990-talet kunna behålla en normalskattesats om 25 procent utan att någon besvärande gränshandel och därmed ökat skattebortfall uppstår.

Vidare föreslås att den lägre skattesatsen på brevbefordran höjs från 12 % till 25 %, samt att skattesatsen på serveringstjänster höjs från 21 % till 25 %. Detta kan beräknas medföra en nettobudgetförstärkning med 1,11 miljarder kronor per år.

Övriga förslag beräknas inte medföra några statsfinansiella effekter av större omfattning.

12 Författningskommentar

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

Alla uppgifter om EG-regler avser EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv, om inte något annat anges.

1 kap.

1 §

I 1 § slås fast skyldigheten att betala mervärdesskatt och de grundläggande förutsättningarna för detta. Det föreslås att

1. skattskyldighet enligt punkt 1 skall föreligga även om den yrkesmässiga verksamheten bedrivs endast utom landet,
2. nuvarande punkt 2 i anledning därav utgår och att det förs in en ny bestämmelse om skattskyldighet för vissa förvärv av varor från andra EG-länder och att denna bestämmelse bildar punkt 2 i paragrafen, och
3. en redaktionell ändring görs av nuvarande punkt 3.

Skattskyldighet även om den yrkesmässiga verksamheten bedrivs endast utom landet (1 § första stycket 1)

Av nuvarande 1 § första stycket 1 jämförd med 2 § första stycket 1 framgår att den som omsätter en vara eller tjänst är skattskyldig för omsättningen, endast om omsättningen görs i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs här i landet. I nuvarande 4 kap. 5 § anges i vilka fall en yrkesmässig verksamhet skall anses bedriven här i landet. Av huvudregeln framgår att den anses bedriven här om verksamheten utövas av någon som inte är utländsk företagare (jfr 1 kap. 15 §). Om en utländsk företagare utövar yrkesmässig verksamhet som föranleder skattskyldighet enligt 6 § 1 mom. SIL anses verksamheten också bedriven här i landet. Även då sådan skattskyldighet inte föreligger skall en utländsk företagare anses bedriva yrkesmässig verksamhet här i landet i vissa fall. Dessa fall hänför sig till omsättning ur varulager eller omsättning av varor i förening med montering, installation eller någon annan tjänst.

Enligt 4 kap. 5 § skall vidare den som omsätter en tjänst inom landet alltid anses bedriva yrkesmässig verksamhet här utom i de fall det är förvärvaren som skall vara skattskyldig (jfr 1 kap. 1 § första stycket 2 och 2 § första stycket 2).

Av EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv följer att en omsättning skall medföra skattskyldighet i ett medlemsland endast om omsättningen görs inom landet och säljaren är näringsidkare (eller därmed jämställd). Det finns emellertid inget krav på att hans näringsverksamhet skall vara

bedriven inom landet ifråga (jfr artikel 2.1, artikel 4, artikel 21.1 i dess lydelse enligt artikel 28g och artikel 28a.4). Det innebär att en näringsidkares omsättning inom ett land skall medföra skattskyldighet även om näringsidkaren inte har någon anknytning till landet och även om det är fråga om endast en tillfällig, enstaka, omsättning i det landet.

Mot bakgrund av det nu sagda föreslås att 1 § första stycket 1 inte längre skall vara begränsad till att gälla endast sådan verksamhet som bedrivs här i landet.

En annan sak är att säljaren till följd av andra regler kan undgå skattskyldighet för omsättningen. I vissa fall skall nämligen omsättningen av vissa tjänster medföra att det är förvärvaren av tjänsten som skall vara skyldig att betala skatt (jfr nuvarande 1 kap. 1 § första stycket 2 och 2 § första stycket 2, den föreslagna 1 kap. 2 § första stycket 2 och artikel 21.1 b).

Nuvarande 1 § första stycket 2 utgår

I nuvarande 1 § första stycket 2 föreskrivs att skattskyldighet föreligger vid omsättning av vissa tjänster fastän omsättningen görs i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs utom landet. Det gäller dels tjänster avseende fastighet inom landet (5 kap. 4 §), dels vissa andra tjänster (5 kap. 7 §). Skyldig att betala skatten är den som förvärvar tjänsten.

Den föreslagna utformningen av 1 § första stycket 1 innebär att en omsättning inom landet medför skattskyldighet oberoende av om den yrkesmässiga verksamheten bedrivs inom eller utom landet. Bestämmelsen kommer därmed att omfatta även sådan omsättning som nu anges i 1 § första stycket 2. Denna blir därmed onödig och föreslås utgå.

Av nuvarande 2 § första stycket 2 framgår att vid sådan omsättning som avses i 1 § första stycket 2 är det förvärvaren, inte säljaren, som blir skattskyldig för omsättningen. I och med att den sistnämnda bestämmelsen utgår måste motsvarande framgå direkt av 2 § första stycket 2. Sådana ändringar föreslås i 2 §.

Skattskyldighet vid varuförvärv från ett annat EG-land (1 § första stycket 2)

Det föreslås att en ny bestämmelse införs om beskattning av vissa förvärv av varor från andra EG-länder. Förvärven föreslås bli betecknade som gemenskapsinterna förvärv. Vad som skall förstås med sådana förvärv anges i det föreslagna 2 a kap. Den nya bestämmelsen om beskattning av sådana förvärv föreslås intagen som punkt 2 i 1 § första stycket. Som framgår av det närmast föregående föreslås den nuvarande regleringen i punkt 2 utgå.

Den föreslagna beskattningen av gemenskapsinterna förvärv grundar sig på artikel 28a (jfr avsnitt 4.3). Dessa EG-föreskrifter är betingade av att vid handel mellan EG-länder finns det i princip ingen beskattning av

införseln av varor. Begreppen import och export gäller därför endast vid handel mellan ett EG-land och ett land som inte är medlem i EU. Motsvarande ordning är föreslagen här (jfr 2 kap. 1 a § och 5 kap. 9 och 11 §§).

Bestämmelserna i 2 a kap. om gemenskapsinterna förvärv motsvarar EG-bestämmelserna om vilka förvärv som skall medföra skattskyldighet. EG-bestämmelserna gäller förvärv mot ersättning av äganderätten till varor som är lös egendom, om varorna transporteras till förvärvaren av denne eller av säljaren eller för någonderas räkning till ett annat medlemsland än det från vilket transporten påbörjas. I vissa fall jämställs därmed att den som förvärvar en vara importerar den från ett icke medlemsland till ett medlemsland för att transportera den vidare till ett annat medlemsland (destinationslandet). Därtill kommer att viss omsättning av s.k. arbetsbeting alltid skall anses som omsättning av varor mot ersättning (i stället för som omsättning av tjänst mot ersättning) och att beställarens förvärv därför kan beskattas. Även vissa överföringar av varor från ett EG-land till ett annat skall jämställas med varuomsättning mot ersättning och kan därför medföra att den som för över varan skall anses ha gjort ett förvärv i destinationslandet och därför beskattas där.

En förutsättning för att ett förvärv skall medföra skattskyldighet är att förvärvet är skattepliktigt. Av den föreslagna lydelsen av 3 kap. 1 § framgår att ett förvärv blir skattepliktigt endast i den mån motsvarande omsättning är det (jfr artikel 28c.B a). Om omsättningen är av sådant slag att den är undantagen från skatteplikt, är således även förvärvet undantaget från skatteplikt.

Författningstexten innebär att skattskyldighet för ett gemenskapsinternt förvärv inte förutsätter att förvärvaren är hemmahörande här i landet. En sådan förutsättning skulle sakna stöd i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv. Vilka personer som omfattas av bestämmelsen följer i stället av hur de gemenskapsinterna förvärven definieras i det föreslagna 2 a kap. Bestämningen av vad som är gemenskapsinterna förvärv utgår från att det är fråga om varor som transporteras till Sverige (jfr 2 a kap. 2 § 1). I vissa fall kan det även vara fråga om varor som transporteras till ett annat EG-land (jfr 2 a kap. 2 § 2). Det förutsätter dock bl.a. att köparen är registrerad till mervärdesskatt här i landet och att han inte visar att han betalat skatt i det EG-land till vilket varorna ankommit.

I och med att det inte finns något krav på att den skattskyldige skall vara hemmahörande i Sverige uppstår givetvis risk för utebliven beskattning. Emellertid innebär EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv att även de andra medlemsländerna skall ha en reservbestämmelse motsvarande den förut nämnda om beskattning i köparens registreringsland (artikel 28b.A).

Bestämmelsen i punkt 2 omfattar förvärv av varor som är lös egendom. Vad som skall förstås med varor regleras i 1 kap. 6 §. Vad som skall anses som lös egendom avgörs enligt de civilrättsliga reglerna.

Köparens förvärv kan sägas vara en spegelbild av säljarens omsättning. Av artikel 28c.A framgår att omsättningen skall undantas från beskattning i de fall ett förvärv skall beskattas. Någon dubbelbeskattning får alltså inte förekomma. EG-bestämmelsen medför att en omsättning i Sverige

inte skall medföra skattskyldighet, om förvärvet beskattas i ett annat EG-land. Skattefriheten regleras genom den föreslagna 3 kap. 30 a § om undantag från skatteplikt i sådana fall. Å andra sidan medför EG-bestämmelsen också att ett förvärv inom Sverige inte skall beskattas, om omsättningen är gjord inom landet och därför kan medföra sakttskyldighet. I förslaget följer det direkt av bestämmelsen i första stycket 2 om skattskyldighet för gemenskapsinterna förvärv. Den är tillämplig endast om omsättningen inte är gjord inom landet.

I de flesta fall är vid gemenskapsinterna förvärv omsättningen inte gjord inom landet. Omsättningen kan då överhuvudtaget inte medföra någon skattskyldighet här i landet (jfr första stycket 1). De gemenskapsinterna förvärv som det här är fråga om är sådana som definieras i 2 a kap. 2 § 1. Dessa gemenskapsinterna förvärv gäller nämligen varor som transporteras från ett annat EG-land till förvärvaren i Sverige av denne eller av säljaren eller för någonderas räkning. Enligt huvudregeln för var varor skall anses omsatta, 5 kap. 2 § första stycket 1, gäller att varorna i sådana fall inte skall anses som omsatta inom landet.

Vid sådana gemenskapsinterna förvärv som nu har sagts skall i vissa fall omsättningen emellertid ändå anses vara gjord inom landet. Det gäller dels varuomsättning i förening med montering eller installation här i landet, dels viss postorderförsäljning och liknande från ett annat EG-land till Sverige (jfr den föreslagna 5 kap. 2 § första stycket 2 och 4). På grund av detta kommer förvärvet inte att beskattas. Den föreslagna första stycket 2 om skattskyldighet för förvärv är som nämnts inte tillämplig om omsättningen är gjord inom landet. Att omsättningen som sådan i dessa speciella fall däremot medför skattskyldighet följer av att omsättningen anses vara gjord inom landet, och att bestämmelserna om yrkesmässighet utsträcks till att gälla alla dessa fall. Genom förslaget uppnås överensstämmelse med EG:s bestämmelser som innebär att omsättningen skall beskattas i destinationslandet men att således förvärvet inte skall beskattas.

I 2 a kap. 2 § 3 och 4 finns angivet ytterligare några fall som skall anses som gemenskapsinterna förvärv, nämligen vissa varuöverföringar av varor från andra EG-länder. Någon omsättning i Sverige är det i dessa fall inte fråga om. Därmed kan en dubbelbeskattning inte uppstå.

Skattskyldigheten för import (1 § första stycket 3)

Det föreslås att ordet införsel byts ut mot ordet import. Bakgrunden till detta är att i EG:s direktiv används motsvarande uttryck. Med import av varor förstås enligt dessa direktiv i princip endast införsel från en plats utanför EG till ett EG-land men således inte införsel från ett EG-land till ett annat EG-land (jfr artikel 7 i det sjätte mervärdes-skattedirektivet och här den föreslagna 2 kap. 1 a §).

I paragrafens andra stycke lämnas upplysningar om var man kan hitta bestämmelser om de olika moment som enligt första stycket konstituerar skyldigheten att betala skatt. De föreslagna ändringarna är en följd av ändringar i dessa materiella bestämmelser.

2 §

I första stycket i denna paragraf anges vem som är skyldig att betala mervärdesskatt (skattskyldig) för de transaktioner som enligt 1 § medför skattskyldighet.

I nuvarande *punkt 1* finns huvudregeln om att det är den som omsätter varan eller tjänsten som är skattskyldig. Förslaget innebär att lagtexten i punkt 1 anpassas till dels de föreslagna ändringarna i 1 § första stycket 1 och 2, dels det förhållandet att förslaget innehåller en utvidgning (punkterna 3 och 4) av de fall då förvärvaren blir skattskyldig för omsättningen.

Punkt 2 anger vissa fall då förvärvaren av en tjänst är skattskyldig för omsättningen. Bestämmelsen omfattar nu sådan omsättning som anges i nuvarande 1 § första stycket 2. Genom denna hänvisning är bestämmelsen begränsad så att den omfattar endast de fall då omsättningen av vissa angivna tjänster görs av en utländsk företagare. Som tidigare nämnts föreslås att nuvarande 1 § första stycket 2 utgår. 2 § första stycket 2 kommer därmed att, liksom 2 § första stycket 1, reglera vem som är skattskyldig vid sådan skattepliktig omsättning inom landet som anges i 1 § första stycket 1. I enlighet med sjätte direktivet (artikel 21.1 b i dess lydelse enligt artikel 28g) skall skattskyldighet för förvärvaren gälla endast om den som omsätter tjänsten är en utländsk företagare (jfr 1 kap. 15 §).

Det föreslås att skattskyldigheten för förvärvaren skall gälla fler tjänster än nu. Paragrafen föreslås sålunda utvidgad genom en ny *punkt 3* till att avse omsättning även av vissa andra tjänster som enligt sjätte direktivet skall beskattas på detta sätt (jfr artikel 21.1 b i dess lydelse enligt artikel 28g). Det gäller sådana tjänster som anges i de föreslagna 5 kap. 5 a, 6 a och 7 a §§. Dessa tjänster är dels vissa varutransporttjänster mellan EG-länder, dels lastning, lossning och andra liknande tjänster avseende sådana varutransporter och dels förmedling i vissa fall. I fråga om sådana tjänster skall enligt direktivet skattskyldigheten för förvärvaren gälla endast i de fall då den som omsätter tjänsten inte hör hemma här i landet och förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här. Den föreslagna regleringen är utformad i enlighet med detta. Den behandlas närmare i författningskommentaren till 5 kap. 5 a §.

I *punkt 4* föreslås en särskild bestämmelse om att förvärvaren av en vara blir skattskyldig för omsättningen av varan. Bestämmelsen motsvarar artikel 21.1 a tredje stycket i dess lydelse enligt artikel 28g. Bestämmelsen innebär att förvärvaren av en vara blir skattskyldig för en omsättning

då denna omsättning ingår som ett led i en s.k. triangeltransaktion. I korthet kännetecknas ifrågavarande transaktioner av att tre parter, A, B och C är inblandade och att dessa parter hör hemma i olika EG-länder. A säljer en vara till B som säljer varan vidare till slutkunden C men varan levereras direkt från A till C. I dessa fall gör mellanhanden B inte ett gemenskapsinternt förvärv i det egna landet utan i leveranslandet "C". Enligt en särskild regel i artikel 28c.E 3 skall emellertid B tillåtas att inte låta mervärdesskatteregistrera sig i land "C". Han behöver inte heller redovisa skatten där. Förvärvet undantas från beskattning under förutsättning att B:s förvärv görs för en efterföljande omsättning i nämnda land, och att den till vilken omsättningen görs dvs. slutkunden C är mervärdesskatteregistrerad och själv redovisar mervärdesskatt i anledning av omsättningen. I förevarande punkt föreslås en bestämmelse om denna skattskyldighet. Förutsättningarna för att mellanhandens förvärv skall undantas från beskattning beskrivs närmare i den föreslagna 3 kap. 30 b §. Jämför även 2 a kap. 6 § tredje stycket.

I *punkt 5* anges att skattskyldig för ett gemenskapsinternt förvärv är den som förvärvar varan.

I *punkt 6* har lagtexten anpassats till ändringar i tullagstiftningen.

4 a §

I paragrafen, som är ny, anges tidpunkten för skattskyldighetens inträde beträffande gemenskapsinterna förvärv. Enligt artikel 28d.1-28d.3 inträder skattskyldigheten vid tidpunkten för förvärvet. Denna tidpunkt skall anses inträffa den 15:e i månaden efter den då förvärvet anses ha inträffat. Om en faktura eller en jämförlig handling som fungerar som en faktura har utfärdats till förvärvaren före den dagen inträder skattskyldigheten emellertid då fakturan eller handlingen utfärdats. Motsvarande bestämmelse föreslås införd i förevarande paragraf.

5 §

Paragrafen anger tidpunkten för skattskyldighetens inträde vid import. Denna tidpunkt regleras i tullagstiftningen, varför paragrafen endast innehåller en hänvisning till tullagen. Hänsyn har därvid tagits till att den nuvarande tullagen den 1 januari 1995 kommer att ersättas av en ny EG-anpassad tullag.

8 §

I paragrafen har dels gjorts ändringar till följd av ändringen i 1 § första stycket 3, dels angetts att med utgående skatt även skall avses skatt i anledning av gemenskapsinternt förvärv.

Paragrafen föreslås upphävd som en följd av att bestämmelsen om import föreslås överförd till 2 kap.
1 a §.

10 §

Begreppet export existerar inte vid handel inom EG. Endast vid handel mellan ett EG-land och ett land som inte är medlem i EU är det relevant att tala om export. För svensk del innebär detta att det är fråga om export endast om en omsättning medför att varor förs ut från Sverige till ett tredje land (jfr motiveringen till 10 a §).

10 a §

I denna paragraf anges vad som skall förstås med "EG" och "ett EG-land".

I artikel 3 finns bestämmelser som anger vilka territorier som hör till EG:s mervärdesskatteområde. I princip är det medlemsländernas territorier som utgör skatteområdet. Vissa områden har dock undantagits från tillämpligheten av de gemensamma reglerna. Dessa områden är för:

Tyskland:	ön Helgoland och området Büsingen,
Italien:	Livigno, Campione d'Italia och de italienska delarna av Luganosjön,
Spanien:	Ceuta, Melilla och Kanarieöarna,
Frankrike:	de franska utomeuropeiska departementen, och
Grekland:	Agio Oros.

Enligt en särskild bestämmelse (artikel 3.4) skall, med hänsyn till konventioner och traktat som ingåtts med Frankrike respektive Storbritannien och Nordirland, vid tillämpningen av mervärdesskattedirektivet Furstendömet Monaco och Isle of Man inte anses som tredje land. Vidare skall medlemsländerna tillförsäkra att transaktioner med ursprung i eller avsedda för Monaco skall behandlas som om de har sitt ursprung i eller är avsedda för Frankrike. I samma bestämmelse ges motsvarande regel beträffande Isle of Man i förhållande till Storbritannien och Nordirland.

13 a §

I denna paragraf anges vad som skall förstås med nya transportmedel. Sådana intar en särställning vid handel mellan EG-länder, eftersom gemenskapsinterna förvärv undantagslöst beskattas framför omsättningen (jfr 2 a kap.). Definitionen ansluter sig till artikel 28a.2.

Med "marktransportmedel" förstås fordon och andra landgående fortskaffningsmedel. Enligt fordonskungörelsen (1972:603) förstås med

uttrycket fordon "anordning på hjul, band, medar eller liknande som är inrättad för färd på marken och ej löper på skenor". Med uttrycket marktransportmedel kommer emellertid även spårvagnar och tåg att omfattas.

Den föreslagna lydelsen beaktar de ändringar i ifrågavarande artikel som följer av EG-direktivet 94/5 EEG om särregler för mervärdesskatt på begagnade varor m.m.

13 b §

I paragrafen definieras punktskattepliktiga varor. Även för sådana varor gäller särregler för mervärdesskatten vid handel mellan EG:s medlemsländer. Definitionen ansluter sig till artikel 33.2. De punktskattepliktiga varorna är sådana tobaks-, alkohol- och mineraloljeprodukter för vilka ett särskilt beskattningsförfarande tillämpas enligt punktskattedirektivet 92/12/EEG.

15 §

I förslaget har införts begreppet näringsidkare. I enlighet med EG-reglernas systematik används begreppet näringsidkare även i förslagets 2 a, 3 kap. och 5 kap. Med en näringsidkare förstås här — liksom i civilrättslig lagstiftning — varje fysisk eller juridisk person som driver verksamhet av ekonomisk natur och av sådan karaktär att den kan betecknas som yrkesmässig.

2 kap.

1 §

I paragrafen har gjorts dels redaktionella ändringar, dels en utvidgning av vad som skall anses som omsättning av vara.

Omsättning av vara — nuvarande ordning

Med omsättning av vara förstås enligt ML dels att en vara överlåts mot ersättning, dels att en vara tas i anspråk genom uttag. Bestämmelsen om överlåtelse mot ersättning föreslås här utgöra punkt 1 i 1 § första stycket. Gränsdragningen mot överlåtelse av tjänst bör enligt nuvarande ordning göras med utgångspunkt från de civilrättsliga reglerna (jfr prop. 1993/94: 99 s. 135 ff.). Som avtal om överlåtelse av vara skall därför anses även avtal varigenom förvärvaren beställt en vara som skall tillverkas av säljaren. Detta gäller dock inte i de fall beställaren skall tillhandahålla en väsentlig del av materialet (jfr 2 § första stycket första meningen

köplagen [1990:931] och 2 § första stycket konsumentköplagen [1990:932]). Om beställaren skall tillhandahålla en väsentlig del, är det i stället fråga om omsättning av tjänst (s.k. arbetsbeting). Det bör här framhållas att denna gränsdragning inte påverkas av vad den beställda varan utgörs av. Även avtal om uppförande av byggnad eller annan fast anläggning på mark eller i vatten kan således vara ett avtal om omsättning av vara.

Omsättning av vara — förslag (första stycket 2)

Förslaget innebär att begreppet omsättning av vara utvidgas till att generellt omfatta även arbetsbeting (punkt 2).

Av artikel 5.5 a framgår att ett medlemsland har rätt att som omsättning av varor anse även omsättning av sådana arbetsbeting som angetts i det föregående och som alltså enligt nuvarande ordning är att anse som omsättning av tjänst. Gränsdragningen mellan omsättning av varor och tjänster torde nu ha liten praktisk betydelse. EG:s övergångsordning innebär emellertid att medlemsländerna är skyldiga att i vissa situationer behandla även arbetsbeting som omsättning av varor (artikel 28a.5a). Det gäller vid handel mellan medlemsländer. Syftet är att EG:s bestämmelser om beskattning av varuförvärv skall bli tillämpliga även i de här avsedda fallen. EG:s bestämmelser behandlas närmare i författningskommentaren till 2 a kap. 7 och 8 §§.

Mot bakgrund av vad som nu sagts talar övervägande skäl för att även omsättning av arbetsbeting generellt skall bedömas som omsättning av varor i stället för som omsättning av tjänster. Genom den här föreslagna punkten blir det fallet.

1 a §

Bestämmelsen är överförd från 1 kap. 9 § som föreslås upphävd. Den föreslagna paragrafen innehåller en ändring på så sätt att ordet införsel ersätts med ordet import. I sak föreslås den ändringen att med import avses uteslutande att varor förs in i landet från en plats utanför EG (jfr förslagna 1 kap. 10 a §). Bakgrunden är att i det sjätte mervärdesskattedirektivet gäller importbestämmelserna endast sådan införsel (jfr artikel 7).

3 §

I paragrafen har en ändring gjorts till följd av ändringen i 1 kap. 1 § första stycket 3.

2 och 5 §§

Ändringarna i dessa paragrafer kommenteras i den allmänna motiveringen, avsnitt 6.2 och 6.3.

2 a kap.

Det föreslagna nya 2 a kap. innehåller bestämmelser om de gemenskapsinterna förvärv, som enligt 1 kap. 1 § första stycket 2 skall föranleda mervärdesbeskattning.

Reglerna om gemenskapsinterna förvärv ersätter nuvarande importbeskattning till den del denna avser införsel av varor från EG-länderna. Genom reglerna om gemenskapsinterna förvärv kan denna införsel regleras inom det interna beskattningsförfarandet och inom ML:s ram.

De allmänna principerna beskrivs närmare i allmänmotiveringen, avsnitt 4.

1 §

Enligt 1 kap. 1 § första stycket 2 och 2 § första stycket 5 medför ett gemenskapsinternt varuförvärv skattskyldighet för förvärvaren under vissa förutsättningar. I detta kapitel anges vad som skall anses som ett gemenskapsinternt förvärv av varor.

2-10 §§

2 § 1 och 3-5 §§

Bestämmelserna motsvarar artikel 28a.1, 28a.1 a och 28a.3.

Förvärv av nya transportmedel (3 § första stycket 1)

Förvärv av nya transportmedel från ett annat EG-land skall medföra skattskyldighet även om de inte säljs i en yrkesmässig verksamhet. Det framgår av att 3 § första stycket 1, i motsats till 3 § första stycket 3, inte innehåller någon begränsning när det gäller vem som är säljare. Inte heller finns det någon begränsning när det gäller vem som är köpare. Det nu sagda innebär att skattepliktiga förvärv av nya transportmedel inom landet medför skattskyldighet även om såväl säljaren som köparen är privatperson. Vad som skall förstås med nya transportmedel anges i den föreslagna 1 kap. 13 a §.

Förvärv av punktskattepliktiga varor, dvs. sådana tobaks-, alkohol- och mineraloljeprodukter som definieras i den föreslagna 1 kap. 13 b §, skall medföra skattskyldighet i samtliga fall då förvärvet görs i Sverige av en köpare som är näringsidkare eller en annan juridisk person. Regeln föreslås införd i 3 § första stycket 2.

För dessa förvärvare skall således i fråga om punktskattepliktiga varor beskattning ske utan de inskränkningar som gäller för varor i övrigt enligt 3 § första stycket 3 och andra stycket.

Förvärv av övriga varor (3 § första stycket 3 och andra stycket)

För förvärv av andra varor än nya transportmedel eller punktskattepliktiga varor gäller enligt 3 § första stycket 3 att förvärvet medför skattskyldighet endast om varan omsätts av den som är skattskyldig till mervärdesskatt i ett annat EG-land.

EG-bestämmelsen förutsätter att säljaren inte är fritagen från skattskyldighet i sitt land i enlighet med direktivets bestämmelser (artikel 24) om skattefrihet för mindre företagare. Är säljarens omsättning fritagen i enlighet därmed, skall även förvärvet i mottagarlandet vara undantaget från beskattning. Det nu sagda följer i förslaget av att förvärvet medför skattskyldighet endast om säljaren är skattskyldig till mervärdesskatt (jfr föreslagna 3 kap. 1 § tredje stycket).

Det sjätte mervärdesskattedirektivet innebär att i vissa situationer skall säljarens omsättning anses äga rum i destinationslandet och beskattas där. Det gäller dels vid försäljning i förening med montering eller installation, dels i vissa fall vid postorderförsäljning och liknande (artikel 28a.1 a första stycket, artikel 8.1 a resp. artikel 28b.B 1). Förvärven skall då inte beskattas. Som framgår av kommentaren till 1 kap. 1 § innebär förslaget att nämnda omsättning skall beskattas i Sverige och att förvärvet inte skall beskattas. Se även förslag till 5 kap. 2 § första stycket 2 och 4.

Enligt EG-bestämmelsen skall förvärven beskattas endast om köparen är en näringsidkare eller juridisk person som inte är en näringsidkare. Det föreskrivs här i den föreslagna 3 § första stycket 3 jämförd med andra stycket. Regleringen innebär att en konsuments förvärv inte skall medföra skattskyldighet.

För vissa köpare föreskriver direktivet att skattskyldigheten uppstår endast om värdet av de samlade förvärven under det löpande eller det föregående kalenderåret överstiger ett visst belopp. Detta belopp får bestämmas nationellt, men gränsen får inte understiga en nivå motsvarande 10 000 ECU. Det gäller dels näringsidkare vars omsättning inte medför någon avdragsrätt för ingående mervärdesskatt, dels juridiska personer som inte är näringsidkare. Förslaget innehåller en motsvarande bestämmelse i 3 § andra stycket 2. Det föreslås att gränsen bestäms till 90 000 kr.

I den föreslagna bestämmelsen anges att beloppsgränsen gäller köpare som är "näringsidkare vars verksamhet inte medför någon avdragsrätt eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§" och köpare som är "juridiska personer som inte är näringsidkare".

Begreppet "köpare som är näringsidkare vars verksamhet inte medför någon avdragsrätt" omfattar näringsidkare vars omsättning av varor och tjänster i landet inte är skattepliktiga, t.ex. sjukvårdstjänster.

När det gäller bestämmelsen om beloppsgräns för juridiska personer som inte är näringsidkare bör observeras följande. Bestämmelsen kommer i praktiken att bli tillämplig på bl.a. statliga och kommunala organ. Sådana organ är emellertid näringsidkare om de driver verksamhet av ekonomisk natur. Om deras verksamhet medför avdragsrätt till någon del, skall de således betala skatt även om förvärven understiger den angivna beloppsgränsen.

Referensbeloppet skall, i enlighet med direktivet räknas exklusive mervärdesskatt som kan ha påförts i ursprungslandet.

Innebörden av den föreslagna regeln om beloppsgräns är vidare — i enlighet med artikel 28a.1 a — att vid förvärv av andra varor än nya transportmedel och punktskattepliktiga varor skall inte beaktas värdet av eventuella förvärv av dessa båda slag av varor.

Frivillig skattskyldighet (4 §)

I 4 § (jämförd med 3 § andra stycket 2) ges en möjlighet till frivillig skattskyldighet för näringsidkare vars verksamhet inte medför avdragsrätt eller rätt till återbetalning och för juridiska personer som inte är näringsidkare. De skall på begäran bli skattskyldiga enligt 1 kap. 1 § första stycket 2 även om den nämnda beloppsgränsen inte överskrids. Enligt EG-direktivet måste medlemsländerna ha en sådan bestämmelse om frivillig skattskyldighet. Skattskyldigheten skall gälla under två kalenderår. Skattemyndighetens beslut i fråga om sådan skattskyldighet kan överklagas med stöd av bestämmelsen i 20 kap. 1 § första stycket 5.

Import via ett icke medlemsland (5 §)

Den föreslagna 5 § motsvarar artikel 28a.3 andra stycket. Genom denna bestämmelse möjliggörs beskattning här i landet som ett gemenskapsinternt förvärv då en juridisk person, som inte är näringsidkare, importerar en vara via ett annat EG-land. EG-direktivet innehåller även en bestämmelse om att importören i sådana fall skall kunna återfå importskatten i importlandet. I den föreslagna 10 kap. 11 b § finns en korresponderande bestämmelse om återfående av importskatt som påförts i Sverige för det fall importören dessutom blir beskattad i ett annat EG-land för sitt förvärv av den importerade varan. Reglerna avser att underlätta mervärdesbeskattningen i dessa importfall. Vad gäller näringsidkares

import i dessa fall — jfr 3 kap. 30 § andra stycket och 5 kap. 2 § första stycket 3.

2 § 2 och 6 §§

Av artikel 28b.A 2 första stycket framgår att gemenskapsinterna förvärv kan föranleda beskattning i det land där förvärvaren är registrerad i stället för i det land där transporten avslutas. Regeln är emellertid tillämplig endast om förvärvaren inte visar att han har betalat skatt i det sistnämnda landet. Regeln är närmast att se som en reservregel till huvudregeln om att gemenskapsinterna förvärv skall beskattas i ankomstlandet. Syftet är att undvika att gemenskapsinterna förvärv blir obeskattade. En likadan reglering föreslås här i *2 § 2 och 6 § första stycket.*

Den föreslagna regleringen gäller oberoende av om den förvärvade varan är ett nytt transportmedel eller ett annat slag av vara.

I *6 § andra stycket* finns en erinran om en föreslagen bestämmelse i 13 kap. 25 a § 1. Enligt den bestämmelsen kan den som enligt 2 a kap. 2 § 2 redovisat utgående skatt för gemenskapsinterna förvärv i vissa situationer återfå skatten. Det gäller i de fall då förvärvaren efter denna redovisning påförs skatt för förvärvet i det EG-land där transporten avslutas.

Bakgrunden till *6 § tredje stycket* är följande.

Genom det s.k. förenklingsdirektivet har ett nytt tredje stycke införts i artikel 28b.A 2. Stycket handlar om tillämpningen av de här nämnda reglerna om beskattningsland i samband med s.k. triangeltransaktioner eller ABC-kontrakt. Sådana transaktioner kännetecknas av att fler än två parter är inblandade och att dessa parter hör hemma i olika EG-länder. Som exempel kan nämnas att A säljer en vara till B som säljer varan vidare till C. Varan levereras dock aldrig till B utan direkt från A till C (jfr 1 kap. 2 § första stycket 4 och 3 kap. 30 b §). Man kan alltså säga att varan och fakturan inte följs åt. Genom förenklingsdirektivet har ett förenklat beskattningsförfarande införts för dessa situationer, i huvudsak syftande till att den i ett EG-land registrerade säljaren skall kunna undgå registreringsskyldighet i ett annat EG-land där han utför en triangeltransaktion.

Genom särlösningen i artikel 28b.A 2. tredje stycket blir den nyss nämnda regeln som säger att förvärvet skall anses ha skett i det land som utfärdade förvärvarens registreringsnummer inte tillämplig. De villkor som därvid skall uppfyllas är:

— att förvärvaren (B) visar att förvärvet skett för en efterföljande omsättning i det land dit varorna sänds (dvs. C:s land) och att mottagaren av varorna (C) är betalningsskyldig för skatten, och
— att skyldigheten att lämna periodisk sammanställning har uppfyllts av förvärvaren (B).

Förvärvet beskattas således inte i B:s hemland. EG-reglerna innebär vidare att B inte skall anses göra något gemenskapsinternt förvärv i land "C". B:s förvärv föranleder således inte beskattning i C-landet (artikel 28c.E 3, föreslagna 3 kap. 30 b § ML). Inte heller blir B skattskyldig för omsättningen till C. I stället är det C som blir skattskyldig (betalningsskyldig) för denna omsättning. C:s skattskyldighet regleras i artikel 21.1 a tredje stycket (föreslagna 1 kap. 2 § första stycket 4 ML). Enligt artikel 22.6 b skall B lämna vissa uppgifter i periodisk sammanställning i sitt hemland (jfr föreslagna 13 kap. 30 § ML).

I ML föreslås bestämmelser motsvarande artikel 28b.A 2 tredje stycket införda i 2 a kap. 6 § tredje stycket.

2 § 3 och 4 samt 7-10 §§

De gemenskapsinterna förvärv som regleras i 2 § 1 och 2 samt mer i detalj i 3-6 §§ avser de vanliga formerna av varuhandel över nationsgränserna i EG. Det är fråga om gemenskapsinterna förvärv enligt den centrala definitionen i artikel 28a.3, enligt vilken regel ett gemenskapsinternt förvärv består i förvärvet av rätten att som ägare förfoga över en vara som avsänts från ett annat EG-land.

Slopandet av importbeskattningen vid varuutbytet mellan EG-länderna har emellertid nödvändiggjort att även vissa andra varuöverföringar mellan EG-länderna beskattas som gemenskapsinterna förvärv. Det är här inte fråga om varuförsäljningar mellan två parter, utan andra former av varuöverföringar mellan EG-länder som en näringsidkare kan utföra. Tidigare importbeskattades sådana varuöverföringar, om inte regler om tullfrihet eller temporär tullfrihet kunde åberopas. Principen om att mervärdesskatten skall tas ut i konsumtionslandet (destinationsprincipen) gör att en beskattning i det land dit varorna förs skall upprätthållas även i den inre marknaden. Det sker genom att beskattning som ett gemenskapsinternt förvärv sker i det land dit varorna överförts.

I sjätte mervärdesskattedirektivet regleras dessa varuöverföringar i artikel 28a.5 b och 6.

Bestämmelsen i *2 § 3 och 7 § första stycket* reglerar det centrala fallet då en näringsidkare med yrkesmässig verksamhet i ett annat EG-land för över en vara från det landet till Sverige för den yrkesmässiga verksamheten. Överföringen skall beskattas som ett gemenskapsinternt förvärv, oavsett om näringsidkaren i Sverige bedriver verksamhet som för honom medför skattskyldighet eller inte. Enligt EG:s direktiv (artikel 28a.5 b och artikel 28c.A a) skall överföringen från det andra EG-landet anses utgöra en (skattefri) omsättning i det landet, motsvarat av ett beskattat varuförvärv i det EG-land till vilket varan förts.

Enligt *7 § andra stycket*, som motsvaras av artikel 28a.5 b andra stycket, skall dock vissa varuöverföringar inte föranleda några beskattningskonsekvenser.

Det rör sig i första hand (punkterna 2-5 och 8 §) om varuöverföringar av temporär natur, som heller inte importbeskattades före införandet av

den inre marknaden, och som i Sverige under åberopande av tullfrihetsregler nu inte importbeskattas.

Punkten 1 reglerar överföring av varor för omsättning ombord på fartyg etc. Enligt 5 kap. 2 b § skall sådan omsättning anses ha skett i Sverige, om transporten utgår härifrån. I förenklingssyfte skall det inte ske någon förvärvsbeskattning då varorna förs hit, detta med hänsyn till att den följande omsättningen beskattas här.

De föreslagna beskattningsreglerna i *punkten 2 och i 8* § grundar sig på bestämmelserna i artikel 28a.5 b och förutsätter att ett arbetsbeting fysiskt utförs i ett annat medlemsland än det i vilket beställaren är registrerad till mervärdesskatt. Dessutom förutsätts att det använda materialet är avsänt eller transporterat av beställaren eller för dennes räkning från det sistnämnda medlemslandet. Slutligen förutsätts att den produkt som säljaren tillverkat eller monterat transporteras eller avsänds till det medlemslandet.

Det kan anmärkas att beställarens överföring av varor inte innebär någon beskattningsgrundande transaktion och därmed inte heller någon skattskyldighet. Det beror på följande. En sådan överföring är inte i sig en omsättning, dvs. en överlåtelse av äganderätten, mot ersättning. Vidare undantas särskilt överföringar av detta slag från den bestämmelse som i vissa fall jämställer varuöverföringar med omsättning mot ersättning (artikel 28a.5b). Genom att det inte finns någon varuomsättning kan det således inte heller finnas något gemenskapsinternt varuförvärv att beskatta.

Om de ovan angivna förutsättningarna för arbetsbeting inte är uppfyllda, kan transporten av råmaterial från beställaren till säljaren komma att jämställas med en varuomsättning mot ersättning enligt den nyssnämnda bestämmelsen.

Bestämmelserna har även berörts i författningskommentaren till 2 kap. 1 §.

Punkten 3 avser det fall då varan överförs till Sverige för att någon här skall tillhandahålla en reparation av varan eller något annat arbete på den åt den som för över varan.

Punkten 4 avser det fall att den vara som överförts hit endast tillfälligt skall användas här för omsättning av tjänster, t.ex. uthyrning av varan.

Punkten 5 avser det fall att den vara som förs över hit endast tillfälligt skall användas här och import av motsvarande vara från ett icke medlemsland skulle ha varit skattefri på grund av regler om skattefrihet vid temporär import (t.ex för handelsmässor och utställningar). Användningsperioden får inte överstiga 24 månader.

Punkten 6 innebär att förvärvsbeskattning inte behöver ske vid överföring av varor som skall omsättas genom "exportomsättning" enligt 5 kap. 9 § eller genom en skattefri omsättning till ett annat EG-land enligt 3 kap. 30 a § (där förvärvsbeskattning förutsätts ske i det slutliga destinationslandet).

De nu angivna reglerna kompletteras av regler i *2 § 4 och 9 §*, som motsvarar artikel 28a.6, och som innebär att en varuöverföring till Sverige beskattas här i vissa fall även om den inte görs för en närings-

verksamhet i ett annat EG-land. Bestämmelsen gäller för alla som bedriver verksamhet för vilken skattskyldighet föreligger här i landet. Oavsett hur näringsidkaren kommit att förvärva varan, skall beskattning ske här för förvärvet om varan förts hit från ett annat EG-land. I de fall som anges i punkterna 1-6 i 7 § andra stycket skall dock beskattning för förvärvet inte ske.

I många fall torde reglerna i 7 § och i 9 § innebära en dubbelreglering, som dock ger samma beskattningsresultat.

I 10 § har införts en gemensam bestämmelse för 7 och 9 §§, innebärande att förvärvsbeskattning inte skall ske för en sådan förvärvare som enligt 3 § andra stycket 2 inte skulle bli skattskyldig för ett "vanligt" gemenskapsinternt förvärv enligt 2 § 1 och 3 §.

Enligt artikel 28h.2 b måste den skattskyldige föra ett särskilt register för kontrolländamål i vissa fall då det är fråga om varuöverföringar som i förslaget undantas i 7 § andra stycket. Regler om register av detta slag bör inte införas i lagstiftningen, utan kan lämpligen meddelas som tillämpningsföreskrifter till de föreslagna 13 kap. 29 och 30 §§.

3 kap.

1 §

I denna paragraf slås fast att skatteplikten för omsättning och införsel är generell. Ordet införsel har till följd av ändringen i 1 kap. 1 § första stycket 3 ersatts med ordet import. I de följande paragraferna i kapitlet anges undantagen från denna skatteplikt. Bestämmelserna om import kommer enligt den föreslagna 2 kap. 1 a § emellertid inte längre att avse varor som förs in till Sverige från EG-länder. I stället kommer förvärv från EG-länderna att medföra skattskyldighet för förvärvaren som ett gemenskapsinternt förvärv. Enligt artikel 28c.B a skall sådana förvärv undantas från beskattning i den mån motsvarande omsättning skulle ha varit undantagen. Denna princip föreslås här intagen i 1 § tredje stycket. Det innebär att om omsättningen av en vara är undantagen från skatteplikt, är även motsvarande gemenskapsinternt förvärv undantaget från skatteplikt.

Vidare har i andra stycket införts en bestämmelse motsvarande artikel 14.1 a varigenom import av en vara generellt är undantagen från skatteplikt, om omsättningen av varan skulle vara undantagen enligt bestämmelserna i 3 kap. Därigenom kan övriga bestämmelser i 3 kap. också förenklas genom att skattefriheten vid import inte uttryckligen behöver regleras för varje varugrupp.

2 och 3 §§

Ändringarna i dessa paragrafer kommenteras i den allmänna motiveringen, avsnitten 5.2 och 9.5.

5 §

Ändringen kommenteras i den allmänna motiveringen, avsnitt 5.3.

9 §

Ändringen kommenteras i den allmänna motiveringen, avsnitt 5.4.

12 §

I paragrafen har gjorts en ändring till följd av införandet av det nya andra stycket i 1 §.

21 §

I paragrafen har dels gjorts ändringar till följd av införandet av det nya andra stycket i 1 §, dels införts ett nytt undantag från skatteplikten vad avser vissa tjänster gällande varor till sådana fartyg och luftfartyg som bestämmelsen tar sikte på. Den materiella ändringen kommenteras i den allmänna motiveringen, avsnitt 5.6.

22 §

I paragrafen har gjorts en ändring till följd av det nya andra stycket i 1 §.

23 §

I paragrafen har gjorts dels en ändring till följd av införandet av det nya andra stycket i 1 §, dels andra ändringar. Andra ändringar än följdändringen till 1 § kommenteras i den allmänna motiveringen, avsnitt 9.3.

24 §

I paragrafen har en ändring gjorts till följd av ändringen i 1 kap. 1 § första stycket 3.

26 §§

Paragrafen föreslås upphävd, se den allmänna motiveringen, avsnitt 5.7.

27 §

Nuvarande punkt 2 föreslås upphävd. Ändringen kommenteras i den allmänna motiveringen, avsnitt 6.4.

28 §

Paragrafen föreslås upphävd, se den allmänna motiveringen, avsnitt 6.5.

29 §

Ändringen i paragrafen kommenteras i den allmänna motiveringen, avsnitt 6.6.

30 §

I första stycket har ändringar gjorts till följd av ändringen i 1 kap. 1 § första stycket 3 och till följd av att nuvarande tullag avses bli ersatt med ny EG-anpassad tullagstiftning den 1 januari 1995.

I ett nytt andra stycke har ett undantag från skatteplikt införts för vissa importsituationer. Bestämmelsen motsvarar artikel 28c.D. Genom denna bestämmelse kan en skattskyldig importera en vara utan att erlägga mervärdesskatt vid importen om varan skall omsättas till ett annat EG-land på sätt som anges i 3 kap. 30 a §, dvs. omsättning som åtföljs av ett beskattat gemenskapsinternt förvärv i ett annat EG-land.

I de fall ett sådant importförfarande sker för en inte skattskyldig juridisk person kan återbetalning av importskatt ske enligt 10 kap. 11 b § (jfr föreslagna 2 a kap. 5 §).

30 a §

Det sjätte mervärdesskattedirektivet bygger på tanken att vid omsättning mellan EG-länder skall mervärdesskatt i flertalet fall påföras förvärvaren i destinationslandet, i enlighet med de regler om beskattning av gemenskapsinterna förvärv som föreslås i 2 a kap. I gengäld skall säljaren inte beskattas för omsättningen (jfr artikel 28c.A). För omsättning från Sverige till ett annat EG-land måste därför införas regler om skattefrihet för säljarens omsättning, eftersom exportbestämmelserna kommer att ha tillämpning endast på utförsel till länder utanför EG. Bestämmelser om detta föreslås här intagna som en ny bestämmelse om undantag från skatteplikt.

Vad som undantas kan sammanfattningsvis sägas vara omsättning av varor till ett annat EG-land.

En nödvändig förutsättning för att omsättningen skall vara undantagen från skatteplikt är att varan transporteras av säljaren eller köparen eller för någonderas räkning från Sverige till ett annat EG-land. Med "ett annat EG-land" förstås ett sådant territorium som anges i den föreslagna 1 kap. 10 a § men som således inte är svenskt territorium.

För omsättning av andra varor än nya transportmedel förutsätts enligt punkt 1 att köparen är registrerad till mervärdesskatt i sitt land. I punkt 2 finns en särskild regel för omsättning av punktskattepliktiga varor. Genom denna punkt utsträcks skattefriheten enligt punkt 1 till att gälla omsättning även till vissa icke registrerade förvärvare. Det gäller dels näringsidkare, dels juridiska personer som inte är näringsidkare. Sådana personer omfattas enligt artikel 28a.1 a inte av något undantag från skyldigheten att betala skatt för gemenskapsinterna förvärv, och de skall beskattas för förvärvet enligt föreskrifterna i 2 a kap. 3 § första stycket 2.

30 b §

Enligt artikel 28c.E 3 skall medlemsländerna vidta åtgärder för att tillse att mervärdesskatt inte tas ut på sådana gemenskapsinterna förvärv som avses i artikel 28b.A 1 och som sker inom landet när vissa villkor är uppfyllda. Det handlar således om sådana gemenskapsinterna förvärv som skall beskattas i Sverige på grund av att varorna finns här då försändelsen eller transporten avslutas. I korthet innebär bestämmelserna att undantag från beskattning som förvärv skall gälla då:

- förvärvet görs av en utländsk företagare som är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EG-land,
- förvärvet görs för en efterföljande ("subsequent") omsättning här i landet,
- varorna sänds eller transporteras direkt från ett annat EG-land än det där förvärvaren är registrerad för mervärdesskatt till den person till vilken den efterföljande omsättningen görs,
- den person till vilken den efterföljande omsättningen görs är registrerad för mervärdesskatt i Sverige,
- denna person (förvärvaren) utsetts att betala skatten enligt artikel 21.1 a i landet.

Fråga är om s.k. triangeltransaktioner. Vid sådana transaktioner är tre olika parter, hemmahörande och registrerade i olika medlemsländer, inblandade. Innebörden av bestämmelserna kan åskådliggöras med ett exempel.

A (som hör hemma i Tyskland) säljer en vara till B. B (som hör hemma i Belgien) säljer varan till C. C hör hemma i Frankrike.

Varan transporteras aldrig till B utan direkt från A till C (dvs. från Tyskland till Frankrike). På grund härav gör B inte något gemen-

skapsinternt förvärv i Belgien. Däremot gör B ett gemenskapsinternt förvärv i Frankrike; det krävs nämligen inte att en förvärvare skall vara hemmahörande i ett land för att ett sådant förvärv skall anses äga rum. Reglerna i artikel 28c.E 3 innebär emellertid att B:s förvärv i Frankrike skall undantas från beskattning. Detta gäller under de förutsättningar som anges i strecksatserna ovan. En sådan förutsättning är att C blir betalningsskyldig för skatten i anledning av omsättningen från B till C. Detta anges i artikel 21.1 a tredje stycket (jfr den föreslagna 1 kap. 2 § första stycket 4). Enligt en särskild bestämmelse i artikel 22.1 c behöver B inte registreras i Frankrike i anledning av omsättningen till C. Varken B:s förvärv från A eller hans omsättning till C kommer således att få några skattemässiga konsekvenser för honom.

I förevarande paragraf föreslås regler motsvarande artikel 28c.E 3 införda. I artikel 22.3 b finns en särskild bestämmelse för det fall då undantagsregeln i artikel 28c.E 3 är tillämplig. Fakturan skall innehålla en uttrycklig hänvisning till undantagsbestämmelsen liksom uppgift om registreringsnumret för den utländske företagaren och den skattskyldige. Motsvarande bestämmelser föreslås införda i 11 kap. i en ny 5 a §. En erinran om bestämmelserna görs i förevarande paragraf.

30 c §

Efter genomförandet av EG:s inre marknad skall all försäljning vid resor inom gemenskapen som huvudregel beskattas. Skattefri försäljning är något som egentligen inte längre skall finnas vid gemenskapsinterna resor. I artikel 8 finns särskilda bestämmelser om var omsättning vid sådana resor skall beskattas (artikel 8.1 c; jfr föreslagna 5 kap. 2 b §).

Under en övergångsperiod har emellertid tillåtits att de enskilda medlemsländerna får medge viss skattefri försäljning vid sådana resor inom gemenskapen där det aktuella medlemslandet har beskattningsrätten. I en särskild artikel i övergångsordningen (artikel 28k) föreskrivs sålunda att medlemsländerna till och med den 30 juni 1999 får undanta viss försäljning av varor från beskattning. Vad som får undantas är omsättning av varor i tax-free butiker ("tax-free shops") till resenärer att medtas i personligt bagage vid resa med flyg eller båt inom gemenskapen.

Skattefrihet får även medges för omsättning av varor på fartyg eller luftfartyg under färd inom gemenskapen. De enskilda medlemsländerna får dock inte medge större skattefri försäljning till en enskild resande än vad som enligt EG:s tullbestämmelser får föras in tull- och skattefritt från tredje land till ett medlemsland. Tullbestämmelserna innehåller dels kvantitativa gränser för alkoholdrycker, tobaksvaror, kaffe och te, dels en beloppsgräns för andra varor.

Beloppsgränsen är 90 ECU (för närvarande omkring 800 kr). Därvid får en varas värde inte delas upp. Detta innebär att om en person på en resa köper tre varor à 50 ECU, kan endast en av dessa säljas skattefritt.

Om en vara förvärvas för ett belopp överstigande 90 ECU kan skattefri försäljning inte medges.

I regeringens proposition 1994/95:34 Den svenska tullagstiftningen vid ett EU-medlemskap lämnas förslag till bestämmelser i en ny tullag om skattefri försäljning i exportbutik till EG-resenärer.

För att skattefri försäljning även fortsättningsvis skall kunna ske på fartyg eller luftfartyg som avgår från Sverige till annat EG-land bör motsvarigheter till de nu berörda reglerna införas i ML. Sådana regler föreslås införda i förevarande paragraf.

Skattefri försäljning följer enligt bestämmelser i nuvarande 5 kap. 9 § andra stycket och 8 kap. 9 § 3 ML. Sådan proviantering är i dag begränsad till spritdrycker, vin, starköl, öl, tobaksvaror, parfymer, kosmetiska preparat, toalettmedel samt choklad- och konfektyrvaror. I förordningen (1987:1072) om rätt för resande m.fl. att införa varor tull- och skattefritt görs begränsningar av de kvantiteter som får tas in. Skäl att under en övergångstid tillåta en mer omfattande försäljning föreligger inte när inriktningen är att den skattefria försäljningen helt skall upphöra under 1999.

I förordningen (1987:1072) om rätt för resande m.fl. att införa varor tull- och skattefritt görs inskränkning i denna rätt beträffande vissa fartygs- eller flyglinjer. Inskränkningarna grundar sig bl.a. på nordiska överenskommelser. Regeringen bör även fortsättningsvis ha möjlighet att för vissa fartygs- eller flyglinjer inskränka rätten till skattefri försäljning. En sådan bestämmelse föreslås i paragrafens tredje stycke.

30 d §

I denna paragraf föreslås att undantag från skatteplikt införs för gemenskapsinterna förvärv i vissa fall. De fall som avses är då förvärvaren skulle ha rätt till återbetalning av skatten enligt 10 kap. Bestämmelsen motsvarar artikel 28c.B c.

Nämnda bestämmelse i sjätte direktivet torde endast avse fall då en utländsk företagare är skattskyldig för ett gemenskapsinternt förvärv. Genom att stadga om undantag behöver den utländska företagaren inte begära återbetalning av skatten i det land där förvärvet sker. Undantaget enligt förevarande paragraf bör därför begränsas till att gälla endast utländska företagare, dvs. då rätt till återbetalning föreligger enligt 10 kap. 1-4 §§.

30 e §

Från beskattning skall enligt artikel 28c.C undantas omsättning av gemenskapsinterna godstransporttjänster som avser transport till eller från de autonoma områdena Azorerna och Maderia samt transporter mellan dessa öar (jfr även 10 kap. 11 och 12 §§ ML).

Paragrafen föreslås upphävd. Skälen härtill anges i den allmänna motiveringen, avsnitt 5.8.

4 kap.

5 §

Enligt nuvarande 1 kap. 1 § första stycket 1 är det en nödvändig förutsättning för skattskyldighet att omsättning görs i en yrkesmässig verksamhet och att denna bedrivs här i landet. I 4 kap. 1 och 3 §§ anges vad som är en yrkesmässig verksamhet. Reglerna knyter an till inkomstskattelagstiftningen. I den här behandlade paragrafen anges i dess nuvarande lydelse förutsättningarna för att en yrkesmässig verksamhet skall anses bedriven i Sverige.

1 kap. 1 § första stycket 1 föreslås ändrad på så sätt att skattskyldighet uppstår oberoende av om den yrkesmässiga verksamheten bedrivs här i landet eller utom landet. Något behov av den nuvarande regleringen i 5 § föreligger därför inte. Däremot bör en regel finnas om när verksamhet som utövas av en utländsk företagare skall anses vara yrkesmässig. En sådan bestämmelse kan lämpligen tas in i förevarande paragraf.

För verksamhet som bedrivs av en utländsk företagare (jfr 1 kap. 15 §) bör göras en allmän bedömning av om verksamheten är att anse som yrkesmässig och om omsättningen i Sverige kan anses ingå i den verksamheten eller är av privat natur. Som framhållits i motiveringen till 1 kap. 1 § första stycket 1 är även en tillfällig, enstaka, omsättning i Sverige att anse som gjord i en yrkesmässig verksamhet oberoende av om denna är bedriven i Sverige eller i ett annat land. Enligt den här föreslagna regeln får ledning hämtas av de kriterier som gäller för verksamhet enligt 1 §, dvs. när den utländske företagaren i Sverige eller i sitt hemland bedriver verksamhet som motsvarar den som anges i 1 §.

5 kap.

1 §

I nuvarande tredje stycket finns en regel om omsättning på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik. Sådan omsättning anses ha gjorts utom landet. Enligt EG-bestämmelserna skall emellertid omsättning ombord vid resor inom EG betraktas som omsättning inom det medlemsland varifrån transporten avgått. En bestämmelse därom föreslås införd i en ny 2 b §. Förevarande bestämmelses tillämpningsområde föreslås därför bli inskränkt till att gälla annan utrikes trafik.

Första stycket punkt 1

Genom förevarande paragraf regleras i vilka fall en vara som skall transporteras till köparen skall anses omsatt inom landet. Paragrafen grundar sig på artikel 8.1 a första meningen och artikel 8.2. Om en vara inte skall transporteras till köparen, skall i stället prövas enligt 3 § huruvida varan är omsatt inom landet.

Paragrafen omfattar de fall då, som ett led i ett omsättningsavtal, en vara skall transporteras till köparen. Som omsättning inom landet skall enligt huvudregeln, punkt 1, anses den situationen att varan finns här i landet då säljaren eller någon annan påbörjar transporten till köparen. Bestämmelsen omfattar inte endast de fall då transporten utförs av säljaren eller en av denne anlitad person, exempelvis en speditör eller annan självständig fraktförare, utan även de fall då transporten utförs av köparen själv eller en av denne anlitad person. Detta överensstämmer med vad som uttryckligen anges i direktivbestämmelserna.

Vad som nu sagts ger vid handen att direktivbestämmelsen tar sikte på dels de fall då säljaren eller en av honom anlitad person skall transportera varan till köparen, dels de fall då köparen skall hämta varan och, eventuellt, föra ut den ur Sverige i anslutning till förvärvet. I dessa fall skall alltså omsättningen anses ha ägt rum inom landet. Omsättningen kan dock bli skattefri enligt den föreslagna 3 kap. 30 a § vid omsättning till ett annat EG-land, eftersom ett gemenskapsinternt förvärv skall beskattas i det land där transporten till förvärvaren slutar (artikel 28b.1). Omsättningen kan också bli skattefri om den sker till ett icke EG-land (jfr 5 kap. 9 §).

Första stycket punkt 2

Punkten är ny. Den motsvarar artikel 8.1 a. Den nuvarande punkten 2 föreslås bli betecknad som punkt 3.

Den föreslagna bestämmelsen avser det fallet att varan visserligen inte finns här i landet då transporten påbörjas men varan skall installeras eller monteras här av säljaren eller för dennes räkning. I sådant fall skall alltså varan anses omsatt inom landet. Det gäller oavsett om transporten påbörjas i ett annat EG-land eller i ett icke EG-land.

Ett motsvarande beskattningsresultat kan uppnås genom den nuvarande punkten 2. Den punkten, som i förslaget betecknas som punkt 3, föreslås emellertid ändrad så att den blir tillämplig endast på införsel från platser utanför EG (se nedan).

Det bör framhållas att sådana omsättningar som omfattas av den här behandlade punkten i vissa fall kan omfattas även av den föreslagna punkten 4. Någon prövning enligt den punkten skall emellertid inte göras, om en omsättning redan enligt förevarande punkt skall anses vara gjord

inom landet. De omfattande begränsningar som finns i punkt 4 saknar alltså intresse vid omsättning i förening med montering eller installation.

Första stycket punkt 3

Punkten motsvarar delvis nuvarande punkt 2. Denna är nu utformad med utgångspunkt från att Sverige inte är medlem i EU. Den omfattar därför även omsättning från EG-länder. Bestämmelsen grundar sig på artikel 8.2. Artikeln gäller dock endast vid import, dvs. införsel från icke medlemsländer (jfr den föreslagna 2 kap. 1 a §). Bestämmelsen i ML föreslås bli ändrad i enlighet härmed. Det leder till en följdändring i form av den nyss behandlade bestämmelsen om omsättning i förening med montering och installation, den föreslagna punkten 2.

Bestämmelsen gäller enligt sin ordalydelse endast om omsättningen ingår i säljarens yrkesmässiga verksamhet här i landet. Denna begränsning finns inte enligt EG-direktivet. Regeln bör justeras i enlighet med detta.

Syftet med EG-regeln, sådan den här föreslås införd i ML, är att tillförsäkra att säljaren blir skattskyldig i importlandet för omsättningen och att han får avdragsrätt för importskatten. Om inte regeln hade funnits, skulle omsättningen nämligen anses vara gjord i tredje land och därmed inte kunna beskattas.

Första stycket punkt 4 samt andra och tredje styckena (distansförsäljningar)

Bestämmelserna är nya. De motsvarar artikel 28b.B.

Direktivbestämmelsen omfattar sådana varuomsättningar vid vilka varorna avsänds eller transporteras av säljaren eller för dennes räkning från ett annat medlemsland än det land där försändelsen avslutas. Sådana omsättningar betecknas i det följande som distansförsäljningar. Ett exempel är postorderförsäljningar.

Enligt direktivbestämmelsen skall vid distansförsäljningar varorna anses omsatta där de finns då försändelsen eller transporten till förvärvaren avslutas. Detta innebär ett undantag från huvudregeln i direktivet enligt vilken varorna skall anses omsatta där transporten påbörjas (motsvarande huvudregel finns i första stycket punkt 1). Syftet med direktivets bestämmelser om distansförsäljningar är att säljaren skall bli skattskyldig i destinationslandet i den mån omsättningen är skattepliktig där.

Säljarens omsättning

Direktivets bestämmelser om distansförsäljning gäller endast om försäljningen till ett medlemsland överstiger ett belopp motsvarande 100 000 ECU, exklusive mervärdesskatt, under det löpande eller det föregående

kalenderåret eller vid lägre omsättning om säljaren på egen begäran har medgetts skattskyldighet. I det föreslagna tredje stycket regleras frågan om frivillig skattskyldighet i Sverige för distansförsäljningar hit. Omsättning av punktskattepliktiga varor skall beskattas i Sverige även om den nämnda beloppsgränsen inte har passerats.

Ett medlemsland har möjlighet att bestämma en beloppsgräns som motsvarar 35 000 ECU i stället för 100 000 ECU. En sådan lägre gräns kan tillämpas av ett medlemsland som antar att den högre gränsen skulle leda till allvarligare konkurrenssnedvridningar.

Med tanke på den relativt höga svenska mervärdesskattesatsen bör en relativt låg gräns tillämpas för svensk del. Gränsen föreslås bli bestämd till 320 000 kr (jfr allmänmotiveringen, avsnitt 4.4).

Enligt direktivet skall, om en sådan lägre gräns används, åtgärder vidtas för att underrätta beskattningsmyndigheterna i andra EG-stater.

Den angivna gränsen skall, i enlighet med direktivet, avse en viss säljares årsomsättning till Sverige. Överskrids årsomsättningsgränsen, skall beskattning ske här. Om säljaren under det närmast föregående året omsatt varor över den nämnda gränsen, skall enligt direktivet regeln tillämpas även om omsättningsgränsen inte överskrids under det löpande året.

Enligt direktivet (artikel 28b.B 3) skall vidare en säljare som inte uppnår de angivna omsättningsgränserna frivilligt kunna välja att beskattning skall ske i destinationslandet. En sådan regel föreslås införd i tredje stycket.

Köparens förvärv

Bestämmelserna om distansförsäljning är att se som ett komplement till bestämmelserna om skattskyldighet vid varuförvärv från ett annat EG-land (gemenskapsinterna förvärv). Förstnämnda bestämmelser gäller därför endast vid försäljning till vissa kategorier av köpare, nämligen sådana som är undantagna från skattskyldighet för varuförvärv.

Direktivbestämmelsen om distansförsäljningar gäller bl.a. *försäljningar till näringsidkare* som är undantagna från bestämmelserna om gemenskapsinterna förvärv. Det innebär att den näringsidkare som inte är skattskyldig för sina förvärv från andra EG-länder kan komma att belastas med en ingående skatt vid förvärv efter distansförsäljningar på motsvarande sätt som vid vanliga inhemska förvärv. En näringsidkare skall enligt direktivet vara undantagen från bestämmelserna om gemenskapsinterna förvärv, om han saknar avdragsrätt och dessutom det sammanlagda värdet av hans förvärv understiger en viss årlig beloppsgräns utan att han på egen begäran medgetts skattskyldighet i sådant fall.

De här föreslagna bestämmelserna om distansförsäljningar är samordnade med reglerna om näringsidkares skattskyldighet för gemenskapsinterna förvärv. Det har skett genom att bestämmelsen om distansförsäljningar föreslås gälla endast om köparen inte är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 5 för förvärvet av varan. Enligt den föreslagna 2 a kap. 3 §

andra stycket 2 är nämligen en köpare inte skattskyldig för förvärvet, om han är en näringsidkare vars verksamhet inte medför någon avdragsrätt eller rätt till återbetalning och dessutom det sammanlagda värdet av förvärven under det löpande eller det föregående kalenderåret inte överstiger 90 000 kr samt köparen inte har på egen begäran medgetts skattskyldighet vid förvärv av mindre omfattning. En näringsidkares förvärv från ett annat EG-land av punktskattepliktiga tobaks-, alkohol- och mineraloljeprodukter medför alltid skattskyldighet, om förvärvet är skattepliktigt. En distansförsäljning till en näringsidkare medför därför inte någon skattskyldighet för säljaren, om försäljningen avser sådana punktskattepliktiga varor.

Direktivbestämmelsen om distansförsäljningar gäller dessutom *försäljningar till juridiska personer* som inte är näringsidkare. Det krävs dock även här att köparen är undantagen från bestämmelserna om gemenskapsinterna förvärv. Så är i förslaget fallet om köparens årliga förvärv understiger nyss nämnda beloppsgräns om 90 000 kr, under förutsättning att han inte på egen begäran medgetts skattskyldighet vid förvärv av mindre omfattning (2 a kap. 3 § andra stycket 2). Juridiska personer som inte är näringsidkare är alltså undantagna från bestämmelserna om gemenskapsinterna förvärv i motsvarande mån som gäller för näringsidkare vars verksamhet inte medför avdragsrätt och distansförsäljningar till dem kommer alltså att medföra skattskyldighet i motsvarande mån.

Direktivbestämmelsen om distansförsäljningar omfattar slutligen försäljningar till andra personer som inte är näringsidkare. Med det synes förstås *försäljningar till konsumenter.* Sådana omfattas inte av bestämmelserna i 2 a kap. 3 § om skattskyldighet vid varuförvärv. Distansförsäljningar till konsumenter medför således alltid skattskyldighet, om försäljningen är skattepliktig.

Särskilt om nya transportmedel samt montering och installation

Omsättning av nya transportmedel omfattas aldrig av bestämmelserna om distansförsäljningar. Det anges i första stycket punkt 4. Denna ordning beror på att gemenskapsinterna förvärv av nya transportmedel alltid skall beskattas. Det framgår av föreslagna 2 a kap. 3 § första stycket 1. På grund av den bestämmelsen blir den som förvärvar ett nytt transportmedel skattskyldig för ett gemenskapsinternt förvärv av transportmedlet oavsett vilken status som han själv eller säljaren har. Det innebär att ett förvärv kommer att beskattas även om förvärvaren eller säljaren är en privatperson eller en juridisk person som inte är näringsidkare eller en näringsidkare vars verksamhet inte medför någon avdragsrätt. Vad som är nya transportmedel anges i 1 kap. 13 a §.

Inte heller omfattar direktivbestämmelsen omsättning i förening med montering eller installation som skall utföras av säljaren eller för dennes räkning. Sådan omsättning skall enligt artikel 8.1 a i princip alltid anses vara gjord i det land där monteringen eller installationen utförs. Samma

ordning kommer att gälla enligt ML på grund av den förslagna punkten 2 i första stycket i förevarande paragraf. Som framhållits i kommentaren till den punkten skall någon prövning enligt punkt 4 inte ske, om omsättningen redan enligt ifrågavarande punkt skall anses vara gjord inom landet.

2 a §

Paragrafen gäller s.k. distansförsäljningar från Sverige till ett annat EG-land. Paragrafen är alltså en motsvarighet till 2 § första stycket 4 och andra-tredje styckena som gäller distansförsäljningar från ett annat EG-land till Sverige. Liksom dessa bestämmelser grundar sig förevarande paragraf på artikel 28b.B.

I EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv finns särskilda bestämmelser om distansförsäljningar, dvs. sådana varuomsättningar där varorna transporteras av säljaren eller för dennes räkning från ett annat medlemsland än det medlemsland i vilket transporten till förvärvaren avslutas. Sådana försäljningar skall anses vara gjorda i destinationslandet. Avsikten är att säljaren skall bli skattskyldig i det landet för försäljningarna i den mån köparen inte skall betala skatt för förvärvet. I gengäld skall säljaren inte vara skattskyldig i det medlemsland från vilket varorna transporteras.

Den föreslagna bestämmelsen avser alltså det fall då säljaren skall vara skattskyldig och registrerad i destinationslandet för distansförsäljning till privatpersoner eller sådana mindre näringsidkare eller juridiska personer som inte är skattskyldiga för gemenskapsinterna förvärv.

2 b §

Paragrafen är ny och grundar sig på artikel 8.1 c. I den direktivbestämmelsen regleras de fall då varor omsätts på fartyg, luftfartyg eller tåg vid passagerarbefordran inom EG. Varorna skall anses omsatta på den plats där transporten av passagerare påbörjades.

Den här föreslagna bestämmelsen är exklusiv i förhållande till övriga bestämmelser. Bestämmelsen innebär en reglering av omsättning under transporter såväl till som från Sverige vid resa inom gemenskapen.

Det kan anmärkas att det i 2 a kap. 7 § (artikel 28a.5 b) finns en bestämmelse som med omsättning jämställer vissa varuöverföringar mellan medlemsländer. Från denna bestämmelse undantas emellertid bl.a. sådana varuöverföringar som görs i de här behandlade fallen (2 a kap. 7 § andra stycket 1). Om inte denna undantagsbestämmelse hade funnits, hade inte endast de försålda varorna utan även de övriga ansetts som omsatta i det avgångsland där de förts ombord. I sådant fall skulle den här behandlade regeln om resp. avgångsland som omsättningsland vara satt ur spel.

Ändringarna utgör en konsekvens av de föreslagna 2 a och 2 b §§.

5 § och 5 a §

EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv innehåller särskilda bestämmelser om tjänster avseende varutransporter mellan medlemsländer och förmedling av sådana tjänster (artikel 28b.C och 28b.E 1). Motsvarande bestämmelser föreslås införda i en ny paragraf, 5 a §. I 5 § erinras om bestämmelsen i 5 a §. Med gemenskapsinterna varutransporttjänster förstås sådana transporter där avgångsplatsen och ankomstplatsen är belägna i olika medlemsländer. Enligt huvudregeln i 5 a § angående omsättning av transporttjänster (första stycket punkt 1) skall en sådan omsättning anses vara gjord i Sverige om transporten faktiskt påbörjas i Sverige. Därvid skall således bortses från den sträcka som tillryggalagts för att hämta varorna. Regeln om att gemenskapsinterna varutransporttjänster anses omsatta i avgångslandet gäller undantagslöst om kunden är en privatperson. För att förenkla mervärdesskattehanteringen görs dock undantag för det fall då köparen förvärvat tjänsten under angivande av registreringsnummer i ett annat EG-land. I sådant fall följer nämligen av direktivets regler att beskattningen skall ske i det landet. På motsvarande sätt föreskrivs i första stycket punkt 2 att en transporttjänst skall anses omsatt i Sverige om köparen har förvärvat tjänsten under angivande av sitt svenska registreringsnummer, även om transporten avgått från ett annat EG-land.

Det är att märka att frågan om vem som är skattskyldig för omsättningen av transporttjänsten regleras i 1 kap. 2 § första stycket 1 och 3. De reglerna innebär följande, allt under förutsättning att transporttjänsten enligt 5 a § skall anses omsatt här i landet. Om den som omsätter transporttjänsten (säljaren) är en svensk företagare, så är det han som är skattskyldig för omsättningen. Om säljaren är en utländsk företagare och köparen inte är registrerad till mervärdesskatt här, är det likaledes säljaren som är skattskyldig för omsättningen. Om säljaren är en utländsk företagare och köparen är registrerad till mervärdesskatt här, är det köparen som är skattskyldig för omsättningen.

I föreslagna 5 a § andra stycket finns bestämmelser angående förmedling av sådana transporttjänster som avses i första stycket. Bestämmelsen är uppbyggd på motsvarande sätt som bestämmelsen i första stycket. Även i dessa fall regleras frågan om vem som är skattskyldig för omsättningen av 1 kap. 2 § första stycket 1 och 3.

6 och 6 a §

I EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv finns särskilda bestämmelser om lastning, lossning och liknande samt om förmedling av sådana tjänster i

de fall då tjänsterna har avseende på varutransporter mellan medlemsländer (artikel 28b.D och 28b.E 2). Motsvarande bestämmelser föreslås bli införda i en ny paragraf, 6 a §. Regleringen är uppbyggd på motsvarande sätt som i 5 a §. Även beträffande sådana tjänster som enligt 6 a § skall anses omsatta inom landet regleras frågan om vem som är skattskyldig för omsättningen av 1 kap. 2 § första stycket 1 och 3.

7 §

Första stycket föreslås anpassat närmare till EG-reglerna. Enligt dessa är tillämpningen av beskattningslandsregeln i dessa fall olika beroende på om tjänsten tillhandahålls från ett annat EG-land, eller om tillhandahållandet sker från tredje land.

Tillhandahålls tjänsten från ett annat EG-land skall förvärvsbeskattning ske i Sverige endast under förutsättning att tjänsten tillhandahålls en näringsidkare med fast driftställe i Sverige. Om det är fråga om en näringsidkare som saknar fast driftställe, men som är bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här, skall också beskattning ske här. Är däremot förvärvaren en privatperson skall huvudregeln i 8 § följas, vilket innebär att beskattning skall ske där tillhandahållaren har sitt fasta driftställe etc. Det innebär, om tillhandahållarens fasta driftställe finns i ett annat EG-land, att beskattningen sker där.

Tillhandahålls tjänsten däremot från ett tredje land, skall förvärvsbeskattning alltid ske här vare sig förvärvaren är en näringsidkare eller en annan juridisk person eller privatperson.

I nuvarande andra stycket finns en generellt hållen regel om att huvudregeln i första stycket skall kunna frångås, antingen så att beskattningen i Sverige utvidgas eller så att den inskränks. Regeln grundas på artikel 9.3, som ger medlemsländerna rättighet men inte skyldighet att införa specialregler om detta bedöms nödvändigt för att undvika konkurrenssnedvridning. Den generella utformning som den svenska regeln kommit att få torde dock sakna motsvarighet i andra EG-länder. Den kan komma att leda till icke önskvärd dubbelbeskattning, eller till att tjänster helt kommer att undandras beskattning. Räckvidden av regeln har avsetts att vara mycket begränsad, men den riskerar att kraftigt försvåra tillämpningen av huvudregeln i första stycket. Mot den nu angivna bakgrunden föreslås att andra stycket helt slopas. Om det visar sig att en regel av detta slag är önskvärd vid vissa specifika tillhandahållanden, bör en regel enbart avseende dessa införas med stöd av EG-regeln.

7 a §

Paragrafen grundar sig på artikel 28b.E 3.

Ändringen är en konsekvens av den föreslagna 7 a §.

9 §

Första stycket

Ändringarna i *punkterna 1-3* är betingade av att EG:s exportregler i princip inte kommer att vara tillämpliga på handel mellan EG-länder. Vid sådan handel har exportbestämmelserna ersatts med bestämmelser om undantag från skatteplikt vid omsättning till annat EG-land (se föreslagna 3 kap. 30 a §). För att en omsättning skall anses som en omsättning utomlands krävs att varorna förs ut till en plats utanför EG.

Ändringen i punkt 5, som föreslås ändrad i redaktionellt hänseende till punkt 5 a) samt de föreslagna punkterna 5 b) och 5 c) är en följd av att det efter ett svenskt EU-medlemskap kommer att gälla olika regler beroende på om ett fartyg eller luftfartyg går i trafik inom EG eller till eller från tredje land.

Punkt 5 a) avser således endast leverans till fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik för bruk ombord på sådant fartyg eller luftfartyg, således för fartygets eget behov eller för servering ombord etc. Bestämmelsen medför att sådan leverans anses som omsättning utomlands, dvs. leveransen kan ske skattefritt som "export". Detta gäller även om fartyget eller luftfartyget går i trafik mellan Sverige och annat EG-land.

Punkt 5 b) gäller generellt för leverans för omsättning på fartyg eller luftfartyg. Den avser dock endast leverans till fartyg eller luftfartyg som går i trafik mellan Sverige och icke EG-land. Leveransen kan ske skattefritt även vad gäller vara avsedd för försäljning ombord, men endast vid trafik till eller från ett land utanför EG.

I *punkt 5 c)* stadgas att omsättning på fartyg eller luftfartyg vid resa inom EG i vissa fall skall anses som omsättning utomlands. Regeln får ses i samband med 1 § tredje stycket och 2 b §. Bestämmelsen avser endast omsättning för konsumtion ombord, och således inte omsättning av varor att medtas av resenären. Sistnämnda omsättning regleras i den föreslagna 3 kap. 30 c §.

Bestämmelsen i punkt 5 c) grundas på artikel 8.1 tredje-femte styckena. Sistnämnda bestämmelser ger medlemsländerna möjlighet att till och med den 31 december 1993 från beskattning undanta omsättning av varor på fartyg eller luftfartyg vid resor inom gemenskapen. Undantaget gäller endast omsättning för konsumtion ombord, såsom servering av mat och dryck. Begränsningen i tid förutsätter dock att förslag till nya regler lämnas av kommissionen senast den 30 juni 1993. Då så inte skett bör det fortfarande vara möjligt att tillämpa undantaget.

Bestämmelsen i *punkt 6* avser leverans för försäljning i s.k. exportbutik. Sådana butiker finns på ett flertal svenska flygplatser. Leverans till exportbutik anses utgöra omsättning utomlands, och är därmed skattefri.

I tullagstiftningen finns bestämmelser som reglerar försäljningen i exportbutik, bl.a. med avseende på vem som får driva exportbutik och vilka slag av varor som får säljas i sådan butik.

Inom EG regleras den skattefria försäljningen i dessa fall av artikel 28k. För svensk del är dock avsikten att omsättning i exportbutik även fortsättningsvis skall regleras i tullagstiftningen. De begränsningar som uppställs i nämnda regler i sjätte direktivet avses bli införda i tullagstiftningen. Endast en redaktionell ändring krävs därför i förevarande punkt i 5 kap. 9 §.

Regler om övrig tax-free försäljning föreslås införda i en ny punkt 9. Sådana regler finns nu i 5 kap. 10 §. Denna paragraf föreslås upphävd, se nedan.

Nuvarande andra stycket

Stycket innehåller en särskild begränsning vid tillämpligheten av första stycket beträffande leverans för försäljning på fartyg i internordisk trafik. Sådana särbestämmelser kan inte kvarstå efter ett svenskt medlemskap i EU. Av de länder som anges i bestämmelsen är idag endast Danmark medlem i EU. Förslaget är utformat med utgångspunkt från att även Norge och Finland kommer att bli medlemmar i EU. Mot bakgrund härav föreslås att stycket utgår.

10 §

Paragrafen föreslås upphävd. Paragrafen innehåller bestämmelser om omsättning utomlands i andra fall än som anges i 9 §. Bestämmelserna avser s.k. tax-free försäljning i butik inom landet, framför allt till utländska turister, som medför varorna vid utresa ur Sverige.

Paragrafens första punkt avser försäljning till personer bosatta i Danmark, Finland eller Norge. För sådan försäljning gäller särskilda begränsningar, bl.a. viss beloppsgräns. Sådana särlösningar för vissa länder kan inte behållas efter ett svenskt EU-medlemskap. Denna särregel måste därför upphävas.

Bestämmelserna i andra punkten avser försäljning till personer bosatta i andra länder än som anges i 1.

Den försäljning som avses i andra punkten kan behållas med stöd av artikel 15.2 andra stycket. I denna bestämmelse sägs att kommissionen så snart som möjligt skall lämna förslag till regler som anger räckvidden och de praktiska arrangemangen för tillämpningen av undantag såvitt gäller omsättning i detaljistledet av varor att tas med i resenärers personliga bagage. Tills dessa regler trätt i kraft gäller skattefriheten endast vid uppvisande av kopia av faktura eller jämförlig handling, påskriven ("endorsed") av tullmyndigheten på den plats där varorna lämnar gemenskapen. Medlemsländerna får vidare införa begränsningar för skattefriheten och göra undantag för omsättning till resenärer som är

bosatta inom gemenskapen. Det finns också en möjlighet att utvidga skattefriheten till personer som är bosatta i landet.

Bestämmelsen i 10 § 2 bör överföras till 9 § som en ny *punkt 9*. Den bör, i enlighet med direktivet, begränsas till att gälla försäljning till fysisk person bosatt i annat land än ett EG-land. Några övriga begränsningar gäller inte idag och bör inte heller införas.

De nuvarande bestämmelserna innebär att köparen vid sitt förvärv erlägger mervärdesskatt på vanligt sätt men att han vid utresa ur landet återfår skatten. Förfarandet kan i korthet beskrivas enligt följande.

Vid omsättningen fyller säljaren i en särskild tax-free check. På denna lämnas en beskrivning av varan. Vidare anges försäljningsbeloppet inklusive mervärdesskatt samt det belopp köparen skall återfå (mervärdesskatten minskad med en avgift). Varan förpackas och paketet förseglas så att det inte kan öppnas utan att förseglingen bryts. Genom att uppvisa checken och paketet vid utresan får köparen tillbaka mervärdesskatten. Säljaren erhåller därefter en avräkningsnota från intygsgivaren. Säljaren har därmed erhållit ett bevis på att varan förts ut ur landet och han kan behandla transaktionen som en export-transaktion i sin bokföring.

Det kan konstateras att det svenska förfarandet med användande av intygsgivare i samband med återbetalning av skatt, inte står i överensstämmelse med de nuvarande EG-reglernas krav på att myndighet skall påteckna faktura på den plats där varorna lämnar gemenskapen. Kommissionen har nyligen publicerat ett förslag till en sådan ändrad reglering som förutskickats i artikel 15.2. Förslaget torde utgå från att det nuvarande förfarandet i princip behålls, men med införande av en särskild beloppsgräns. Det svenska förfarandet kan därför behöva ändras. Processen i EG bör avvaktas, men när beslut tagits bör det svenska förfarandet anpassas. Detta bör kunna ske inom ramen för den här föreslagna lagregleringen.

11 §

I paragrafen anges i vilka fall en omsättning av tjänster enligt 4-8 §§ skall anses som en omsättning utomlands.

Enligt artikel 15.13 i direktivet skall skatt inte tas ut på omsättning av skattepliktiga tjänster som är direkt kopplade till export av varor eller till import av varor som kan komma i fråga enligt artiklarna 7.3 eller 16.1.A. För att nå ett närmande till direktiven bör i *punkt 2* läggas till de tjänster som utförs i godsterminalverksamhet.

Punkt 3 bör efter ett svenskt inträde i EU endast gälla om den aktuella varan förs ut ur Sverige till en plats utanför EG.

I *punkt 6* har en redaktionell ändring gjorts till följd av att 10 § föreslås upphävd. I artikel 15.14 i direktivet finns en bestämmelse om när förmedlingsverksamhet kan medföra skattefrihet såsom export. I punkt 6 regleras motsvarande verksamhet. Skatt utgår enligt bestämmelsen i artikel 15.14 inte på sådana förmedlingsuppdrag som utförs i annans

namn för dennes räkning och avser tjänster omsatta utanför EG. Punkt 6 föreslås få en lydelse som närmare motsvarar den i artikel 15.14.

7 kap.

1 §

I paragrafen har en ändring gjorts till följd av ändringen i 1 kap. 1 § första stycket 2 och 3. Vidare förslås att de lägre skattesatserna för serveringstjänster och brevbefordran höjs till den generella skattesatsen om 25 %. Ändringarna avseende skattesatser kommenteras i den allmänna motiveringen, kap. 7.

2 §

Andra stycket bör, utöver det fall av omsättning som idag regleras där och som motsvaras av den föreslagna bestämmelsen i 1 kap. 2 § första stycket 2, även reglera de fall av omsättning som medför skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket 3 och 4.

2 a §

I paragrafen har införts bestämmelser angående beskattningsunderlaget vid gemenskapsinterna förvärv. Bestämmelserna grundas på artikel 28e.1.

3 och 3 a §§

Av redaktionella skäl har bestämmelsen i 3 § andra stycket brutits ut och förts till den här föreslagna
3 a §. Beträffande innehållet i övrigt hänvisas till den allmänna motiveringen, avsnitt 6.

4 §

Ändringen är en följd av att 2 kap. 6 § upphävs. Se vidare den allmänna motiveringen, avsnitt 6.3.

5 §

Som anges i författningskommentaren till 5 kap. 9 § andra stycket kan särbestämmelser beträffande vissa länder inte kvarstå efter ett svenskt inträde i EU. Paragrafen föreslås ändrad i enlighet härmed.

8 §

Beskattningsunderlaget vid import bör regleras helt i enlighet med de EG-regler som är direkt gällande i Sverige på tullområdet. Bestämmelserna i förevarande paragraf föreslås därför ersatta med en direkt hänvisning till EG-reglerna.

9-11§§

De föreslagna bestämmelserna motsvarar innehållsmässigt i allt väsentligt nuvarande 9 §. Reglerna har systematiskt anpassats till artikel 11 B och det nya tullförfarande som kommer att gälla för svensk del enligt EG:s tullkodex vid ett svenskt medlemskap i EU.

8 kap.

Allmänt

När det i 8 kap. hänvisas till avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv för verksamheten, skall i tillämpliga fall därmed avses också gemenskapsinterna förvärv.

2 §

Ett nytt andra stycke föreslås infört i paragrafen. Nuvarande andra stycket överförs därför till ett tredje stycke. I detta stycke har en ändring gjorts till följd av ändringen i 1 kap. 1 § första stycket 3. I det föreslagna andra stycket intas dels de regler som finns i nuvarande första stycket 4, dels regler om ingående skatt i anledning av gemenskapsinterna förvärv (jfr den allmänna motiveringen, avsnitt 8.2).

3 §

I paragrafen har ändringar gjorts till följd av ändringen i 1 kap. 1 § första stycket 3.

4 §

Paragrafen har ändrats dels till följd av ändringen i 1 kap 1 § första stycket 3, dels till följd av de föreslagna 2 § första stycket 1-5.

I paragrafen har en ändring gjorts till följd av ändringen i 1 kap. 1 § första stycket 3.

9 §

Nuvarande punkt 3 i första stycket föreslås upphävd. Ändringen kommenteras i den allmänna motiveringen, avsnitt 8.3.

10, 13 och 14 §§

I paragraferna har ändringar gjorts till följd av ändringen i 1 kap. 1 § första stycket 3.

15 §

Inom EG undantas sjuktransporter från skatteplikten (artikel 13.A 1 p). Regeringen föreslår därför att med sjukvård även skall förstås sjuktransporter, varigenom sådana transporter även i Sverige kommer att undantas från skatteplikten (se avsnitt 5.3). Bestämmelsen om rätt till avdrag för ingående skatt vid förvärv av fordon för sådana transporter bör därför slopas.

16 a-16 f §§

Regeringen föreslår att det i ML införs regler om jämkning av avdrag för ingående skatt. Motsvarande bestämmelser i sjätte direktivet finns i artikel 20. I den allmänna motiveringen (avsnitt 8.4) har dessa regler beskrivits samt angetts skälen för att sådana regler bör införas även i Sverige. Här skall de föreslagna paragraferna närmare kommenteras.

I **16 a §** anges att jämkning av ingående skatt avseende investeringsvaror skall ske om användningen av en sådan vara förändras eller varan avyttras. Ordet jämkning har valts för att markera att det är fråga om materiella bestämmelser och inte endast bestämmelser av förfarandekaraktär. Med uttrycket "investeringsvaror" avses maskiner, inventarier och andra insatsvaror. Varorna skall vara underkastade värdeminskning.

Omsättning av fastigheter undantas från beskattning (3 kap. 2 § ML). En fastighet kan dock vara belastad med mervärdesskatt på annat sätt, exempelvis vid uppförande av byggnad. Sådan skatt får dras av enligt de allmänna avdragsbestämmelserna. Även beträffande fastighet kan det därför uppkomma situationer då avdrag för ingående skatt behöver korrigeras. I förtydligande syfte har därför angivits att fastigheter omfattas av bestämmelserna. Enligt andra stycket jämställs med förvärv

av fastighet förvärv av tjänster avseende ny-, till- eller ombyggnad av fastigheter.

För att undvika att tillgångar av mindre värde omfattas av bestämmelserna, föreslår utredningen att det införs en beloppsgräns på 100 000 kr för andra investeringsvaror än fastigheter.

Såsom anförts av några av remissinstanserna bör en beloppsgräns vara så hög att korrigering inte kan komma i fråga beträffande mindre belopp. Den av utredningen förslagna gränsen förefaller därvid som alltför snävt tilltagen; den kan leda till att jämkning sker med ett så lågt belopp som 400 kr. Beloppsgränsen bör därför höjas till i vart fall 200 000 kr. Denna beloppsgräns bör även gälla för fastigheter. Vad gäller förvärv av tjänster avseende ny-, till- eller ombyggnad av fastighet, bör man vid tillämpningen av beloppsgränsen 200 000 kr utgå från det sammanlagda värdet av sådana förvärv som gjorts under ett beskattningsår.

I **16 b §** anges de fall då jämkning av avdrag för ingående skatt kan bli aktuell. *Första punkten* avser det fallet att användningen av en investeringsvara ändras på så sätt att avdragsrätten minskar. Det förutsätts att rätt till avdrag förelegat helt eller delvis vid förvärvet. Detta avdrag framstår sedermera som för högt och skall därför korrigeras.

Andra punkten kan sägas avse det motsatta fallet, dvs. då användningen av en investeringsvara förändras på ett sådant sätt att rätten till avdrag ökar. Här förutsätts att avdrag för ingående skatt inte medgivits vid förvärvet eller endast medgivits delvis.

Tredje punkten avser det fallet att en annan investeringsvara än fastighet avyttras. Bestämmelsen grundas på artikel 20.3. Jämkning skall ske under förutsättning att förvärvet endast delvis medfört avdragsrätt. Omsättning av inventarier m.m. undantas från beskattning om rätt till avdrag för ingående skatt inte förelegat vid förvärvet (jfr 3 kap. 24 § ML). Har någon avdragsrätt funnits skall försäljningen föranleda beskattning. Om full avdragsrätt förelegat vid förvärvet, tar beskattningen och avdraget så att säga ut varandra. Någon anledning att jämka skatten finns inte i sådana fall. Om däremot rätten till avdrag vid förvärvet endast varit partiell, måste den ingående skatten jämkas. Enligt artikel 20.3 innebär avyttringen i dessa situationer att varan under återstoden av korrigeringstiden skall anses tillhöra en verksamhet med full avdragsrätt för ingående skatt. Jämkningen medför således att den ingående skatten ökar. Vad som kommer i fråga för jämkning är den del av den ingående skatten som inte tidigare avdragits. Enligt 16 d § andra stycket skall jämkningen utföras vid ett enda tillfälle och avse återstoden av korrigeringstiden. För att förhindra missbruk av bestämmelserna föreslås att i 16 d § tredje stycket införs en regel om att jämkningsbeloppet högst kan uppgå till vad som motsvarar 25 % av priset, exklusive mervärdesskatt med anledning av avyttringen.

Fjärde punkten avser försäljning av fastigheter. Omsättning av fastigheter föranleder som nämnts inte beskattning. Avdrag för ingående skatt kan dock ha skett beträffande fastigheten, exempelvis om en byggnad uppförts. Vid en avyttring av fastigheten kan detta avdrag

komma att framstå som obefogat, varför en jämkningsmöjlighet bör finnas. Jämkningen kan endast avse en minskning av den ingående skatten.

I **16 c §** anges den tid inom vilken ändrad användning respektive avyttring av en investeringsvara skall inträffa för att avdragsrätten skall förändras och jämkning av skatten därmed komma ifråga. Denna tid har benämnts korrigeringstiden. Enligt artikel 20.2 är den normala korrigeringstiden fem år. För fastigheter får tiden utsträckas till tio år. Utredningen föreslår en tioårig korrigeringstid för fastigheter. En tid om tio år inom vilken jämkning av skatten är möjlig framstår emellertid som alltför lång. Vid fastställande av korrigeringstid för fastigheter bör ledning kunna hämtas från bestämmelserna om återföring av skatt i 9 kap. ML. Regeringen föreslår mot bakgrund härav att korrigeringstiden för fastigheter bestäms till sex år.

I **16 d §** anges i första stycket att jämkning av avdrag för ingående skatt skall ske löpande för varje räkenskapsår under korrigeringstiden. Bestämmelsen grundas på artikel 20.2. Det anges att jämkning skall göras beträffande en femtedel respektive en sjättedel av den ingående skatten som erlagts vid förvärvet. Det saknar därvid betydelse om skatten endast varit partiellt avdragsgill. Endast de förändringar i användningen av en vara som skett under det aktuella året skall beaktas.

I paragrafens andra stycke anges att jämkning av avdrag för ingående skatt i anledning av avyttring av investeringsvara skall göras vid ett enda tillfälle. Sådan jämkning skall avse hela den återstående korrigeringstiden för varan i fråga. Bestämmelserna grundas på artikel 20.3.

Som nämnts ovan kan i vissa situationer de svenska reglerna om uttagsbeskattning få samma effekt som de särskilda jämkningsreglerna. Bl.a. gäller detta om en vara, t.ex. en maskin, förs över från en skattepliktig till en skattefri verksamhet. För att undvika dubbelbeskattning föreskrivs i **16 e §** att jämkning av skatten inte skall ske i ett sådant fall. Uttagsreglerna skall således ha företräde framför jämkningsreglerna.

En motsvarande situation kan uppstå då avdragen ingående skatt skall återföras enligt bestämmelserna i 9 kap. ML. I detta kapitel finns regler om frivilligt inträde vid uthyrning av rörelsefastighet. Sådan återföring skall ske bl.a. om fastigheten avyttras. Om återföring sker skall det inte ske någon jämkning av den ingående skatten.

I andra stycket föreskrivs att en förändring i användningen av en investeringsvara måste vara av en viss minsta omfattning för att det skall bli aktuellt att tillämpa jämkningsreglerna. Förändringen måste således procentuellt ha uppgått till minst 10. Bestämmelsen grundas på artikel 20.4.

För att förhindra att reglerna utnyttjas på icke avsett sätt föreskrivs i tredje stycket att avdragsrätten vid jämkning till följd av ändrad användning skall bestämmas med ledning av förhållandena under hela jämkningsåret. Avsikten med regeln är att klargöra att det för jämkning krävs att en ändrad användning av en investeringsvara har en viss omfattning i tid. Det är således inte tillräckligt att användningen av en

vara ändras endast under en mycket kort tid under det aktuella året. Utan en regel med denna innebörd vore det möjligt för ett företag att skaffa sig obefogade avdrag genom att flytta investeringsvaror mellan olika verksamheter. Detta gäller framför allt under sista året av korrigeringstiden.

I bestämmelsen anges inte hur länge en ändrad användning av en investeringsvara skall ha förelegat under ett år för att rätt till jämkning av den ingående skatten skall föreligga. Det bör i stället vara omständigheterna i det enskilda fallet som är avgörande för huruvida jämkning skall ske eller inte. Eftersom de relevanta omständigheterna i stor utsträckning kan variera från fall till fall vore det olämpligt att bestämma några fasta tidsgränser. Omständigheter som kan beaktas i ett enskilt fall kan t.ex. vara verksamhetens art och graden av användningen av en vara i en skattepliktig verksamhet m.m.

I **16 f §** behandlas överlåtelse av investeringsvara i samband med överlåtelse av hela den verksamhet i vilken varan ingår. Sådan överlåtelse undantas enligt 3 kap. 25 § ML från beskattning. Detta förutsätter dock att förvärvaren skulle vara berättigad till avdrag för skatten eller återbetalning av skatten. Bestämmelsen om skattefrihet har införts av främst praktiska skäl. Eftersom förvärvaren har rätt till avdrag för ingående skatt skulle införandet av en skatteplikt för ifrågavarande transaktioner inte leda till att staten tillfördes ytterligare medel. Av motiven till bestämmelsen framgår att det för skattefrihet torde krävas att förvärvaren har full avdragsrätt, dvs. inte endast partiell sådan rätt (jfr SOU 1989:35 s. 210 f.). Om förvärvaren endast delvis driver skattepliktig verksamhet leder en beskattning till att staten tillförs ytterligare skatteintäkter.

Vid sådan överlåtelse av tillgångar som är skattefri enligt 3 kap. 25 § finns ingen anledning att jämka avdragen ingående skatt. Någon regel härom föreslås således inte. Detta står i överensstämmelse med EG-reglerna (artikel 20.3 andra stycket). Bestämmelsen torde dock förutsätta, förutom att förvärvaren har full avdragsrätt för ingående skatt, att förvärvaren övertar säljarens ställning vad gäller eventuell rätt eller skyldighet att jämka den ingående skatt som dragits av vid det ursprungliga förvärvet. En särskild regel härom föreslås därför.

17 §

Andra stycket i paragrafen föreslås upphävt. Ändringen kommenteras i den allmänna motiveringen, avsnitt 8.5.

1 §

Kravet på att den utländske företagaren för att ha rätt till återbetalning inte skall vara skattskyldig till mervärdesskatt föreslås slopat. Ändringen kommenteras närmare i den allmänna motiveringen, avsnitt 9.2. Nuvarande punkt 1 och 2 har ändrats på så sätt den ingående skatten skall avse en *omsättning* i en verksamhet som bedrivs utomlands och att det är *omsättningen* som skulle ha medfört skattskyldighet eller rätt till återbetalning om den gjorts här i landet. Ändringar har vidtagits för att den svenska lagtexten bättre skall överensstämma med motsvarande EG-regler. Vidare har en ändring gjorts till följd av ändringen i 1 kap. 1§ första stycket 3.

I ett nytt andra stycke har intagits bestämmelser om rätt till återbetalning av skatt som hänför sig till omsättning inom landet av vissa tjänster. De nya reglerna kommenteras i den allmänna motiveringen, avsnitt 9.2.

I ett nytt tredje stycket föreslås regler som i sak motsvarar nuvarande punkt 3 i paragrafen.

2 §

I paragrafen har ändringar gjorts till följd av ändringen i 1 kap. 1 § första stycket 3.

3 §

Paragrafen handlar om tidpunkten för återbetalningsrättens inträde. I ett nytt andra stycke föreslås att vid förskottsbetalningar innan leverans av en vara eller tillhandahållande av en tjänst, skall denna tidpunkt inträda redan när förskottet betalas. Ändringarna kommenteras ytterligare i den allmänna motiveringen, avsnitt 9.2.

4 §

Paragrafen innehåller vissa beloppsgränser som måste överskridas för att rätt till återbetalning skall föreligga. En viss höjning av beloppen föreslås. Skälen härtill anges i den allmänna motiveringen, avsnitt 9.2.

5 §

Paragrafen innehåller regler om återbetalning av skatt till hjälporganisationer och liknande. Som en anpassning till EG:s regler har bestämmel-

serna delats upp på två stycken. Vidare anges att det för rätt till återbetalning krävs att en vara förs ut ur EG för att användas utom EG. Ändringarna kommenteras ytterligare i den allmänna motiveringen, avsnitt 9.3.

6 §

I punkt 6 i paragrafen finns en hänvisning till bränslen som beskattas enligt lagen om allmän energiskatt, lagen om bensinskatt, lagen om koldioxidskatt eller lagen om dieseloljeskatt och användning av vissa oljeprodukter. Hänvisningen bör ändras till att avse bränslen för vilka energiskatt och koldioxidskatt skall tas ut enligt den nya lagen om skatt på energi, som föreslås i prop. 1994/95:54.

10 §

Paragrafen föreslås upphävd, se den allmänna motiveringen avsnitt 9.5.

11 §

Paragrafen innehåller regler om rätt till återbetalning vid viss omsättning som är undantagen från skatteplikten. Som en anpassning till EG:s regler föreslås att ytterligare omsättningar skall grunda rätt till återbetalning.

Det föreslås bl.a. att omsättning som undantas enligt 3 kap. 30 a § skall föranleda rätt till återbetalning. Bakgrunden härtill är genomförandet av EG:s inre marknad. Som en följd av den inre marknaden har en ny beskattningsordning införts såvitt gäller handel mellan medlemsländerna (jfr allmänmotiveringen, avsnitt 4). I korthet innebär den nya ordningen att beskattningen vid gemenskapsintern handel inte äger rum vid gränsöverskridandet utan sker inom varje medlemsland. Därvid är det förvärvet och inte omsättningen som beskattas. I den mån ett gemenskapsinternt förvärv beskattas skall omsättningen undantas från beskattning (artikel 28c.A). Ett sådant undantag skall enligt artikel 17.3 b medföra rätt till avdrag eller återbetalning av ingående skatt. För att uppnå EG-konformitet har förevarande i förevarande paragraf införts en hänvisning till 3 kap. 30 a §. Motsvarande gäller för sådana transporttjänster som undantas med stöd av 3 kap. 30 e §.

Övriga ändringar kommenteras i den allmänna motiveringen, avsnitt 9.3.

11 a §

Förvärv av nya transportmedel från ett annat EG-land skall medföra beskattning oavsett köparens och säljarens status. Ett förvärv medför således skattskyldighet även om både köparen och säljaren är privat-

person (artikel 28a.1 b; jfr 2 a kap. 3 § första stycket 1 ML). Den undantagslösa beskattningen av förvärvet medför att omsättningen är undantagen från beskattning även om den görs av en privatperson (artikel 28c.A b; jfr 3 kap. 30 a § ML). Bestämmelserna i sjätte direktivet innebär att även den som endast tillfälligtvis omsätter ett nytt transportmedel anses som skattskyldig (artikel 28a.4 första stycket). Enligt dessa bestämmelser skall den skattskyldige med vissa begränsningar ha avdragsrätt i omsättningslandet. En motsvarande bestämmelse föreslås införd i förevarande paragraf. Eftersom fråga är om personer som inte bedriver yrkesmässig verksamhet, och som således normalt inte redovisar mervärdesskatt, föreslås rätten till kompensation för erlagd skatt införd som en återbetalningsrätt.

En begränsning av rätten till återbetalning är att denna inte kan avse högre belopp än den skatt som den skattskyldige skulle ha blivit skyldig att betala om omsättningen inte hade varit undantagen från beskattning. Syftet med denna bestämmelse är att förhindra att privatpersoner skaffar sig otillbörliga skattevinster.

Vidare krävs enligt andra stycket att det styrks att mervärdesskatt erlagts i det land till vilket transportmedlet omsätts. Skälet till denna bestämmelse är att tillse att skatt endast återbetalas i sådana fall då avsikten verkligen är att transportmedlet skall överföras och användas i ett annat EG-land.

11 b §

Bestämmelsen motsvarar artikel 28c.D, se även 2 a kap. 6 § och 3 kap. 30 §. Bestämmelsen avser fall då en privatperson som inte är näringsidkare, eller en näringsidkare utan avdragsrätt, importerar en vara för en efterföljande omsättning till ett annat EG-land. Om varan förvärvsbeskattas i det EG-landet, skall återbetalning av importskatten kunna ske.

12 §

Ändringarna i första stycket utgör en följd av de föreslagna ändringarna i 11 § och 1 kap. 1 § första stycket 3.

Bestämmelserna i andra stycket sammanhänger med reglerna om fiktiv skatt. Dessa regler föreslås kvarstå tills dess nya regler om beksattningen av begagnade varor m.m. införs. För att den materiella innebörden av andra stycket skall bibehållas bör lydelsen justeras så att det framgår att bestämmelserna är tillämpliga på omsättning som görs såväl i annat EG-land som i ett land utanför EG.

2 §

Ändringen utgör en konsekvens av de föreslagna bestämmelserna i 1 kap. 2 § första stycket 2-4.

2 a §

I fråga om faktureringsskyldighet är den allmänna regeln i artikel 22.3 densamma i de permanenta bestämmelserna och i övergångsordningen artikel 28 h. Varje beskattningsbar person ("taxable person") måste utfärda en faktura eller motsvarande handling, om han har omsatt eller tillhandahållit ("supplied or rendered") varor eller tjänster till andra beskattningsbara personer. Denna skyldighet är i övergångsordningen utsträckt till att gälla

- omsättningar eller tillhandahållanden åt icke beskattningsbara juridiska personer,
- alla sådana distansförsäljningar som omfattas av artikel 28b.B 1 och således oberoende av omsättningens storlek (jfr 5 kap. 2 a § ML) eller
- alla sådana gemenskapsinterna varuomsättningar som anges i artikel 28c.A (jfr 3 kap. 30 a § ML).

De nu angivna bestämmelserna om faktureringsskyldighet gäller även beträffande förskottsbetalningar.

Bestämmelser motsvarande den i övergångsordningen angivna faktureringsskyldigheten har förts in i den här behandlade paragrafen.

3 §

Ändringen kommenteras i den allmänna motiveringen, avsnitt 8.5.

5 §

Både i de permanenta bestämmelserna artikel 22.3 och i övergångsordningen artikel 28 h.3 föreskrivs att fakturan måste innehålla tydliga uppgifter om:

- priset exklusive mervärdesskatt, och
- såväl mervärdesskattebeloppet för varje skattesats som eventuella undantag från beskattning.

EG:s bestämmelser har föranlett ett förtydligande i paragrafens första stycke 2.

Ändringarna i övrigt kommenteras i den allmänna motiveringen, avsnitt 8.5.

5 a §

För sådana gemenskapsinterna varuomsättningar som anges i artikel 28c.A a (jfr 3 kap. 30 a § första stycket ML) gäller enligt övergångsordningen att såväl säljarens som förvärvarens registreringsnummer skall vara angivna på fakturan.

Övergångsordningen innehåller också särskilda bestämmelser om var vissa slag av tjänster skall anses omsatta (artikel 28b.C, D och E, jfr 5 kap. 5 a, 6 a och 7 a §§ ML). Bestämmelserna gäller dels godstransporttjänster, dels tjänster med anknytning till godstransporttjänster och dels förmedlingstjänster. I den mån en omsättning omfattas av dessa bestämmelser, måste fakturan innehålla uppgift om säljarens registreringsnummer och det registreringsnummer under vilket kunden har tillhandahållits tjänsten.

För att det förenklade förfarandet vid s.k. triangeltransaktioner som regleras i bl.a. 3 kap. 30 b § skall få tillämpas, ställs krav på uppgifter om förfarandet i fakturan, jfr. artikel 28h.3 b andra stycket sista strecksatsen. Fakturan skall då innehålla en uttrycklig hänvisning till undantagsbestämmelsen liksom registreringsnumret för mervärdesskatt under vilket den beskattningsbara personen gjort det gemenskapsinterna förvärvet och det efterföljande tillhandahållandet av varor, samt registreringsnumret för mervärdesskatt för den person för vilken tillhandahållandet skett.

Vid omsättning av nya transportmedel måste fakturorna innehålla uppgifter om de förhållanden som avgör att varorna skall klassificeras som sådana (jfr föreslagna 1 kap. 13 a § ML).

Bestämmelser motsvarande dem som anges i övergångsordningen föreslås införda i den här behandlade paragrafen.

12 kap.

1 a §

Bestämmelsen har kommenterats i den allmänna motiveringen, avsnitt 4.4 och 4.5.

4 §

Bestämmelsen har kommenterats i den allmänna motiveringen, avsnitt 4.6.

1 och 1 a §

Kapitlet reglerar vem som är skyldig att redovisa mervärdesskatt. Vidare behandlas i kapitlet vilken skatt som skall redovisas och frågor om när, dvs. för vilken redovisningsperiod, den utgående respektive den ingående mervärdesskatten skall redovisas. I 14 kap. finns bl.a. bestämmelser om registreringsskyldig och om skyldighet att lämna deklaration.

Enligt EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv skall den som är deklarationsskyldig även lämna vissa uppgifter i deklarationen och i en särskild periodisk sammanställning (artikel 22.6 b och c i dess lydelse enligt artikel 28h). Bestämmelser om detta föreslås införda i de nya 29 och 30 §§. Med hänsyn härtill föreslås att 1 § första stycket ändras på så sätt att det anger vilket innehåll kapitlet kommer att ha. I paragrafen hänvisas även till de föreslagna redovisningsbestämmelserna i 28 a § avseende jämkning av avdrag som gjorts för ingående skatt. Det nuvarande första stycket föreslås överfört till en ny paragraf, 1 a §.

I den nya 1 a § anges särskilt att den utgående skatten skall redovisas separat i fråga om skatt som avser gemenskapsinterna förvärv. En sådan särredovisning krävs enligt artikel 28h.4 c. Enligt artikeln skall i deklaration även lämnas vissa uppgifter om omsättningen till andra EG-länder m.m., vilka uppgifter skall användas för kontrolländamål. Uppgiftsskyldigheten i dessa avseende skall enligt den föreslagna 29 § regleras i tillämpningsföreskrifter.

6 §

I punkt 2 har lagts till att även de som enligt de nya bestämmelserna i 1 kap. 2 § första stycket är skattskyldiga för omsättning eller förvärv skall redovisa utgående skatt.

10 och 11 §§

Ändringarna utgör konsekvenser av tidigare föreslagna ändringar i 1 kap. 1 och 2 §§.

15 §

Ändringen är en konsekvens av de föreslagna ändringarna i 2 kap.

I paragraferna har ändringar gjorts till följd av ändringen i 1 kap. 1 § första stycket 3.

25 a §

Paragrafen motsvarar artikel 28b.A 2 andra stycket. Bestämmelserna avser att säkerställa att dubbelbeskattning inte sker.

Om det belopp som omfattas av en ändring enligt förevarande paragraf överstiger den utgående skatt som skall redovisas, får den utgående skatten i deklarationen redovisas med ett negativt belopp.

27 §

Ändringarna hänger samman med de föreslagna ändringarna i 10 kap. 12 §.

28 a §

Paragrafen, som är ny, handlar om tillämpningen av de föreslagna reglerna om jämkning i vissa fall av avdragen ingående skatt. Dessa regler finns i 8 kap. 16 a-16 f §§. De kommenteras dels i den allmänna motiveringen (avsnitt 4.5), dels ovan under respektive paragraf.

Enligt förevarande paragraf skall jämkning av avdragen ingående skatt utföras i deklarationen för den första redovisningsperiod efter det räkenskapsår under vilket en förändring respektive en avyttring av en investeringsvara har inträffat. Det är först efter räkenskapsårets utgång som jämkningsbeloppet kan fastställas. Hänvisningen till 13 kap. 26 § ML innebär att då ett avdrag för ingående skatt skall minska, skall detta ske på samma sätt som exempelvis då kreditnota mottagits av den skattskyldige. Om avdragsrätten däremot ökar skall den ingående skatten för aktuell redovisningsperiod ökas i motsvarande mån.

Det sätt på vilket jämkning av avdrag för ingående skatt skall redovisas leder till att det inte kommer att särskilt framgå av mervärdesskattedeklaration vare sig att jämkning har utförts eller med vilket belopp denna skett. Jämkningsbeloppet kommer så att säga att "bakas in" i övriga belopp som anges på deklarationen. Det kan ifrågasättas om inte jämkningsbeloppet borde anges särskilt på deklaration och om inte någon form av utredning om hur jämkningsbeloppet beräknats borde fogas till deklarationen. Några sådana bestämmelser föreslås dock inte. En sådan ordning skulle nämligen avvika från vad som gäller i övrigt vid redovisning av mervärdesskatt. Mot bakgrund av den stora mängd mervärdesskattedeklarationer som varje år lämnas till skattemyndigheterna skulle det dessutom leda till administrativt merarbete. Skyldigheten enligt 14

kap. 17 § ML att bevara kontrollunderlag för särskild deklaration jämte skattemyndighetens kontrollmöjligheter enligt 17 kap. ML bör vara tillräcklig även vad gäller jämkning av avdrag för ingående skatt.

29 §

Paragrafen är grundad på artikel 22.4 c i dess lydelse enligt övergångsbestämmelsen artikel 28h. Kompletterande bestämmelser bör införas i mervärdesskatteförordningen (1994:223).

30 §

Bestämmelserna om periodiska sammanställningar är centrala för det kontrollsystem som införts för mervärdesskatten i den inre marknaden, se allmänmotiveringen, avsnitt 4.6. En omfattande reglering av innehållet och utformningen av sammanställningarna finns i artikel 28h.6.

Den som är registrerad till mervärdesskatt omfattas av skyldigheten att lämna periodiska sammanställningar över omsättning, förvärv och överföringar av varor som transporteras mellan EG-länder. Skyldigheten gäller även överföringar av varor från verksamhet i Sverige till ett annat EG-land om överföringarna är sådana som enligt 2 a kap. 7 § skall jämställas med varuomsättning mot ersättning men ändå är skattefria.

Användningen av de uppgifter som på sådant sätt samlas in regleras i rådsförordningen 218/92, som har direkt tillämplighet i medlemsländerna.

Detaljerade regler om sammanställningarna torde behöva utfärdas som tillämpningsföreskrifter. En genomgång av formerna för uppgiftslämnandet har gjorts i RSV Rapport 1993:8.

I 14 kap. 30 a-30 d §§ regleras närmare bl.a. i vilka fall sammanställningen skall göras för kalenderkvartal eller för kalenderår, när sammanställningen skall ges in samt påförande av förseningsavgift vid utebliven sammanställning.

14 kap.

1 §

Paragrafen föreslås ändrad på så sätt att registreringsskyldigheten omfattar även den som skall redovisa mervärdesskatten i sin särskilda självdeklaration. Förslaget är en följd av att artikel 22.1 (i dess lydelse enligt artikel 28h) innebär att i princip alla som är skattskyldiga för omsättning skall registreras.

Undantag från registreringsskyldigheten görs dock i andra stycket för den som är skattskyldig endast på grund av förvärv av nya transportmedel eller punktskattepliktiga varor (angående innebörden av dessa begrepp, se föreslagna 1 kap. 13 a och 13 b §§). Bestämmelserna i

artikel 22 i dess lydelse enligt artikel 28h innebär nämligen att registrering inte behöver ske i dessa fall (artikel 22.1 c jämförd med 22.1 b). Enligt artikel 22.11 skall medlemsländerna för dessa skattskyldiga bestämma en särskild ordning för deklaration och betalning av skatten.

Direktivet innehåller bestämmelser om hur registreringsnumren skall vara utformade. Det åvilar RSV att med stöd av 19 § mervärdesskatteförordningen utfärda föreskrifter i enlighet med direktivets bestämmelser.

2 §

I paragrafen föreslås hänvisningen till 1 § ändrad som en följd av den föreslagna utformningen av den paragrafen. Motsvarande EG-bestämmelser finns i artikel 22.1 (i dess lydelse enligt artikel 28h).

3 §

I medlemskapsförhandlingarna har EU accepterat ett fortsatt svenskt användande av det nuvarande förenklade förfarandet för mindre företag, innebärande att redovisning i vissa fall kan ske i självdeklaration för inkomstskatteändamål. Frågan har behandlats i allmänmotiveringen, avsnitt 4.6.

Nuvarande regler om beskattningen av företag med ett sammanlagt beskattningsunderlag om högst 200 000 kr per år kan därför i huvudsak behållas. Reglerna har överförts till 3 § från 1 §, eftersom registreringsskyldigheten enligt 1 § skall omfatta även dessa mindre företag.

En förutsättning för att kunna behålla särreglerna för de mindre företagen är emellertid att de inte tillämpas för företag som är skattskyldiga för gemenskapsinterna förvärv från andra EG-länder, eller som omsätter varor till andra EG-länder. Sådana skattepliktiga förvärv eller sådana varuomsättningar föranleder alltid att den skattskyldige skall redovisa sin mervärdesskatt i särskild deklaration.

5 och 12 §§

Den som är skattskyldig endast för förvärv av nya transportmedel eller för förvärv av punktskattepliktiga varor behöver enligt 1 § inte registreras. I dessa fall skall deklaration lämnas för varje förvärv och senast 35 dagar efter förvärvet.

8, 8 a och 9 §§

I 8 a § finns nya bestämmelser om redovisningsperiod för de skattskyldiga som bedriver handel med andra EG-länder. Bestämmelserna kommen-

teras i allmänmotiveringen, avsnitt 4.6. I 8 och 9 §§ har gjorts ändringar till följd av införandet av 8 a §.

13 §

Bestämmelsen har kommenterats i allmänmotiveringen, avsnitt 4.6.

30 a-30 d §§

Bestämmelserna har kommenterats i allmänmotiveringen, avsnitt 4.6.

18 kap.

13 §

I paragrafen har en ändring gjorts till följd av ändringen i 1 kap. 1 § första stycket 3.

19 kap.

3 §

Paragrafen innehåller bl.a. regler om vilka handlingar som en utländsk företagare skall foga till en ansökan om återbetalning av skatt. I nuvarande punkt 2 anges som ett exempel på sådana handlingar bevis om sökandens verksamhet i utlandet. Bestämmelsen föreslås ändrad på så att det skall vara obligatoriskt att inge sådant intyg. Ett inlämnat intyg skall gälla under tolv månader, vilket anges i ett nytt andra stycke. Vidare har i ett nytt tredje stycke tillagts att vid import skall en av tullverket utfärdad tullräkning fogas till ansökan. Ändringarna kommenteras ytterligare i den allmänna motiveringen, avsnitt 9.4.1.

Det nuvarande andra stycket utgår som en följd av att bestämmelsen i 8 kap. 17 § andra stycket föreslås slopad.

20 kap.

1 §

I paragrafen har ändringar gjorts till följd av ändringar i 14 kap.

Paragrafen innehåller bestämmelser om överklagande av den skattskyldige. I ett nytt tredje stycke föreslås en särskild regel angående tiden för överklagande av beslut om återbetalning av skatt enligt 10 kap. 1-8 §§. Denna tid föreslås förlängd från tre veckor till två månader. Skälen härför anges i den allmänna motiveringen, avsnitt 9.4. Den längre överklagandetiden bör även gälla beslut om betalningsskyldighet och om avräkning enligt 19 kap. 7 §.

22 kap.

10 §

Paragrafen, som reglerar riksdagens s.k. finansfullmakt, föreslås upphävd i enlighet med riksdagsbeslut, bet. 1993/94:KU18, rskr. 1993/94:424.

12.2 Förslaget till lag om kommuners och landstings hantering av mervärdesskatt för år 1995

Förslaget har behandlats under avsnitt 9.5.

1 §

Paragrafen reglerar kommuners och landstings rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt som inte är avdragsgill enligt 8 kap. mervärdesskattelagen (1994:200) därför att skatten hänför sig till verksamhet som inte alls eller endast delvis medför skattskyldighet till mervärdesskatt.

Andra stycket innebär att återbetalning inte medges för s.k. fiktiv skatt och att de generella bestämmelserna om avdragsbegränsningar som finns i 8 kap. 9 och 10 §§ mervärdesskattelagen skall ha motsvarande tillämpning vid återbetalning enligt denna lag.

2 - 4 §§

Paragraferna överensstämmer i princip med 1-3 §§ lagen (1990:578) om särskilt bidrag till kommuner m.fl. (prop. 1989/90:111, bet. 1989/90:SkU31, rskr. 1989/90:357). Ansökan om återbetalning av mervärdesskatt skall ges in till Skattemyndigheten i Kopparbergs län som beslutar om återbetalning. Kyrkliga kommuner omfatts inte av lagens tillämpningsområde.

Inledning

Inom EG har sedan lång tid tillbaka genomförts en successiv samordning av medlemsstaternas mervärdesskattelagstiftning. Huvuddelen av EG:s mervärdesskatteregler finns samlade i det s.k. sjätte mervärdesskattedirektivet.

Utredningen har gjort en jämförelse mellan den svenska mervärdesskattelagstiftningen och EG:s regelverk, och lämnar i betänkandet förslag till de ändringar som erfordras. Utredningen har i enlighet med direktiven begränsat förslagen till att avse sådana ändringar i lagstiftningen som obligatoriskt måste genomföras vid ett svenskt medlemskap i EU.

Skattebasen

EG:s regler innebär, på samma sätt som anges i den svenska mervärdesskattelagen, att omsättning av varor och tjänster generellt skall beskattas, om inte särskilda undantag införts. Utredningen har jämfört de svenska undantagen från skattebasen med EG-reglerna, och därvid funnit att de svenska reglerna måste ändras på ett antal punkter, bland vilka kan nämnas följande:

- Skatteplikt införs får sådana utbildningstjänster som inte avser yrkesutbildning.
- Omsättning av factoringtjänster inordnas i sin helhet under skatteplikten.
- Skatteplikt införs för andra frimärken än sådana som gäller för postbefordran i Sverige.
- Nuvarande undantag från skatteplikten på kulturområdet avseende inträde till teatrar, konserter m.m. slopas. För inträde till biografer behålls skattefriheten under en ettårsperiod. Även i övrigt görs vissa inskränkningar i undantagen på kulturområdet, bl.a. vad gäller konstnärers omsättning av bildkonst (se vidare under rubriken små och medelstora företag nedan).
- De ideella föreningarnas generella särställning vad gäller mervärdesskatteskyldighet slopas. En frigräns införs dock för ideella föreningar med låg skattepliktig omsättning (se under rubriken små och medelstora företag nedan). Särskilda undantag från skatteplikten föreslås vidare för avgifter för tillträde till idrottsliga evenemang eller för att utöva idrottslig verksamhet. I övrigt föreslås vissa verksamhetsinriktade undantag för de ideella föreningarnas aktiviteter.
- De särskilda reglerna om skattefrihet vid omsättning m.m. av periodiska medlemsblad, periodiska personaltidningar samt periodiska organisationstidskrifter föreslås slopade, liksom

skattefriheten vid införsel av utländska periodiska publikationer. En viss skattefrihet i fråga om medlemsblad och organisationstidskrifter m.m. möjliggörs dock genom föreslagna generella regler om skattefri omsättning till föreningsmedlemmar mot stadgeenlig medlemsavgift.

— De särskilda undantagen från skatteplikt vid import av vissa trycksaker, mikrofilmer samt värme, kyla och elektrisk kraft föreslås slopade.

Uttagsbeskattningen

Vad gäller uttag av varor föreslås en inskränkning på så sätt att uttagsbeskattning skall ske endast om varor överlåts gratis eller mot ersättning som understiger inköpspriset eller tillverkningskostnaden, inte som nu i samtliga fall då överlåtelse sker till pris som understiger marknadsvärdet.

Motsvarande inskränkning föreslås även beträffande uttag av tjänster. Å andra sidan föreslås att uttagsbeskattning generellt skall kunna ske även om fråga är om tjänster som inte normalt omsätts till utomstående mot ersättning. Vidare föreslås att uttagsbeskattning i de fall den skattskyldige personligen utför tjänster åt sig själv för privat ändamål skall kunna ske oavsett om varor därvid tas ut eller inte.

Avdrag för ingående skatt

Nuvarande regler om avdrag för ingående skatt kan i huvudsak behållas, men vissa ändringar eller kompletteringar föreslås i huvudsak enligt följande:

— Bestämmelser om avdragsrätt för "gemenskapsinterna förvärv" (se under rubriken beskattningsordningen nedan) införs.
— Vissa bestämmelser om avdrag för ingående skatt vid koncerninterna förvärv slopas.
— Ett nytt regelsystem införs om jämkning av avdrag för ingående skatt avseende investeringsvaror.
— Nuvarande regler om att faktura eller jämförlig handling inte behövs för att styrka avdragsrätten avseende förvärv i detaljhandeln m.m. där ersättningen understiger 200 kr slopas. Till följd av detta slopas även motsvarande regel om faktureringsskyldighet.

Utredningen konstaterar att EG nyligen antagit regler om beskattningen av begagnade varor m.m., som innebär att de svenska reglerna om avdrag för s.k. fiktiv skatt inte kan behållas vid ett svenskt medlemskap i EU. Utredningen har emellertid, på grund av tidsbrist, inte lagt fram förslag om nödvändiga lagändringar i detta hänseende.

Vad gäller den nuvarande generella avdragsrätten för kommuner och landstingskommuner konstaterar utredningen att det inom Finansdeparte-

mentet för närvarande bereds ett utredningsförslag om att slopa ifrågavarande särregler. Mot den bakgrunden har utredningen inte lagt fram något förslag om den nödvändiga EG-anpassningen i detta hänseende.

Återbetalning av skatt

De nuvarande reglerna om återbetalning av skatt kan i stort kvarstå oförändrade. Vissa ändringar föreslås dock som en följd av inträdet i EU.

Sålunda föreslås rätten till återbetalning vad gäller utländska företagare utvidgad till att avse ingående skatt avseende vissa tjänster för vilka förvärvaren är skattskyldig. Vidare föreslås att förskottsbetalning skall medföra rätt till återbetalning, samt att beloppsgränserna för ansökan om återbetalning höjs något.

Vad gäller andra än utländska företagare föreslås att omsättning till kund utanför EG av vissa finansierings- och försäkringstjänster som är undantagna från skatteplikt skall berättiga till återbetalning av skatt.

Vissa ändringar föreslås vidare vad gäller förfarandet vid återbetalning av skatt.

Beskattning av resebyråverksamhet

För resebyråerna föreslås särskilda regler om beräkning av beskattningsunderlaget. Reglerna skall användas då en reseförmedlare i eget namn tillhandahåller en resa till en resenär och därvid förvärvar varor och tjänster från andra näringsidkare. Beskattningsunderlaget skall i ett sådant fall beräknas motsvara resebyråföretagets marginal, dvs. den ersättning som resenären betalar minskat med reseförmedlarens kostnader för förvärv av varor och tjänster som direkt kommer resenären till godo.

Skattesatserna

Enligt utredningens direktiv skall frågor om skattesatsernas nivå inte behandlas. Utredningen lägger emellertid fram förslag till ändringar på ett par punkter, där de nuvarande svenska skattesatserna formellt strider mot EG-reglerna. Således föreslås att de reducerade skattesatserna för serveringstjänster (21 procent) respektive brevbefordran (12 procent) höjs till den generella nivån 25 procent.

Små och medelstora företag

Nuvarande regler föreslås i huvudsak behållas. En beloppsgräns på 90 000 kr för skattskyldigheten föreslås dock avseende dels konstnärs eller dennes dödsbos omsättning eller import av bildkonst, dels om-

sättning i allmännyttig ideell förening. Möjlighet till frivilligt inträde skall dock föreligga i dessa fall.

Vissa generella ändringar av registrerings- och redovisningsskyldigheten föreslås, se vidare under rubriken beskattningsordningen.

Beskattningsordningen

Den mest genomgripande förändringen på mervärdesskatteområdet vid ett svenskt medlemskap i EU är den nya beskattningsordning som erfordras för handel med andra EG-länder. Reglerna, som i EG infördes samtidigt med genomförandet av den inre marknaden 1993, innebär att importbeskattningen i nuvarande form slopas vid införsel av varor från EG-länderna. Import- och exportbegreppen reserveras för varutransaktioner från eller till tredje land.

Som ersättning för importbeskattningen föreslås, i enlighet med EG-reglerna, bestämmelser om beskattning av gemenskapsinterna förvärv i samband med införsel av varor från andra EG-länder. Reglerna föreslås bilda ett nytt kapitel, 2 a kap., i den nya mervärdesskattelagen (1994:200).

Enligt förslaget skall vidare mervärdesskattedeklarationerna kompletteras med uppgifter om varuhandel med andra EG-länder. Mervärdesskatteredovisningen skall ske för enmånadsperioder för sådana skattskyldiga som bedriver handel med EG. En skyldighet att lämna periodiska sammanställningar över handel med EG införs. Sammanställningarna skall normalt lämnas kvartalsvis, men i vissa fall för kalenderår. En särskild förseningsavgift skall tas ut om sammanställningen lämnas för sent.

Vidare föreslås att skyldigheten att registreras till mervärdesskatt utsträcks till i princip samtliga skattskyldiga, således även dem som redovisar mervärdesskatten i särskild självdeklaration.

Vid postorderförsäljning eller motsvarande till Sverige från ett annat EG-land skall svensk mervärdesskatt tas ut om den sammanlagda omsättningen här i landet överstiger 320 000 kr per år. För sådana näringsidkare som inte har avdragsrätt för ingående skatt eller motsvarande, eller juridiska personer som inte är näringsidkare, skall vid förvärv från andra EG-länder beskattning ske i Sverige om det sammanlagda värdet av förvärven överstiger 90 000 kr.

Utredningen föreslår vidare att förvärv av nya transportmedel, inkluderande olika typer av motorfordon, större båtar samt luftfartyg, alltid skall beskattas i Sverige. Förvärvaren skall redovisa mervärdesskatt på förvärvet till skattemyndigheten. Den skattskyldige behöver inte registreras till mervärdesskatt enbart på grund av ett sådant förvärv.

Statsfinansiella effekter

Förslaget om den nya beskattningsordningen vid införsel av varor från EG-länderna innebär en förstärkning av företagens likviditet, medan staten gör en motsvarande likviditetsförlust. I motsatt riktning verkar förslaget om införande av enmånadsredovisning av mervärdesskatten för företag med EG-handel. Sammantaget innebär åtgärderna en varaktig kostnad för den konsoliderade offentliga sektorn om 0,19 miljarder kronor per år, när hänsyn tas till indirekta effekter.

Förslagen om höjda skattesatser för serveringstjänster och för brevbefordran kan beräknas medföra ökade skatteintäkter om 1,07 miljarder kronor.

Förteckning över remissinstanser som yttrat sig över betänkandet (SOU 1994:88) Mervärdesskatten och EG

Efter remiss har yttrande över betänkandet lämnats av Datainspektionen, Kommerskollegium, Statskontoret, Generaltullstyrelsen, Statistiska Centralbyrån, Riksrevisionsverket (RRV), Riksskatteverket (RSV), Konkurrensverket, Statens Kulturråd, Kammarrätten i Jönköping, Folkbildningsrådet, Stiftelsen Svenska Filminstitutet, Byggentreprenörerna, Fackpressen, Folkets Hus Riksorganisation, Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR), Företagarnas Riksorganisation, Företagens Uppgiftslämnardelegation, Grossistförbundet Svensk Handel, Konstnärernas Riksorganisation (KRO), Konstnärliga och Litterära Yrkesutövares Samarbetsnämnd (KLYS), Landsorganisationen i Sverige (LO), Landstingsförbundet, Lantbrukarnas Riksförbund (LRF), Näringslivets Skattedelegation, Posten AB, Researrangörsföreningen i Sverige (RIS), Scandinavian Airlines System (SAS), Svensk Industriförening, Svenska Arbetsgivareföreningen (SAF), Svenska Bankföreningen, Svenska Kommunförbundet, Svenska Rese- och Turistindustrins Samarbetsorganisation, Svenska Resebyråföreningen, Svenska Revisorsamfundet (SRS), Svenska Tidningsutgivareföreningen, Svenska Tonsättares Internationella Musikbyrå (STIM), Sveriges Advokatsamfund, Sveriges Frimärkshandlarförbund, Sveriges Försäkringsförbund, Sveriges Hotell- och Restaurangförbund, Sveriges Industriförbund, Sveriges Köpmannaförbund, Sveriges Radio AB, Sveriges Redareförening, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF), Sveriges Riksidrottsförbund (RF), Sveriges Television AB, Teatrarnas Riksförbund, Tjänsteförbundet, Tjänstemännens Centralorganisation (TCO) och Trafikflygföretagens Riksförbund.

Yttrande har också inkommit från S:t Lukasstiftelsen, Svenska Civilflygskolan AB, Kungliga Svenska Aeroklubben, Sveriges Trafikskolors Riksförbund (STR), Föreningen Sveriges Konsthantverkare och Industriformgivare (KIF), Sigurd Persson, Svenska Kabel-TV Föreningen, Stockholms Handelskammare, Svenska Allmänflygföreningen, Luftfartsverket, Finansbolagens Förening, International Federation of the Phonographic Industry (IFPI), Sveriges Mynthandlares Förening och Trafikskolornas Riksorganisation.

Gemensamt yttrande har inkommit från Sveriges Kristna Råd, Sveriges Frikyrkosamråd, Svenska Missionsrådet och Samarbetsnämnden för statsbidrag till trossamfund. Gemensamt yttrande har även avlämnats av KLYS, STIM, COPYSWEDE, Svenska Artisters och Musikers Intresseorganisation (SAMI) och Bild Upphovsrätt i Sverige (BUS).

Företagarnas Riksorganisation, Svensk Industriförening, Sveriges Industriförbund och Stockholms Handelskammare har åberopat ett yttrande lämnat av Näringslivets Skattedelegation. Företagens Uppgiftslämnardelegation, SAF, Svenska Bankföreningen, Sveriges Försäkringsförbund och Sveriges Köpmannaförbund har förutom eget yttrande åberopat yttrandet från Näringslivets Skattedelegation.

RSV har bifogat yttranden från Skattemyndigheten i Stockholms län, Skattemyndigheten i Malmöhus län, Skattemyndigheten i Göterborgs och Bohus län, Skattemyndigheten i Kalmar län, Skattemyndigheten i Gävleborgs län och Skattemyndigheten i Kopparbergs län.

LO har bifogat yttrande från Svenska Livsmedelsarbetareförbundet över betänkandet (SOU 1994:74) Punktskatterna och EG.

Sveriges Riksbank och Sveriges Akademikers Centralorganisation (SACO) har beretts tillfälle att avge yttrande men har förklarat sig avstå från att avge yttrande.

77/388/EEG: Sjätte Rådsdirektivet av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig skattebas (ur EGT nr L 145, 13.06.1977, s. 1)

viktigare ändringar i direktivet:

91/680/EEG: Rådsdirektivet av den 16 december 1991 med kompletteringar av det gemensamma mervärdeskattesystemet och med ändringar i direktivet 77/388/EEG syftande till upphävande av de inre gränserna (ur EGT nr L 376, 31.12.1991, s. 1)

92/111/EEG: Rådsdirektivet av den 14 december 1992 med ändringar i direktivet 77/388/EEG och införande av förenklingsåtgärder för mervärdesskatten (ur EGT nr L 384, 30.12.1992, s. 47)

94/5/EEG: Rådsdirektivet av den 14 februari 1994 med kompletteringar av det gemensamma mervärdesskattesystemet och med ändringar i direktivet 77/388/EEG — särregler tillämpliga på begagnade varor, konstföremål, samlarföremål och antikviteter (ur EGT nr L 60, 3.3.1994, s. 16)

79/1072/EEG: Åttonde Rådsdirektivet av den 6 december 1979 om harmonisering av medlemsstaternas omsättningsskatter — Regler för återbetalning av mervärdesskatt till utländska näringsidkare (ur EGT nr L 331, 27.12.1979, s. 11)

86/560/EEG: Trettonde Rådsdirektivet av den 17 november 1986 om harmonisering av medlemsstaternas omsättningsskatter — Regler för återbetalning av mervärdesskatt till näringsidkare från tredje land (ur EGT nr L 326, 21.11.1986, s. 40)

77/79/EEG: Rådsdirektivet av den 19 december 1977 om samarbete mellan medlemsstaternas kompetenta myndigheter i fråga om direkt skatt (ur EGT nr L 336, 27.12. 1977, s. 15), utsträckt till att också omfatta mervärdesskatt genom ändringsdirektivet 79/1070/EEG (ur EGT nr L 331, 27.12.1979, s. 8)

Rådsförordningen 218/92 av den 27 januari 1992 om administrativt samarbete inom området indirekta skatter (mervärdesskatt) (ur EGT nr L 24, 1.2.1992, s. 1)

Finansdepartementet

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 20 oktober 1994

Närvarande: statsministern Carlsson, ordförande, och statsråden Sahlin, Hjelm-Wallén, Peterson, Hellstöm, Thalén, Freivalds, Wallström, Tham, Schori, Blomberg, Heckscher, Hedborg, Andersson, Winberg, Uusmann, Nygren, Ulvskog, Sundström, Lindh, Johansson

Föredragande: statsrådet Nygren

Regeringen beslutar proposition 1994/95:57 Mervärdesskatten och EG

Författningsrubrik	Bestämmelser som inför, ändrar, upphäver eller upprepar ett normgivningsbemyndigande	Celexnummer för bakomliggande EG-regler
Mervärdesskattelagen (1994:200)		377L0388 391L0680 392L0111 394L0005 379L1072 386L0560

gotab 47084. Stockholm 1994