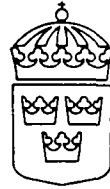


# Regeringens proposition 1992/93:190

om mervärdeskatt på väg- och broavgifter, m.m.



Prop.  
1992/93:190

---

Regeringen föreslår riksdagen att anta det förslag som har tagits upp i bifogade utdrag ur regeringsprotokollet den 25 mars 1993.

På regeringens vägnar

*Carl Bildt*

*Bo Lundgren*

## Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås bl.a. att upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel liksom upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik inordnas under skatteplikten till mervärdeskatt. Vidare föreslås att medicinskt betingad fotvård liksom vissa tillhandahållanden på idrottsområdet undantas från skatteplikt. Även skatteplikten för vissa skepp och luftfartyg föreslås slopad. Slutligen föreslås att intyg om återförd mervärdeskatt vid försäljning av fastighet som använts i en uthyrningsverksamhet för vilken s.k. frivillig skattskyldighet har medgivits, får utfärdas först när skatten har betalats till staten.

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 juli 1993.

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

Härigenom föreskrivs att 2, 2 a, 8 och 16 §§ samt anvisningarna till 8 och 17 §§ lagen (1968:430) om mervärdeskatt<sup>1</sup> skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*2 §<sup>2</sup>

Skattskyldig är den som inom landet i yrkesmässig verksamhet omsätter

- 1) skattepliktig vara eller tjänst,
- 2) vara eller tjänst som anges i 8 § 9, 12, 14, 16 och 20.

Skattskyldig är vidare den som i yrkesmässig verksamhet omsätter sådan vara eller tjänst som anges i första stycket genom export. Skattskyldig är också i de fall som anges i 60 § den som importerar tjänst.

Skattemyndigheten kan efter ansökan av fastighetsägare besluta att denne skall vara skattskyldig för uthyrning helt eller delvis av sådan byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet enligt denna lag för stadigvarande användning i verksamhet som medför skattskyldighet. Detsamma gäller vid uthyrning åt staten eller en kommun, även om uthyrningen sker för verksamhet som inte medför skattskyldighet. Vad som har sagts om uthyrning tillämpas även i fråga om upplåtelse av bostadsrätt.

Överlåtts fastighet som avses i tredje stycket eller del därav utan vederlag inträder förvärvaren på tillträdesdagen i den tidigare ägarens ställe vad gäller rättigheter och skyldigheter enligt denna lag.

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

(Se vidare anvisningarna.)

## 2 a §

Med export förstås enligt denna lag att vara levereras eller tjänst tillhandahålls utom landet.

Som export räknas även, om inte annat följer av sjunde stycket eller anvisningarna, leverans av vara inom landet

- 1) om direkt utförelse av varan ombesörjs av speditör eller fraktförare,

<sup>1</sup>Lagen omtryckt 1990:576.

Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:885.

<sup>2</sup>Senaste lydelse 1991:1755.

2) till utländsk företagare, som hämtar varan här i landet för direkt utförsel, om varan är avsedd för verksamhet som företagaren bedriver i utlandet,

3) i frihamn om varan ej är avsedd att användas i frihamnen,

4) till fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik eller för bruk eller omsättning på sådant fartyg eller luftfartyg,

5) för försäljning i exportbutik enligt 46 § andra stycket tullagen (1987:1065),

6) om varan är personbil eller motorcykel som vid leveransen är införd i exportvagnsförteckning.

Som export räknas även, om inte annat följer av anvisningarna,

1) tjänst som avser fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik, härunder inbegripet upplåtelse av hamn eller flygplats, eller tjänst som avser utrustning eller annan vara för användning på sådant fartyg eller luftfartyg,

2) annan tjänst än uthyrning, om tjänsten avser vara, som införts till landet endast för tjänsteprestationen i fråga för att därefter utföras ur landet,

3) förmedling av vara eller av tjänst åt utländsk uppdragsgivare,

4) transport direkt till eller från utlandet eller förmedling av sådan transport,

5) transport eller annan tjänst inom landet som avser importvara eller exportvara och som speditör eller fraktförare tillhandahåller utländsk uppdragsgivare i samband med importen eller utförseln,

6) lastning, lossning eller annan tjänst i hamn- eller flygplatsverksamhet med avseende på vara från eller till utrikes ort,

7) kontroll eller analys av vara åt utländsk uppdragsgivare,

8) lagring eller förvaring av vara åt utländsk uppdragsgivare,

9) annonsering eller annan reklam åt utländsk uppdragsgivare,

10) tjänst som avser fastighet i annat land,

11) produktutveckling, projektering, ritning, konstruktion eller därmed jämförlig tjänst åt utländsk uppdragsgivare,

12) upplåtelse eller överlåtelse åt utländsk användare av rätt till patent, nyttjanderätt till konstruktion eller uppfinning, mönsterrätt, varumärkesrätt, rätt som omfattas av lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk eller av lagen (1960:730) om rätt till fotografisk bild samt rätt att utnyttja sådana system och program för automatisk databehandling som inte är skyddade genom förstnämnda lag,

13) automatisk databehandling samt utarbetande av system eller program för automatisk databehandling åt utländsk uppdragsgivare,

14) tillhandahållande av information åt utländsk uppdragsgivare,

15) skrivtjänst och översättningstjänst åt utländsk uppdragsgivare,

16) annan tjänst av ekonomisk, juridisk, administrativ eller därmed jämförbar art åt utländsk uppdragsgivare.

*17) upplåtelse för trafik av bro  
eller tunnel mellan Sverige och  
annat land.*

Även omsättning av vara eller tjänst på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik räknas som export. Detsamma gäller reparation och leverans av vara, när tillhandahållandet sker åt utländsk företagare, som ej är skattskyldig, inom ramen för garantiåtagande som gjorts av denne.

Som export räknas vidare bärgning och reparation av lastbil, buss eller släpvagn till sådant fordon eller leverans av utrustning till sådant fordon, om fordonet är registrerat eller hemmahörande i annat land och tillhandahållandet sker i anslutning till fordonets användning för yrkesmässig transport här i landet.

Har skattskyldig levererat vara här i landet till köpare som är bosatt utom landet anses leveransen, om ej annat följer av anvisningarna, ha skett genom export under förutsättning att säljaren i sina räkenskaper har antingen ett intyg, utfärdat av en av skattemyndigheten godkänd intygsgivare, som visar att köparen i nära anslutning till leveransen har medfört varan vid utresa ur landet, eller handling som visar att köparen i nära anslutning till leveransen har medfört varan vid inresa i annat land. Finns särskilda skäl kan skattemyndigheten medge att leverans som avses i första meningen anses ha skett genom export även om där angivna handlingar inte förekommer.

Leverans av varor till fartyg på linjer mellan Sverige, Danmark, Finland och Norge för försäljning från kiosk eller liknande försäljningsställe ombord räknas som export enligt andra stycket 3) eller 4) endast då fråga är om spritdrycker, vin, starköl, öl, tobaksvaror, parfymer, kosmetiska preparat och toalettmedel samt choklad- och konfektyrvaror.

(Se vidare anvisningarna.)

8 §<sup>3</sup>

Från skatteplikt undantas

- 1) sjukvård, tandvård och social omsorg,
- 2) utbildning,
- 3) bank- och finansieringstjänster samt värdepappershandel och därmed jämförlig verksamhet,
- 4) försäkringstjänster,
- 5) i punkt 7 av anvisningarna angivna varor och tjänster inom kulturverksamheten,
- 6) överlåtelse eller upplåtelse av arrende, hyresrätt, bostadsrätt, tomträtt, servitutsrätt eller annan rättighet till fastighet eller del av fastighet om inte annat följer av anvisningarna,
- 7) postverkets befordran av annat än postpaket, grupp korsband eller varor i diligenstrafiken,

<sup>3</sup>Senaste lydelse 1992:878.

8) frimärke, dock inte vid omsättning eller import i särskild för butiksförsäljning avsedd förpackning, samt sedel och mynt som är eller har varit gällande betalningsmedel, dock inte guldmynt präglade 1967 eller senare som omsätts efter sitt metallvärde,

9) allmän nyhetstidning,

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

11) införing eller ackquisition av annons i publikation av sådant slag som anges i 10,

12) framställning av publikation av sådant slag som anges i 10 samt tjänst som framställaren tillhandahåller i samband därmed,

13) verksamhet hos Sveriges Radio AB, Sveriges Television AB eller Sveriges Utbildningsradio AB eller hos helägt dotterbolag till ett eller flera av bolagen för produktion och utsändning av radio- och televisionsprogram, i den mån verksamheten finansieras genom TV-avgiften eller statsanslag,

14) läkemedel som utlämnas enligt recept eller säljs till sjukhus eller införs till landet i anslutning till sådan utlämning eller försäljning,

15) organ, blod eller modersmjölk från människa,

16) flygbensin och flygfotogen,

17) lotterier, däri inräknat vadhållning och andra former av spel,

18) varulager, inventarium och annan tillgång som tillhör verksamhet, när tillgången överläts i samband med överlåtelse av verksamheten eller del därav eller övertas i samband med fusion eller liknande förfarande, allt under förutsättning att förvärvaren är skattskyldig,

19) tjänst som avser gravöppning eller gravskötsel när tjänsten tillhandahålls av huvudmannen för allmän begravningsplats,

20) fartyg för livräddning samt del, tillbehör, utrustning och bränsle till sådant fartyg. Undantaget omfattar även underhåll, reparation och annan tjänst avseende sådant fartyg eller del, tillbehör eller utrustning till sådant fartyg. Undantaget gäller under förutsättning att fartyget ställs till förfogande för Svenska Sällskapet för Räddning af Skeppsbrutne.

20) fartyg för livräddning samt del, tillbehör, utrustning och bränsle till sådant fartyg. Undantaget omfattar även underhåll, reparation och annan tjänst avseende sådant fartyg eller del, tillbehör eller utrustning till sådant fartyg. Undantaget gäller under förutsättning att fartyget ställs till förfogande för Svenska Sällskapet för Räddning af Skeppsbrutne,

21) skepp för yrkesmässig sjöfart eller yrkesmässigt fiske, fartyg för bogsering eller bärgning, luftfartyg för yrkesmässig person- eller godsbefordran och tjänst avseende sådant fartyg eller luftfartyg samt del, tillbehör eller utrustning till sådant fartyg eller luftfartyg, när varan säljs eller uthyrs till den som äger fartyget eller luftfartyget eller den som varaktigt nyttjar detta enligt avtal med ägaren eller när varan införs till landet för ägarens eller nyttjanderättshavarens räkning,

22) tillhandahållande av lokal eller annan anläggning eller del därav för sport- eller idrottsutövning samt upplåtelse i samband därmed av verksamhetstillbehör eller annan inredning för sport- eller idrottsutövning.

(Se vidare anvisningarna.)

#### 16 §

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

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

På frankeringsmärke eller liknande kvitto behöver skattens belopp icke anges.

Faktura skall, om köparen begär det, utfärdas vid försäljning till skattskyldig köpare av fastighet, som utgör lagertillgång i byggnadsverksamhet och däri har tillförts skattepliktig tjänst utan att därefter ha tagits i bruk av säljaren. Av fakturan skall framgå utgående skatt som säljaren redovisat eller har att redovisa för gjorda uttag av skattepliktiga tjänster för fastigheten.

Säljer den som är skattskyldig enligt 2 § tredje stycket fastighet skall han, om köparen begär det, utfärda intyg om storleken av den ingående skatt som han enligt 15 § femte stycket återfört på grund av fastighetsförsäljningen.

Säljer den som är skattskyldig enligt 2 § tredje stycket fastighet skall han, om köparen begär det, utfärda intyg om storleken av den ingående skatt som han enligt 15 § femte stycket återfört och som inbetalats till staten på grund av fastighetsförsäljningen.

Uppbär skattskyldig, som utför byggnads- eller anläggningsentreprenad betalning i förskott eller a conto får faktura eller därmed jämförlig handling utvisande skattens belopp enligt första stycket utfärdas först när redovisningsskyldighet inträder enligt 5 b § tredje stycket.

(Se vidare anvisningarna.)

Anvisningar  
till 8 §<sup>4</sup>

1. Med sjukvård förstås åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda och behandla sjukdomar, kroppsfel och skador samt vård vid barnsård, om åtgärderna avser vård vid sjukhus eller annan inrättning som drivs av det allmänna eller vid inrättning som avses i 1 § stadgan (1970:88) om enskilda vårdhem m.m. Som sjukvård skall även anses vård av sådan beskaffenhet som berättigar till sjukvårdsersättning enligt 2 kap. 5 § lagen (1962:381) om allmän försäkring samt vård som i övrigt tillhandahålls av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården.

1. Med sjukvård förstås åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda och behandla sjukdomar, kroppsfel och skador samt vård vid barnsård, om åtgärderna avser vård vid sjukhus eller annan inrättning som drivs av det allmänna eller vid inrättning som avses i 1 § stadgan (1970:88) om enskilda vårdhem m.m. Som sjukvård skall även anses vård av sådan beskaffenhet som berättigar till sjukvårdsersättning enligt 2 kap. 5 § lagen (1962:381) om allmän försäkring samt vård som i övrigt tillhandahålls av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården. *Med sjukvård jämställs medicinskt betingad fotvård.*

Undantaget beträffande sjukvård omfattar, förutom varor och tjänster som tillhandahålls vårdtagaren direkt av vårdgivaren, även sådana kontroller och analyser av prov som tillhandahålls vårdgivaren av annan som ett led i sjukvården. Undantaget avser inte vård av djur.

2. Med tandvård avses åtgärder för att förebygga, utreda och behandla sjukdomar, kroppsfel och skador i munhålan.

Undantaget beträffande tandvård omfattar, förutom varor och tjänster som tillhandahålls vårdtagaren direkt av vårdgivaren, även dentaltekniska produkter och tjänster avseende sådana, när produkten eller tjänsten tillhandahålls vårdgivaren, dentaltekniker eller den för vars bruk produkten är avsedd. Undantaget avser inte vård av djur.

3. Med social omsorg avses offentlig eller privat verksamhet för barnomsorg, äldreomsorg, särskilda omsorger om psykiskt utvecklingsstörda och annan jämförlig social omsorg.

Undantaget beträffande social omsorg omfattar varor och tjänster som den som bedriver omsorgen direkt tillhandahåller den som åtnjuter denna.

<sup>4</sup>Senaste lydelse 1992:190.

4. Undantaget beträffande utbildning omfattar varor och tjänster som den som bedriver utbildningen direkt tillhandahåller den som åtnjuter denna.

Undantaget omfattar inte sådan utbildning som säljare eller uthyrare anordnar i samband med tillhandahållande av skattepliktig vara eller tjänst.

5. Med värdepappershandel och därmed jämförlig verksamhet avses omsättning och förmedling av aktier, andra andelar och fordringar, vare sig de representeras av värdepapper eller ej.

Med sådan verksamhet förstås också ett fondbolags fondverksamhet enligt 1 § första stycket lagen (1990:1114) om värdepappersfonder.

Undantaget för bank- och finansieringstjänster omfattar inte notariatverksamhet, inkassotjänster, uthyrning av förvaringsutrymmen eller finansieringsföretags omsättning av varor som enligt köpeavtal återtagits av företaget.

6. Med försäkringstjänster avses även tjänster hänförliga till återförsäkringsverksamhet samt tjänster utförda av försäkringsmäklare eller annan förmedlare av försäkringar. Undantaget beträffande försäkringstjänster omfattar inte försäkringsföretags omsättning av varor som övertagits i samband med skadereglering.

7. Undantaget från skatteplikt enligt 8 § 5 gäller

a) upplåtelse eller överlåtelse av rättighet som omfattas av 1, 4 eller 5 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk, dock inte såvitt avser reklamalster eller system och program för automatisk databehandling och inte heller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information,

b) överlåtelse eller import av sådant alster av bildkonst som avses i 1 § nämnda lag och som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo,

c) en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk samt rättighet i fråga om ljud- eller bildupptagning av sådant framförande,

d) konserter samt cirkus-, biograf-, teater-, opera-, balett- och därmed jämförliga föreställningar,

e) biblioteksverksamhet i form av tillhandahållande av böcker, tidskrifter, tidningar, ljud- och bildupptagningar, reproduktioner av bildkonst samt bibliografiska upplysningar,

f) arkivverksamhet i form av förvaring och tillhandahållande av arkivhandlingar och uppgifter därur,

g) museiverksamhet i form av utställning för allmänheten och tillhandahållande av föremål för utställning,

h) tjänst avscende framställning, kopiering eller annan efterbehandling av kinematografisk film som avser annat än reklam eller information.

8. Undantaget enligt 8 § 6 för fastighetsupplåtelse omfattar också upplåtarens tillhandahållande av gas, vatten, elektricitet och värme som



sker som ett led i fastighetsupplåtelsen. Detsamma gäller tillhandahållande av nätutrustning för mottagning av radio- och televisionssändningar.

Undantaget gäller inte vid

a. sådan upplåtelse för vilken skattskyldighet medgivits enligt 2 § tredje stycket,

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

c. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplats och motsvarande i campingverksamhet,

d. upplåtelse av parkeringsplats i parkeringsverksamhet,

upplåtelse för fartyg eller luftfartyg av hamn eller flygplats,

upplåtelse av förvaringsbox,

upplåtelse av utrymme för reklam eller annonsering på fastighet,

upplåtelse av byggnad eller mark för djur.

d. upplåtelse av parkeringsplats i parkeringsverksamhet,

upplåtelse för fartyg eller luftfartyg av hamn eller flygplats,

upplåtelse av förvaringsbox,

upplåtelse av utrymme för reklam eller annonsering på fastighet,

upplåtelse av byggnad eller mark för djur,

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

9. Undantaget för allmän nyhetstidning i 8 § 9 gäller sådan publikation av dagspresskaraktär som normalt utkommer med minst ett nummer varje vecka.

10. Undantaget för periodisk publikation i 8 § 10 gäller svensk och utländsk publikation, som enligt utgivningsplan utkommer med normalt minst fyra nummer om året. Till sammanslutning med huvudsakligt syfte att verka för idrottsligt ändamål hänförs endast sådan som är ansluten till Sveriges riksiddrottsförbund eller Svenska korporationsiddrottsförbundet eller är representerad i Sveriges olympiska kommitté. Som försvarsfrämjande sammanslutning räknas endast sådan som anges i 1 § kungörelsen (1970:301) om frivillig försvarsverksamhet eller som har till uppgift att stödja hemvärnets verksamhet.

11. Undantagen i 8 § 9–12 omfattar även publikation i form av radiotidning eller kassettidning.

12. Som tjänst enligt 8 § 1 räknas också tillhandahållande som innebär att någon på uppdrag av vårdgivaren eller den som bedriver omsorgen, för dennes räkning utför tjänst som skulle ha varit undantagen från skatteplikt om den tillhandahållits vårdtagaren eller den som åtnjuter omsorgen direkt av uppdragstagaren.

*13. Som yrkesmässig sjöfart anses även transport med skepp av eget gods. Undantaget för skepp gäller inte sådan farkost för vilken förflyttningen är av underordnad*

*betydelse i förhållande till huvuduppgiften. Flodspruta, pontonkran, flytdocka och annan till tulltaxenummer 89.05 hänförlig farkost än bärgningsfartyg utgör skattepliktig vara.*

*Med skepp för yrkesmässig sjöfart jämföras luftkuddefarkost för yrkesmässig person- eller godsbefordran. 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.*

till 17 §<sup>5</sup>

Avdrag för ingående skatt skall styrkas av skattedebitering på inköpsfaktura, avräkningsnota eller motsvarande handling. Detta gäller dock inte om säljaren enligt 16 § tredje stycket är undantagen från skyldighet att på sådan handling ange skattens belopp och inte heller vid omsättning enligt 16 § andra stycket i detaljhandel eller därmed jämförlig verksamhet, om vederlaget understiger 200 kronor. Rätt till avdrag för ingående skatt som anges i 17 § åttonde stycket föreligger endast om köpehandlingen innehåller sådan uppgift som avses i anvisningarna till 16 § sista meningen.

Avdragsrätten för ingående skatt på driftkostnader för personbil eller motorcykel som utgör inventarium i skattskyldigs verksamhet eller som förhyrs för bruk i sådan verksamhet omfattar alla sådana kostnader oavsett om fordonet helt eller endast delvis används i verksamheten. Används personbil eller motorcykel, som har förhyrts för annat ändamål än yrkesmässig personbefordran eller återuthyrning, i mer än ringa omfattning i verksamhet som medför skattskyldighet föreligger avdragsrätt för 50 procent av den ingående skatt som belöper på hyran. Avser ingående skatt i annat fall endast delvis sådant förvärv som omfattas av avdragsrätten eller endast delvis verksamhet som medför skattskyldighet eller verksamhet som endast delvis medför skattskyldighet, skall beloppet av den avdragsgilla ingående skatten bestämmas genom uppdelning efter skälig grund när annat ej följer av 8 § tredje stycket.

<sup>5</sup>Senaste lydelse 1990:1153.

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

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

Finansieringsföretag äger rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till värdet av vara som enligt köpeavtal återtagits av företaget när det kan visas att köparen helt saknat rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till dennes förvärv av varan.

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

Förvärv eller import för verksamhet föreligger även när skattskyldigs kostnad härför bestrides av skadevällande eller försäkringsgivare.

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

En fastighetsägare får, i den mån han är skattskyldig för uthyrning eller upplåtelse av fastighet eller del därav enligt 2 § tredje stycket, inom tre år från förvärvet dra av den skatt som upptagits i ett av säljaren utfärdat intyg enligt 16 § femte stycket. Motsvarande gäller, om fastigheten används i annan verksamhet som medför skattskyldighet enligt denna lag.

En fastighetsägare får, i den mån han är skattskyldig för uthyrning eller upplåtelse av fastighet eller del därav enligt 2 § tredje stycket, inom tre år från förvärvet dra av den skatt som upptagits i ett av säljaren utfärdat intyg enligt 16 § femte stycket *och som av denne inbetalats till staten*. Motsvarande gäller, om fastigheten används i annan verksamhet som medför skattskyldighet enligt denna lag.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1993.

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

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 25 mars 1993

Närvarande: statsministern Bildt, ordförande, och statsråden B. Westerberg, Hörnlund, Svensson, Dinkelspiel, Thurdin, Hellsvik, Wibble, Björck, Davidson, Odell, Lundgren, Ask

Föredragande: statsrådet Lundgren

---

## Proposition om mervärdeskatt på väg- och broavgifter, m.m.

### 1 Ärendet

Upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel mot avgift är inte en till mervärdeskatt skattepliktig tjänst. Utredningen om teknisk översyn av mervärdeskattelagen (Fi 1991:01) har i sitt betänkande Ny mervärdeskattlag (SOU 1992:6) bl.a. föreslagit att sådana tjänster skall omfattas av skatteplikten. Jag avser nu att ta upp denna fråga.

Chefen för finansdepartementet tillkallade den 13 februari 1992 en särskild utredare (riksdagsledamoten Karl-Gösta Svenson) för att undersöka om de nuvarande reglerna om mervärdeskatt ger upphov till snedvridningar i konkurrenshänseende och om så är fallet lämna de förslag som behövs för att undanröja dessa effekter. Utredningen, som har funnit att vissa frågor bör behandlas med förtur, har i november 1992 överlämnat ett delbetänkande Vissa mervärdeskattefrågor (SOU 1992:121). I betänkandet föreslås på flera områden betydande förändringar i mervärdeskattereglerna. Jag är emellertid inte nu — med undantag för vad som föreslås i fråga om skatteplikten för medicinskt betingad fotvård och för vissa skepp och luftfartyg — beredd att ta ställning till vad utredningen anfört och lämna några förslag med anledning härav. Dessa förslag får prövas i samband med beredningen av utredningens slutbetänkande.

I detta sammanhang tar jag också upp en fråga om skatteplikten för tillhandahållande av lokal eller annat utrymme för idrottsutövning och en fråga om när intyg om återförd mervärdeskatt vid försäljning av viss fastighet får utfärdas.

**Mitt förslag:** Skatteplikten till mervärdeskatt utvidgas till att omfatta också upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik. Upplåtelse av bro eller tunnel mellan Sverige och annat land jämställs med export.

**Skälen för mitt förslag:** Sveriges och Danmarks regeringar har den 23 mars 1991 träffat avtal om en fast förbindelse över Öresund, (prop. 1990/91:158). En miljökonsekvensbedömning sker just nu av den fasta öresundsförbindelsen. Enligt avtalet skall förbindelsen vara avgiftsfinansierad. Av punkt 5 i tilläggsprotokoll till överenskommelsen framgår att byggandet av förbindelsen inte skall belastas med mervärdeskatt. När det gäller frågan om mervärdeskatt på användandet av förbindelsen antecknades vidare i tilläggsprotokollet att frågan skall lösas i god tid innan förbindelsen tas i drift och med beaktande av då gällande lagstiftning i de båda staterna och med uppmärksamhet på de särskilda förpliktelser som åvilar medlemmar av de Europeiska gemenskaperna.

Upplåtelse för trafik av väg, bro eller annan anläggning omfattas f.n. inte av skatteplikt till mervärdeskatt. Utredningen om teknisk översyn av mervärdeskattelagen har bl.a. föreslagit sådana ändringar i fråga om undantaget från skatteplikt för upplåtelse av rättighet till fastighet att upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel enligt utredningen kommer att omfattas av skatteplikten till mervärdeskatt. Som skäl härför anför utredningen att den nuvarande skattefriheten för dessa avgifter missgynnar skattepliktiga transportformer såsom järnvägs- och färjetransporter.

För att undvika en mervärdeskattebelastning på kostnaderna för uppförandet av en fast förbindelse över Öresund på det sätt som förutsatts i överenskommelsen, är det enligt min mening naturligt att såsom utredningen föreslagit inordna dessa tjänster under skatteplikten till mervärdeskatt och på så sätt skapa en avdragsrätt för den mervärdeskatt som belöper på kostnaderna för uppförandet av förbindelsen.

En betydande del av kostnaderna för anslutningarna till den fasta förbindelsen belöper på byggande av spåranläggningar som skall upplåtas för järnvägstrafik. De skäl som anförts ovan för en skatteplikt avseende upplåtelse av väg, bro eller tunnel kan därför anföras också i fråga om en skatteplikt för upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik.

Utredningens förslag har remissbehandlats. I fråga om den föreslagna skatteplikten för vägavgifter m.m. har förslaget avstyrkts av *Vägverket* och *Rödöbron AB*. Vägverket framhåller bl.a. att det vore orättvist att skattebelägga just de trafikanter som måste färdas på avgiftsbelagda vägar men inte det stora trafikkollektivet. Verket anser vidare att en skattebeläggning skulle innebära väsentligt förändrade förutsättningar för de överenskommelser som träffats mellan staten och företrädare för

Stockholms-, Göteborgs- och Malmöregionerna i fråga om utbyggnad av trafikleder som skall betalas med vägavgifter. I övrigt har överenskommelse om avgiftsfinansiering endast träffats för den broutbyggnad som Rödöbron AB påtagit sig att delfinansiera. En skattebeläggning skulle även här innebära en väsentlig förändring av förutsättningarna för bolagets verksamhet. Dessutom anför verket att en skattebeläggning av vägavgifter skulle medföra en minskad benägenhet att använda de vägar som från samhälleliga utgångspunkter bör användas. Rödöbron AB ansluter sig till Vägverkets yttrande och anför dessutom att bolaget förutsätter att full kompensation erbjuds från staten om mervärdeskatt införs på nu aktuella avgifter.

Utöver vad som sägs i den ovan angivna överenskommelsen mellan Sverige och Danmark om en fast förbindelse över Öresund och det därtill fogade tilläggsprotokollet, kan även andra skäl anföras för en skatteplikt för dessa tjänster. Som utredningen har anfört innebär en skattebeläggning att neutralitet uppnås gentemot skattepliktiga transportformer som t.ex. järnvägs- och färjetransporter. En skatteplikt för vägavgifter m.m. innebär också en harmonisering till vad som gäller enligt EG:s sjätte mervärdeskattedirektiv.

Med hänsyn till innehållet i överenskommelsen mellan Sverige och Danmark anser jag också att det är av vikt att utredningens förslag i denna del liksom mitt förslag i fråga om skatteplikt för spåranläggning genomförs snarast. Förslaget bör således behandlas särskilt och bli föremål för lagstiftning redan nu.

Utredningen har också föreslagit att upplåtelse för trafik av bro eller tunnel mellan Sverige och annat land skall anses som export. Jag delar denna uppfattning. Redan konkurrensskäl talar för en sådan ordning. Transport direkt till eller från utlandet jämföras med export. Det bör inte vara någon skattemässig skillnad mellan att utnyttja t.ex. en färja för transport av ett fordon till ett annat land och att utnyttja en avgiftsbelagd bro eller tunnel. Frågan om mervärdeskatt på avgifter på förbindelser mellan stater inom EG eller mellan en EG-stat och tredje land har inte slutgiltigt avgjorts inom EG. I avvaktan på ett sådant avgörande bör med hänsyn till vad jag anfört ovan upplåtelse för trafik av bro eller tunnel mellan Sverige och annat land tills vidare jämföras med export. Med bro eller tunnel bör också avses järnvägsbro resp. järnvägstunnel. Detta innebär att ingen del av avgiften för upplåtelse av en bro eller tunnel till annat land kommer att beskattas. I de fall en skattskyldig tar ut en gemensam avgift för trafik på en väg eller spåranläggning inom landet och en bro eller tunnel till annat land, skall skatten tas ut på den del av avgiften som belöper på vägupplåtelsen.

Det lagförslag som utredningen har lämnat i denna del är utformat i enlighet med utredningens förslag till ny mervärdeskattelag i övrigt. Den föreslagna lagen skiljer sig i betydande utsträckning från den nuvarande lagen om mervärdeskatt, både vad gäller systematik och språklig utformning. Det är därför nödvändigt att anpassa de föreslagna bestämmelserna till nuvarande lag.

### 3 Undantag från skatteplikt för viss fotvård

**Mitt förslag:** Undantaget från skatteplikt för tjänster avseende sjukvård utvidgas till att också omfatta medicinskt betingad fotvård.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer med mitt.

**Remissinstanserna:** Samtliga remissinstanser utom *Riksskatteverket* har tillstyrkt eller lämnat förslaget utan erinran.

**Skälen för mitt förslag:** Utredningen har föreslagit att medicinskt betingad fotvård skall undantas från skatteplikt. Jag har samma uppfattning. Med medicinsk fotvård avses behandling och åtgärder som anses ligga inom hälso- och sjukvårdens ansvarsområde och som är av vikt för att undvika komplikationer vid vissa sjukdomstillstånd. Det gäller t.ex. diabetes, ledgångsreumatism, psoriasis, vissa cirkulations- och hudsjukdomar m.m. Sådan fotvård tillhandahålls i betydande utsträckning efter ordination eller anvisning av den som behandlar grundsjukdomen. Starka skäl talar enligt min uppfattning för att denna typ av fotvård bör omfattas av undantaget från skatteplikt för sjukvård. Utredningen har emellertid funnit att det inte finns någon enhetlig gränsdragning mellan olika slag av fotvård och att ett undantag från skatteplikt omfattande enbart medicinsk fotvård skulle medföra besvärliga avgränsningsproblem. Utredningen har därför ansett att all fotvård som utförs efter indikation som motiverar särskilda fotvårdsinsatser bör undantas från skatteplikt. Fotvård som innefattar något moment av skönhetsvård eller som tillhandahålls för att öka det allmänna välbefinnandet bör således inte omfattas av undantaget. Enbart sådan fotvård som är föranledd av fotåkomma eller ges på grund av t.ex. nedsatta kroppsfunktioner skall enligt utredningen omfattas av undantaget. Jag anser att denna avgränsning är väl avvägd och ansluter mig därför till utredningens förslag.

Mitt förslag medför ändringar i punkt 1 av anvisningarna till 8 § ML.

## 4 Undantag från skatteplikt för skepp och luftfartyg m.m.

Prop. 1992/93:190

**Mitt förslag:** Från skatteplikt undantas skepp för yrkesmässig sjöfart och yrkesmässigt fiske, fartyg för bogsering eller bärgning, luftfartyg för yrkesmässig gods- eller personbefordran samt tjänst avseende sådant fartyg eller luftfartyg. Från skatteplikt undantas också delar, tillbehör och utrustning till sådant fartyg.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer med mitt i fråga om undantaget från skatteplikt för skepp och luftfartyg. Utredningen har också föreslagit att skatt och avgifter inte skall erläggas vid införsel för drivmedel som medförs på fartyg för fartygets behov.

**Remissinstanserna:** Förslaget har — såvitt avser undantaget för skepp och fartyg — avstyrkts av *Riksskatteverket* som bl.a. anför att förslaget står i strid med gällande principer om en generell beskattning av varor och tjänster och dessutom går längre än motsvarande undantag inom EG. Även *Civilekonomernas Riksförbund* avstyrker förslaget. Övriga remissinstanser har tillstyrkt eller lämnat förslaget utan erinran.

**Skälen för mitt förslag:** Det tidigare undantaget från skatteplikt för skepp och luftfartyg slopades i samband med skattereformen 1991. Utredningen har funnit att den då införda skatteplikten för skepp och luftfartyg har inneburit en negativ konkurrenspåverkan för svenska redare och svenska flygbolag. Som exempel härpå anges att utländska fartyg som går i svensk kustfart medges temporär tullfrihet i enlighet med bestämmelserna i tullfrihetsförordningen. Ett svensktregistrerat skepp som förs in för att gå i inrikestrafik blir däremot föremål för införselbeskattning.

Vissa flygbolag har s.k. cirkulerande reservdelslager vilket innebär ett kontinuerligt utbyte av reservdelar mellan t.ex. flygplatser inom de nordiska länderna. Enligt utredningen kan skatteplikten i dessa fall resultera i att samma reservdel blir belagd med mervärdeskatt flera gånger, dvs. vid varje importtillfälle i Sverige.

Med hänsyn till de av utredningen konstaterade problemen med en skatteplikt för skepp och luftfartyg och med beaktande av den negativa konkurrenspåverkan i internationellt hänseende som berörda företag utsätts för har utredningen föreslagit att det tidigare undantaget för skepp och luftfartyg återinförs. Liksom tidigare bör undantaget vara av kvalificerat slag.

Jag ansluter mig till utredningens uppfattning. Såsom *General tullstyrelsen* har anfört i sitt yttrande bör dock den föreslagna bestämmelsen kompletteras så att även fartyg för bogsering och bärgning omfattas av undantaget från skatteplikt.

Regeringen förordnade i beslut den 7 maj 1975 med stöd av dåvarande 12 § ML att luftkuddefarkost för yrkesmässig person- eller godsbefordran samt del, tillbehör och utrustning till sådan farkost skulle undantas från



skatteplikt. Beslutet upphörde att gälla vid utgången av år 1990. För att skattefriheten på detta område skall få samma omfattning som tidigare bör det nu föreslagna undantaget från skatteplikt omfatta även sådan luftkuddefarkost.

I fråga om den av utredningen föreslagna skattefriheten vid införsel av drivmedel i vissa fall har *General tullstyrelsen* anfört att det drivmedel som finns i fartygets ordinarie drivmedelstankar tulltekniskt bör anses ingå i varan fartyget. Om fartyget är ett sådant skepp som enligt mitt förslag skall vara undantaget från skatteplikt, anser styrelsen att därav följer att också nämnda drivmedel skall undantas från skatteplikt. Jag delar styrelsens uppfattning. Detta innebär emellertid inte skattefrihet för drivmedel som förs in på annat fartyg än sådant som är undantaget från skatteplikt. Utredningens förslag om skattefrihet avser drivmedel som medförs även på annat fartyg än skepp. Endast i undantagsfall torde dock internationell yrkesmässig sjöfart bedrivas med annat än skepp. Några skäl för att ha en vidare skattefrihet för drivmedel än vad som följer av den föreslagna skattefriheten för skepp finns enligt min mening inte.

Förslaget föranleder införande av en ny punkt 21 i 8 § ML samt att punkten 12 av anvisningarna till 8 § ML erhåller ny lydelse.

## 5 Undantag från skatteplikt för vissa tjänster avseende sport och idrott

**Mitt förslag:** Tillhandahållande av lokal eller anläggning för sport- eller idrottsutövning undantas från skatteplikt.

**Skälen för mitt förslag:** Tjänster avseende sport och idrott är inte undantagna från skatteplikt till mervärdeskatt. Sådana tjänster omfattas således i princip av den generella skatteplikten.

Emellertid har undantag från skatteplikt på andra områden fått effekter även på idrottsområdet. RSV har i sina rekommendationer m.m. om mervärdeskatt för upplåtelse av rättighet till fastighet eller del därav (RSV Im 1991:3), funnit att vissa upplåtelser av lokal för idrottsligt ändamål är att betrakta som skattefri upplåtelse av rättighet till fastighet. Som exempel på sådana upplåtelser har RSV bl.a. angivit uthyrning av banor för tennis, badminton, squash och golf. Vid vissa andra likartade tillhandahållanden har RSV däremot funnit att själva fastighetsupplåtelsen utgör ett underordnat led i en skattepliktig tjänst och därför skall omfattas av skatteplikten för den tjänsten. Som exempel på härpå anger RSV bl.a. utslag på s.k. driving range, bangolf och upplåtelse av speltider i bowlinghallar.

Enligt min uppfattning är det olyckligt att olika former av sport- och idrottsutövning beskattas olika. Detta gäller i synnerhet när det är fråga om tillhandahållanden som är av förhållandevis likartad karaktär, som

t.ex. upplåtelse av banor för tennis resp. bowling. Jag anser att denna skillnad bör undanröjas. Från skatteplikt bör således undantas också andra tillhandahållanden av lokal eller annan anläggning för sport- och idrottsutövning än sådana som omfattas av bestämmelserna om undantag för upplåtelse av rättighet till fastighet. Därutöver bör undantas också upplåtelse av verksamhetstillbehör eller annan inredning som utgör en förutsättning för utövandet av sporten eller idrotten och som ingår som ett led i lokalupplåtelsen. Det sistnämnda bör gälla också i de fall motsvarande verksamhetstillbehör eller inredning tillhandahålls i samband med sådan upplåtelse av fastighet för sport- eller idrottsutövning som är undantagen från skatteplikt enligt 8 § 6 ML. Undantaget bör emellertid inte omfatta tillhandahållanden i allmänhet av varor eller tjänster som avser sport eller idrott. Således bör t.ex. uthyrning av idrottsutrustning som inte ingår som ett led i tillhandahållande av lokal eller bana eller liknande för sport- eller idrottsutövning inte omfattas av det föreslagna undantaget.

Förslaget innebär införande av en ny punkt 22 i 8 § ML.

## 6 Intyg om återförd mervärdeskatt i vissa fall

**Mitt förslag:** Intyg om återförd mervärdeskatt vid försäljning av fastighet som använts i en uthyrningsverksamhet för vilken skattskyldighet medgivits, får utfärdas först när skatten har betalats till staten.

**Bakgrunden till mitt förslag:** Enligt gällande bestämmelser skall en fastighetsägare som medgivits skattskyldighet för upplåtelse av fastighet, bl.a. vid försäljning av fastighet i vissa fall återföra beloppen av åtnjutna avdrag för ingående skatt för fastigheten eller del därav. Om köparen begär det, skall säljaren utfärda ett intyg om storleken av den ingående skatt som han återfört med anledning av försäljningen. Köparen får — om han medges skattskyldighet för upplåtelse av fastigheten eller del därav — inom tre år efter förvärvet göra avdrag för den skatt som upptagits i ett sådant av säljaren utfärdat intyg.

Det är tillräckligt att säljaren i mervärdeskattedeklarationen har redovisat de återförda beloppen för att han skall kunna utfärda ett sådant intyg. Något uttryckligt krav på att beloppen faktiskt har inbetalats till staten finns inte inskrivet i ML. Det har hävdats att köparen skall medges avdrag för i intyget upptagen skatt även i det fall betalning av den återförda skatten inte sker, t.ex. på grund av säljarens konkurs. Detta får till följd att staten i vissa fall kan tvingas återbetala mervärdeskatt två gånger avseende samma förvärv. Det är enligt min uppfattning inte tillfredsställande och materiellt helt oriktigt. En förutsättning för att avdrag skall kunna medges för skatt som tagits upp i ett intyg bör vara att skatten faktiskt har erlagts. Bestämmelserna bör därför kompletteras så att intyg om belopp som återförts på grund av fastighetsförsäljningen

får utfärdas först när skatten återförts och dessutom inbetalats till staten.  
Förslaget innebär ändringar i 16 § samt i anvisningarna till 17 § ML.

Prop. 1992/93:190

## 7 Ikraftträdande

**Mitt förslag:** De föreslagna ändringarna bör träda i kraft den 1 juli 1993.

**Skälen för mitt förslag:** Det är angeläget att de föreslagna ändringarna kan genomföras så snart som möjligt. Detta kan lämpligen ske den 1 juli 1993.

Med hänsyn till att prospekteringsarbeten som avser den fasta förbindelsen över Öresund redan har påbörjats i viss utsträckning och med beaktande av innehållet i överenskommelsen mellan Sverige och Danmark om den fasta förbindelsen, anser jag att starka skäl talar för att avdragsrätt för ingående mervärdeskatt i verksamhet som avser upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel och upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik medges för skatt som hänförs till förvärv eller införsel för verksamheten som gjorts fr.o.m. den 1 oktober 1992.

## 8 Upprättat lagförslag

I enlighet med vad jag nu har anfört har inom Finansdepartementet upprättats förslag till

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

## 9 Lagrådets hörande

Lagförslaget avser i och för sig sådana frågor som faller inom Lagrådets granskningsområde. Förslaget är emellertid av sådan beskaffenhet att Lagrådets hörande skulle sakna betydelse.

## 10 Hemställan

Jag hemställer att regeringen föreslår riksdagen att anta lagförslaget.

## 11 Beslut

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

