

NY MERVÄRDESSKATTELAG

DEL II

Författningstext och bilagor

Ur KB:s samlingar

Digitaliserad år 2015



National Library
of Sweden

SOU^{1992:6}

Slutbetänkande av utredningen om
teknisk översyn av mervärdeskattelagen

NY MERVÄRDESSKATTELAG

DEL II

Författningstext och bilagor

SOU^{1992:6}

Slutbetänkande av utredningen om
teknisk översyn av mervärdeskattelagen



Statens offentliga utredningar

1992:6

Finansdepartementet

Ny mervärdesskattelag

Del 2

Författningstext och bilagor

Slutbetänkande av utredningen om teknisk översyn av
mervärdesskattelagen
Stockholm 1992

SOU och Ds kan köpas från Allmänna Förlaget, som också på uppdrag av regeringskansliets förvaltningskontor ombesörjer remissutsändningar av dessa publikationer.

Adress: Allmänna Förlaget
Kundtjänst
106 47 Stockholm
Tel 08/739 96 30
Telefax: 08/739 95 48

Publikationerna kan också köpas i Informationsbokhandeln, Malmtorgsgatan 5, Stockholm.

NORSTEDTS TRYCKERI AB
Stockholm 1992

ISBN 91-38-10964-6
ISSN 0375-250X

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Sida
FÖRFATTNINGSFÖRSLAG	

1	Förslag till mervärdesskattelag	5
---	---------------------------------	---

AVDELNING 1

1 kap.	Inledande bestämmelser	5
2 kap.	Omsättning	8
3 kap.	Skattepliktig omsättning och införsel	11
4 kap.	Yrkesmässig verksamhet här i landet	21
5 kap.	Omsättningsland	23
6 kap.	Skattskyldighet för handelsbolag m.fl.	28
7 kap.	Skattesats och beskattningsunderlag	29
8 kap.	Avdrag för ingående skatt	32
9 kap.	Särskilt om vissa fastighetsupplåtelser	39
10 kap.	Rätt för vissa icke skattskyldiga till återbetalning av skatt	41

AVDELNING 2

11 kap.	Faktureringskyldighet m.m.	45
12 kap.	Deklarationsskyldighet	48
13 kap.	Registreringskyldighet och deklarationsförfarandet	55
14 kap.	Fastställande av skatten	60
15 kap.	Inbetalning av skatt	66
16 kap.	Återbetalning av skatt till skattskyldiga	69
17 kap.	Skattekontroll	70
18 kap.	Särskilda avgifter m.m.	72

19 kap. Förfarandet vid återbetalning av skatt till icke skattskyldiga	76
20 kap. Överklagande	79
21 kap. Förhandsbesked	82
22 kap. Övriga bestämmelser	83
 2 Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)	 86
 3 Förslag till mervärdesskatteförfordning	 94
 4 Förslag till förordning om återbetalning av vissa indirekta skatter till utländska beskickningar m.m.	 98

BILAGOR

Bilaga 1 Mervärdesskatten i EG	101
 Bilaga 2 Uttrycket "fast driftställe" i OECD:s modell för dubbelbeskattningsavtal beträffande inkomst och förmögenhet	 151
 Bilaga 3 Förteckning över ändringar i lagen (1968:430) om mervärdesskatt	 157
 Bilaga 4 Förteckning över var bestämmelserna i lagen (1968:430) om mervärdesskatt, ML, återfinns i förslaget till ny mervärdesskattelag, NML	 167
 Bilaga 5 Vissa följdändringar i andra författningar	 179

FÖRFATTNINGSFÖRSLAG

1 Förslag till Mervärdesskattelag

Härigenom föreskrivs följande.

AVDELNING 1

1 kap. Inledande bestämmelser

Lagens tillämpningsområde

1 § Mervärdesskatt skall betalas till staten enligt denna lag

1. vid skattepliktig omsättning inom landet av varor eller tjänster, om de omsätts i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs här i landet,
2. vid skattepliktig omsättning inom landet av sådana tjänster som anges i 5 kap. 4 och 7 §§ till någon som hör hemma i Sverige, även om tjänsterna omsätts i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs utom landet, eller
3. vid skattepliktig införsel till landet.

2 § Skyldig att betala mervärdesskatt (skattskyldig) är

1. vid sådan omsättning som anges i 1 § 1: den som omsätter varan eller tjänsten,

2. vid sådan omsättning som anges i 1 § 2: den som förvärvar tjänsten, och

3. vid införsel: den som är tullskyldig enligt tullagen (1987:1065) för den införda varan.

3 § 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 här i landet* anges i 4 kap. I vilka fall en omsättning anses ha gjorts *inom landet* anges i 5 kap. Särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skyldig att betala skatten (*skattskyldig*) finns i 6 kap. Hur skatten skall beräknas (*skattesats och beskattningsunderlag*) anges i 7 kap. Den skattskyldiges rätt till *avdrag för ingående skatt* anges i 8 kap. Bestämmelser om *återbetalning av skatt* till exportföretag och andra icke skattskyldiga finns i 10 kap.

4 § I 9 kap. 1 § föreskrivs att skyldigheten att betala skatt för sådan skattepliktig fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse som anges i 3 kap. 3 § andra stycket gäller endast om skattemyndigheten på fastighetsägarens begäran har beslutat om detta. I 9 kap. finns även särskilda bestämmelser om sådan skattskyldighet och om avdragsrätten för ingående skatt.

I lagen (1987:1066) om frihet från skatt eller avgift vid införsel finns bestämmelser om frihet från skyldighet att betala skatt för skattepliktig införsel av varor i vissa fall.

Tidpunkten för skattskyldighetens inträde

5 § Skyldigheten att betala skatt enligt 1 § vid omsättning inträder när varan har avlämnats eller tjänsten har tillhandahållits eller, vid uttag, när varan eller tjänsten har tagits i anspråk. Om den som omsätter varan eller tjänsten dessförinnan får vederlag helt eller delvis för en beställd vara eller tjänst,

inträder skattskyldigheten i stället när vederlaget inflyter kontant eller på annat sätt kommer den skattskyldige till godo.

Vid upplåtelse av avverkningsrätt till skog inträder skattskyldigheten, i de fall som avses i punkt 1 femte stycket av anvisningarna till 24 § kommunal-skattelagen (1928:370), när betalning tas emot.

Vid införsel gäller i stället bestämmelserna om tull i tullagen (1987:1065).

Innebörden av vissa uttryck i denna lag

6 § Med *vara* förstås materiella ting samt gas, värme, kyla och elektrisk kraft. Med *tjänst* förstås allt annat som kan omsättas i yrkesmässig verksamhet.

7 § Med *verksamhet* förstås i 1-10 kap. och 14-22 kap. även delar av verksamheten (verksamhetsgrenar).

8 § Med *utgående skatt* förstås skatt som enligt 1 § skall betalas till staten.

Med *ingående skatt* förstås skatt som hänför sig till förvärv av varor eller tjänster eller införsel enligt 8 kap. 2 §.

9 § Med *införsel* förstås vad som enligt tullagen (1987:1065) utgör införsel.

10 § Med *staten* förstås inte de statliga affärsverken. Med *kommun* förstås kommun och landsting enligt kommunallagen (1991:900).

11 § Med *fastighet* förstås

1. vad som enligt jordabalken utgör fastighet,

2. byggnader, ledningar, stängsel och liknande anläggningar som för stadigvarande bruk anbragts i eller ovan jord och som tillhör någon annan än ägaren till jorden, och

3. tillbehör enligt 2 kap. 2 § jordabalken till byggnader som avses i punkt 2, i de fall tillbehören tillhör byggnadens ägare.

Som fastighet anses inte egendom som avses i 2 kap. 3 § jordabalken (industritillbehör).

12 § Med *personbil* förstås - förutom vad som enligt fordonskungörelsen (1972:595) utgör personbil - lastbil med skåpkarosseri och buss, om fordonets totalvikt är högst 3 500 kilogram.

13 § Med *beskattningsår* förstås den skattskyldiges beskattningsår enligt kommunalskattelagen (1928:370).

Om mervärdesskatten hänför sig till en verksamhet som inte medför skattskyldighet enligt kommunalskattelagen, förstås med beskattningsår:

1. kalenderåret, eller

2. räkenskapsåret, om detta är brutet och överensstämmer med vad som anges i 12 § bokföringslagen (1976:125).

14 § Med *utländsk företagare* förstås en näringsidkare vars verksamhet enligt 4 kap. 2, 3 eller 5 § inte är yrkesmässig verksamhet här i landet.

2 kap. Omsättning

1 § Med *omsättning av vara* förstås att en vara överläts mot vederlag. Med *omsättning av tjänst* förstås att en tjänst mot vederlag utförs, överläts eller på annat sätt tillhandahålls åt någon.

Med omsättning av vara eller tjänst förstås också att en vara eller tjänst tas i anspråk genom *uttag* enligt 2-11 §§.

Uttag av varor

2 § Med *uttag av varor* förstås att den skattskyldige

1. tillgodogör sig en vara ur verksamheten för privat ändamål,
2. överlåter en vara åt någon annan utan vederlag eller mot vederlag som understiger marknadsvärdet, eller
3. för över en vara från en verksamhet som medför skattskyldighet till en verksamhet som inte medför skattskyldighet.

3 § Vad som sägs i 2 § om uttag av varor gäller endast om den skattskyldige har haft rätt till avdrag för ingående skatt vid förvärvet av varan.

Uttag av tjänster

4 § Med *uttag av tjänster* förstås sådana åtgärder som anges i 5-8 §§.

5 § När det är fråga om tjänster som den skattskyldige omsätter åt andra mot vederlag som motsvarar marknadsvärdet anses det som uttag av tjänster att den skattskyldige

1. personligen utför en tjänst åt sig för privat ändamål, under förutsättning att han i samband därmed tar ut en vara av mer än ringa värde,
2. på annat sätt tillhandahåller en tjänst åt sig själv, exempelvis genom att låta en anställd utföra tjänsten eller genom att använda en tillgång i verksamheten,
3. utför eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst för en verksamhet som inte medför skattskyldighet, eller
4. utför, överlåter eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst åt någon annan utan vederlag eller mot vederlag som understiger marknadsvärdet.

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

6 § När det är fråga om tjänster som den skattskyldige inte omsätter åt andra mot vederlag som motsvarar marknadsvärdet anses det som uttag av tjänster att den skattskyldige

1. tillhandahåller serveringstjänster i en personalservering,
2. själv använder eller låter någon annan använda en vara, som är en omsättningstillgång i verksamheten, för privat ändamål, under förutsättning att värdet av användandet är mer än ringa, eller
3. själv använder eller låter någon annan använda en personbil eller motorcykel, som är en anläggningstillgång i verksamheten, för privat ändamål, under förutsättning att den skattskyldige är skattskyldig för omsättning av sådana fordon och att värdet av användandet är mer än ringa.

Särskilda bestämmelser om uttag av tjänster på fastighetsområdet

7 § Med uttag av tjänster förstås även att en skattskyldig förvärvar sådana tjänster som anges i andra stycket och tillför dem en egen fastighet som utgör omsättningstillgång i byggnadsrörelse enligt kommunalskattelagen (1928:370), om han i byggnadsrörelsen både tillhandahåller tjänster åt andra (byggnadsentreprenader) och utför tjänster på sådana fastigheter.

Första stycket gäller förvärv av

1. byggnads- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll, och
2. ritning, projektering, konstruktion eller andra jämförliga tjänster.

8 § Med uttag av tjänster förstås vidare att en fastighetsägare utför sådana tjänster som anges i andra stycket på en fastighet som utgör tillgång i en verksamhet som han inte är skattskyldig för. Detta gäller dock endast om

de nedlagda lönekostnaderna för tjänsterna under beskattningsåret överstiger 150 000 kronor, inräknat avgifter som grundas på lönekostnaderna.

Första stycket gäller utförande av

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

Undantag för uttag av varor och tjänster

9 § Som uttag enligt 2 § 1 eller 2 anses det inte att den skattskyldige tar i anspråk en vara för representation eller liknande ändamål, under förutsättning att avdrag för utgifterna för ändamålet medges enligt punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen (1928:370).

10 § Som uttag enligt 5 § första stycket 4 anses det inte att den skattskyldige avhjälpes en skada som han i sin verksamhet vållat någon annan.

11 § Som uttag av varor anses det inte att staten eller en kommun tar i anspråk egna varor för eget behov.

När staten eller en kommun tar i anspråk egna tjänster för eget behov anses det som uttag av tjänster endast när det gäller arbeten på stadigvarande bostäder i sådana fall som avses i 8 §.

3 kap. Skattepliktig omsättning och införsel

Generell skatteplikt

1 § Omsättning av varor och tjänster samt införsel av varor är skattepliktig om inget annat anges i detta kapitel.

Undantag på fastighetsområdet

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

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 sker som ett led i upplåtelsen av nyttjanderätten.

3 § Undantaget gäller inte vid

1. omsättning av växande skog, odling och annan växtlighet utan samband med överlåtelse av marken,
2. 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,
3. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet,
4. upplåtelse av parkeringsplatser i parkeringsverksamhet,
5. upplåtelse för fartyg eller luftfartyg av hamnar eller flygplatser,
6. upplåtelse av förvaringsboxar,
7. upplåtelse av utrymmen för reklam eller annonsering på fastigheter, och
8. upplåtelse av byggnader eller mark för djur.

Undantaget gäller inte heller när en fastighetsägare helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad eller annan anläggning, som utgör fastighet, för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §. 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. I 9 kap. finns särskilda

bestämmelser om skattskyldighet för sådan fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse som anges i detta stycke.

Undantag för sjukvård, tandvård och social omsorg

4 § Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som utgör sjukvård, tandvård eller social omsorg samt varor som omsätts som ett led i en sådan tjänst.

Undantaget omfattar endast

1. tjänster och varor som vårdgivaren eller den som bedriver omsorgen omsätter,
2. tjänster och varor som någon i egenskap av uppdragstagare till vårdgivaren eller den som bedriver omsorgen omsätter till denne, om uppdragstagarens tjänster och varor skulle ha omfattats av 1 vid tillhandahållande direkt till vårdtagaren eller den som åtnjuter omsorgen, och
3. tjänster och varor som omsätts enligt 5 § tredje stycket eller 6 § andra stycket.

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

- om åtgärderna avser vård 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.,
- om åtgärderna avser vård av sådan beskaffenhet som berättigar till sjukvårdsersättning enligt 2 kap. 5 § lagen (1962:381) om allmän försäkring, eller
- om åtgärderna avser sådan vård som i övrigt tillhandahålls 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.

Undantaget omfattar även sådana kontroller och analyser av prov som tillhandahålls vårdgivaren av någon annan som ett led i sjukvården.

Undantaget gäller inte vård av djur.

6 § Med *tandvård* förstås åtgärder för att förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador i munhålan.

Undantaget omfattar även omsättning av dentaltekniska produkter och av tjänster som avser sådana produkter, när produkten eller tjänsten tillhandahålls vårdgivaren, dentaltekniker eller den för vars bruk produkten är avsedd.

Undantaget gäller inte vård av djur.

7 § Med *social omsorg* förstås offentlig eller privat verksamhet för barnomsorg, äldreomsorg, särskilda omsorger om psykiskt utvecklingsstörda och annan jämförlig social omsorg.

Undantag för utbildning

8 § Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som utgör utbildning och varor som omsätts som ett led i utbildningen.

Undantaget omfattar endast

1. tjänster och varor som den som bedriver utbildningen omsätter, och
2. tjänster och varor som någon i egenskap av uppdragstagare till den som bedriver utbildningen omsätter till denne, om uppdragstagarens tjänster och varor skulle ha omfattats av 1 vid tillhandahållande direkt till den som skall utbildas.

Undantaget gäller inte utbildning som säljare eller uthyrare anordnar i samband med skattepliktigt tillhandahållande av varor eller tjänster.

Undantag för finansieringstjänster m.m.

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

Med *värdepappershandel* förstås

1. omsättning och förmedling av aktier, andra andelar och fordringar, oavsett om de representeras av värdepapper eller inte, och
2. fondbolags fondverksamhet enligt 1 § första stycket lagen (1990:1114) om värdepappersfonder.

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

Undantag för försäkringstjänster

10 § Från skatteplikt undantas omsättning av försäkringstjänster.

Med *försäkringstjänster* förstås

- tjänster vars tillhandahållande utgör försäkringsrörelse enligt försäkringsrörelselagen (1982:713) eller enligt lagen (1950:272) om rätt för utländska försäkringsföretag att driva försäkringsrörelse i Sverige, och
- tjänster som utförs av försäkringsmäklare eller andra förmedlare av försäkringar.

Undantag inom kulturområdet m.m.

11 § Från skatteplikt undantas följande slag av omsättning och, där så anges, införsel:

1. upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter som omfattas av 1, 4 eller 5 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk, dock inte när det är fråga om reklamalster, system och program för automatisk databehandling eller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information,
2. omsättning och införsel av ett sådant alster av bildkonst som avses i 1 § nämnda lag, om det ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo,
3. en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk samt upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av ett sådant framförande,
4. tillhandahållande av konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- och balettföreställningar samt andra jämförliga föreställningar,
5. i biblioteksverksamhet: tillhandahållande av böcker, tidskrifter, tidningar, ljud- och bildupptagningar, reproduktioner av bildkonst samt bibliografiska upplysningar,
6. i arkivverksamhet: förvaring och tillhandahållande av arkivhandlingar och uppgifter ur sådana handlingar,
7. i museiverksamhet: anordnande av utställningar för allmänheten och tillhandahållande av föremål för utställningar, och
8. framställning, kopiering eller annan efterbehandling av kinematografisk film som avser annat än reklam eller information.

Undantag inom massmedieområdet

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

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

13 § Från skatteplikt undantas omsättning av *periodiska medlemsblad* eller *periodiska personaltidningar*, dock endast i den mån en sådan publikation tillhandahålls gratis till någon eller mot vederlag till utgivaren, medlemmar eller anställda. Även införsel av en sådan publikation är undantagen från skatteplikt, om publikationen förs in till landet för att tillhandahållas på detta sätt.

14 § Från skatteplikt undantas omsättning och införsel av *periodiska organisationstidskrifter*.

Med en organisationstidskrift förstås en publikation

- som inte är en allmän nyhetstidning, ett medlemsblad eller en personaltidning, och
- som väsentligen framstår som ett organ för en eller flera sammanslutningar med det huvudsakliga syftet att verka för ett religiöst, nykterhetsfrämjande, politiskt, miljövårdande, idrottsligt eller försvarsfrämjande ändamål eller att företräda handikappade eller arbetshindrade medlemmar.

Som sammanslutning med idrottsligt ändamål räknas endast sammanslutningar som är anslutna till Sveriges riksidsrottsförbund eller Svenska korporationsidsrottsförbundet eller som är representerade i Sveriges olympiska kommitté. Som försvarsfrämjande sammanslutning räknas endast sammanslutningar som anges i 1 § kungörelsen (1970:371) om frivillig försvarsverksamhet eller som har till uppgift att stödja hemvärnets verksamhet.

15 § Från skatteplikt undantas, utöver vad som följer av 12-14 §§, införsel av utländska periodiska publikationer, när de förs in i landet för att till-

handahållas från utgivaren till prenumeranter här i landet med eller utan någons förmedling.

16 § En publikation som anges i 13-15 §§ anses som periodisk endast om den enligt utgivningsplanen utkommer med normalt minst fyra nummer om året.

17 § Undantagen i 12-15 §§ omfattar, förutom tryckta publikationer, även radio- och kassettidningar.

18 § Från skatteplikt undantas omsättning och införsel av program och kataloger för verksamheter som inte i övrigt medför skyldighet att betala skatt.

19 § Från skatteplikt undantas

1. införande eller ackvisition av annonser i publikationer som anges i 13 och 14 §§, och
2. framställning av sådana publikationer samt tjänster som framställaren tillhandahåller i samband med denna framställning.

Från skatteplikt undantas även införande av annonser i sådana publikationer som anges i 18 §.

20 § Från skatteplikt undantas Sveriges Radio-koncernens verksamhet för produktion och utsändning av radio- och televisionsprogram, i den mån verksamheten finansieras genom TV-avgiften eller statsanslag.

Undantag för vissa andra varor och tjänster

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

1. postverkets befordran av varor på annat sätt än som postpaket eller gruppreklam,
2. frimärken, dock inte när de omsätts eller förs in i landet i särskilda förpackningar som är avsedda för butiksförsäljning,
3. sedlar och mynt som är eller har varit gällande betalningsmedel, dock inte guldmynt präglade 1967 eller senare som omsätts efter sitt metallvärde,
4. läkemedel som lämnas ut enligt recept eller säljs till sjukhus eller förs in i landet i anslutning till sådan utlämning eller försäljning,
5. modersmjölk, blod eller organ från människor,
6. flygbensin och flygfotogen,
7. lotterier, inräknat vadhållning och andra former av spel,
8. tjänster som avser gravöppning eller gravskötsel när tjänsten tillhandahålls av huvudmannen för en allmän begravningsplats, och
9. fartyg för livräddning samt delar, tillbehör eller utrustning till ett sådant fartyg, under förutsättning att fartyget ställs till förfogande för Svenska Sällskapet för Räddning af Skeppsbrutne.

Undantag för inventarier m.m.

22 § Från skatteplikt undantas omsättning av inventarier, material, avfallsprodukter eller liknande varor, om

1. den skattskyldige inte har haft någon rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärvet av varan eller till mera betydande förvärv av varor eller tjänster som tillförts varan, eller
2. överföring av varan från en verksamhet till en annan har medfört skattskyldighet enligt 2 kap. 2 § 3.

Undantaget omfattar inte försäkringsföretags omsättning av varor som övertagits i samband med skadereglering och inte heller finansieringsföretags omsättning av varor som enligt köpeavtal återtagits av företaget.

Undantag för överlåtelse m.m. av verksamhet

23 § Från skatteplikt undantas omsättning av tillgångar i en verksamhet, när en sådan tillgång överläts i samband med att verksamheten överläts eller när en sådan tillgång övertas i samband med fusion eller liknande förfarande, allt under förutsättning att förvärvaren är skattskyldig enligt denna lag.

Undantag för viss omsättning från utländska företagare

24 § Från skatteplikt undantas sådan omsättning av tjänster som annars medför skattskyldighet för förvärvaren enligt 1 kap. 1 § andra stycket 2, om

1. förvärvaren är staten eller en kommun,
2. förvärvaren skulle ha haft rätt till avdrag motsvarande hela den ingående skatten, eller
3. förvärvaren inte gör sitt förvärv i en yrkesmässig verksamhet och hans sammanlagda beskattningsunderlag för sådana förvärv uppgår till högst 30 000 kronor för beskattningsåret.

Undantag för viss införsel

25 § Från skatteplikt undantas införsel av värme, kyla och elektrisk kraft.

26 § Från skatteplikt undantas införsel av

1. trycksaker som är tullfria enligt tulltaxelagen (1987:1068), om de förs in i landet som gåva eller annars utan vederlag,
2. mikrofilmer, om de förs in i landet på motsvarande sätt, och
3. spritdrycker, vin, starköl eller tobaksvaror, om de förs in i landet i den ordning som avses i 18 § 4, 6 eller 7 lagen (1977:293) om handel med drycker eller i 1 § andra stycket lagen (1961:394) om tobaksskatt.

4 kap. Yrkesmässig verksamhet här i landet

1 § Enligt 1 kap. 1 och 2 §§ skall mervärdesskatt betalas av den som omsätter en vara eller tjänst endast om omsättningen sker i en yrkesmässig verksamhet här i landet.

Vad som är yrkesmässig verksamhet här i landet

2 § En verksamhet är yrkesmässig här i landet, om

1. intäkterna av den utgör skattepliktig intäkt av näringsverksamhet enligt kommunalskattelagen (1928:370) eller lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, eller
2. den bedrivs i former som är jämförliga med sådan näringsverksamhet och vederlaget för omsättningen i verksamheten under beskattningsåret överstiger 30 000 kronor.

Om en arbetsgivare med en verksamhet som i övrigt inte medför skyldighet att betala mervärdesskatt tillhandahåller kost åt sin personal, räknas tillhandahållandet av denna tjänst som yrkesmässig verksamhet enligt första stycket endast om tjänstens marknadsvärde för beskattningsåret överstiger 30 000 kronor.

3 § En verksamhet är yrkesmässig här i landet även till den del den innefattar

1. en sådan upplåtelse av avverkningsrätt eller avyttring av skogsprodukter för vilken vederlaget utgör skattepliktig intäkt av kapital enligt 25 § 2 mom. tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt,
2. försäljning av en vara från en sådan fastighet som är privatbostadsfastighet enligt 5 § kommunalskattelagen (1928:370) eller som beskattas enligt 2 § 7 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, eller
3. uthyrning av en sådan fastighet.

I de fall som avses i första stycket 2 och 3 anses verksamheten som yrkesmässig endast om vederlaget för omsättningen i verksamheten under beskattningsåret överstiger 30 000 kronor.

4 § När en verksamhet bedrivs i enkelt bolag eller under samäganderätt, tillämpas beloppsgränserna i 2 och 3 §§ på hela verksamheten.

5 § En näringsidkare skall, även i andra fall än som anges i 2 § första stycket och 3 § första stycket, anses bedriva yrkesmässig verksamhet här i landet 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 fört in i landet för avlämnande efter montering, installation eller någon annan tjänst, eller
3. omsätter någon annan tjänst än en sådan som anges i 5 kap. 4 eller 7 §.

Särskilt om viss offentlig verksamhet

6 § Statens, ett statligt affärsverks eller en kommuns omsättning av varor eller tjänster mot vederlag utgör yrkesmässig verksamhet oavsett om den bedrivs med vinstsyfte eller inte.

7 § Sådan omsättning utgör dock inte yrkesmässig verksamhet, om omsättningen

1. sker på grundval av myndighetsutövning i stället för avtal med den som förvärvar varan eller tjänsten,
2. sker som myndighetsutövning mot någon annan än den som förvärvar varan eller tjänsten, eller
3. avser bevis, protokoll eller motsvarande över myndighetsutövning.

Omhändertagande och förstöring av avfall och föroreningar samt avloppsrening är att anse som yrkesmässig omsättning även i sådana fall som avses i första stycket, under förutsättning att åtgärderna utförs mot vederlag.

Ideella förenings verksamhet

8 § Som yrkesmässig verksamhet räknas inte en verksamhet som bedrivs av en ideell förening, när inkomsten av verksamheten utgör sådan inkomst av näringsverksamhet för vilken föreningen är frikallad från skattskyldighet enligt 7 § 5 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

5 kap. Omsättningsland

1 § Enligt 1 kap. 1 § gäller skyldigheten att betala mervärdesskatt vid omsättning endast vid omsättning inom landet.

I 2-8 §§ finns bestämmelser om i vilka fall en omsättning skall anses vara gjord inom landet. I 9-12 §§ finns bestämmelser om i vilka fall en sådan omsättning skall behandlas som om den gjorts utom landet (export).

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

Omsättning inom landet

Omsättning av varor

2 § En vara som skall transporteras till köparen är omsatt inom landet om

1. varan finns här i landet då säljaren eller någon annan påbörjar transporten till köparen, eller
2. varan inte finns här i landet då transporten påbörjas men förs in i landet av säljaren för att avlämnas här, om omsättningen ingår i säljarens yrkesmässiga verksamhet här i landet.

3 § En vara som inte skall transporteras enligt 2 § är omsatt inom landet om den finns här då den tas om hand av köparen.

Omsättning av tjänster

4 § Tjänster som avser en fastighet är omsatta inom landet, om fastigheten är belägen i Sverige.

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.

Förmedling av en transporttjänst är omsatt inom landet, om transporttjänsten är omsatt inom landet.

6 § Följande tjänster är omsatta inom landet om de utförs i Sverige:

1. artistiska framträdanden, idrott, underhållning, undervisning, vetenskapliga tjänster och liknande tjänster samt arrangemang och liknande av sådana tjänster,
2. omhändertagande, lastning och lossning av gods och andra liknande tjänster som tillhandahålls som ett led i en godstransport,
3. värdering av varor som är lös egendom, och
4. arbeten på sådan egendom.

7 § Tjänster som anges i tredje stycket är omsatta inom landet, om förvärvaren av en sådan tjänst har ett fast driftställe i Sverige och tjänsten tillhandahålls till detta driftställe. Om tjänsten inte tillhandahålls till något fast driftställe, är tjänsten omsatt inom landet om förvärvaren bor eller stadigvarande vistas i Sverige.

Om en sådan tjänst som anges i tredje stycket utnyttjas, förbrukas 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 utom landet, skall den inte anses omsatt inom landet även om den är det enligt första stycket.

Första och andra styckena gäller

1. upphovsrätter, patenträttigheter, licensrättigheter, varumärkesrättigheter och liknande rättigheter,
2. reklam- och annonseringstjänster,
3. konsulttjänster, produktutveckling, projektering, ritning, konstruktion, juristtjänster, revisortjänster, 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 slag av lösöre än transportmedel,
9. förpliktelser att helt eller delvis avstå från att utnyttja en sådan rättighet som anges i punkt 1 eller från att utöva en viss verksamhet, och
10. sådan förmedling som görs för annans räkning i dennes namn, om förmedlingen avser sådana tjänster som anges i denna paragraf.

8 § Andra tjänster än sådana som anges i 4-7 §§ är omsatta inom landet, om de tillhandahålls från ett fast driftställe i Sverige. I det fall en sådan tjänst inte tillhandahålls från något fast driftställe, är den omsatt inom landet om den som tillhandahåller tjänsten bor eller stadigvarande vistas i Sverige.

Om en uthyrningstjänst som avser transportmedel 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 till-

godogörs uteslutande utom landet, skall den inte anses omsatt inom landet även om den är det enligt första stycket.

Export av varor eller tjänster som är omsatta inom landet

9 § En vara eller tjänst som är omsatt inom landet enligt 2-8 §§ skall i de fall som anges i 10-13 §§ anses omsatt genom export. En sådan omsättning skall behandlas som om omsättningen gjorts utom landet.

Omsättning av varor

10 § En vara som är omsatt inom landet enligt 2 och 3 §§ skall anses som omsatt genom export, om

1. säljaren avlämnar varan utomlands,
2. varan direkt förs ut ur landet av en speditör eller fraktförare,
3. varan förvärvas av en utländsk företagare för dennes verksamhet i utlandet och hämtas av denne här i landet för direkt utförsel,
4. varan avlämnas i en frihamn och varan varken är avsedd att användas i frihamnen eller är att anse som omsatt inom landet enligt 12 §,
5. varan avlämnas till ett fartyg eller ett luftfartyg i utrikes trafik eller för bruk eller omsättning på ett sådant fartyg eller luftfartyg, under förutsättning att varan inte är att anse som omsatt inom landet enligt 12 §,
6. varan avlämnas för försäljning i exportbutik enligt 46 § andra stycket tullagen (1987:1065),
7. varan är en personbil eller motorcykel som vid avlämnandet är införd i exportvagnförteckning, eller
8. att varan levereras åt en utländsk företagare inom ramen för ett garantiåtagande som denne gjort.

11 § En vara som är omsatt inom landet enligt 2 och 3 §§ skall anses som omsatt genom export, även i andra fall än som avses i 10 § 3, om

1. säljaren här i landet mot ett vederlag om minst 1 000 kronor, exklusive mervärdesskatt, avlämnar en vara eller en grupp av varor, som normalt utgör en helhet, till någon som är bosatt i Danmark, Finland eller Norge, under förutsättning att säljaren kan visa att köparen i nära anslutning till avlämnandet har fört in varan eller varorna till något av dessa länder och därvid betalat mervärdesskatt eller motsvarande allmän omsättningsskatt enligt tullräkning eller en motsvarande handling, eller

2. säljaren här i landet avlämnar varor till någon som är bosatt utomlands i ett annat land än som anges i 1, under förutsättning att säljaren kan visa att köparen i nära anslutning till avlämnandet har medfört varorna vid utresa ur landet eller vid inresa till något annat land.

12 § Omsättning av varor för försäljning från kiosk eller ett liknande försäljningsställe ombord på fartyg på linjer mellan Sverige, Danmark, Finland och Norge skall anses som export enligt 10 § 3 eller 4 endast då det är fråga om spritdrycker, vin, starköl, öl, tobaksvaror, parfymer, kosmetiska preparat, toalettmedel samt choklad- och konfektyrvaror.

Omsättning av tjänster

13 § Tjänster som är omsatta inom landet enligt 4-8 §§ skall anses som omsatta genom export 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 utländska företagare inom ramen för garantiåtaganden som de gjort,

5. upplåtelse av bro eller tunnel mellan Sverige och annat land för trafik, och
6. förmedling av varor eller tjänster som är omsatta utom landet eller som är omsatta inom landet genom export enligt 9-13 §§.

6 kap. Skattskyldighet för handelsbolag m.fl.

1 § För den verksamhet som ett handelsbolag bedriver är handelsbolaget skattskyldigt.

2 § En delägare i ett enkelt bolag eller i ett partrederi är skattskyldig i förhållande till sin andel i bolaget eller rederiet. Efter ansökan av samtliga delägare kan skattemyndigheten besluta att den av delägarna som dessa föreslår tills vidare skall anses som skattskyldig för bolagets eller rederiets hela skattepliktiga verksamhet.

3 § Om någon har övertagit en verksamhet eller en del av en verksamhet, är han skattskyldig för verksamheten efter övertagandet.

4 § Om en skattskyldig har försatts i konkurs, är konkursboet skattskyldigt för verksamheten efter konkursbeslutet.

5 § Om en skattskyldig har avlidit, är dödsboet skattskyldigt för verksamheten efter dödsfallet.

6 § I 9 kap. 2 § finns särskilda bestämmelser om skattskyldighet för fastighetsägare som medgetts skattskyldighet enligt 9 kap. 1 § första stycket för fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse och som därefter överlåter fastigheten.

7 § För verksamhet som bedrivs av ett statligt affärsverk är verket skattskyldigt.

8 § Den som i egenskap av ombud i eget namn förmedlar en vara eller tjänst och uppbär likviden för denna är skattskyldig för omsättningen av varan eller tjänsten. Detsamma gäller ett producentföretag som förmedlar en vara eller tjänst genom auktionsförsäljning.

Med *producentföretag* förstås ett företag som har bildats av producenter för avsättning av deras produktion eller som har tillkommit i detta syfte.

9 § I de fall som avses i 8 § är förmedlarens huvudman skattskyldig för omsättningen av varan eller tjänsten i förhållande till förmedlaren, om huvudmannen skulle ha varit skattskyldig om han själv omsatt varan eller tjänsten.

7 kap. Skattesats och beskattningsunderlag

Skattesatsen

1 § Mervärdesskatten tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget. Skatten tas dock ut med 18 procent av beskattningsunderlaget för

1. serveringstjänster,
2. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet,
3. personbefordran utom sådan befordran där resemomentet är av underordnad betydelse,
4. transport i skidliftar, och
5. 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.

Beskattningsunderlaget vid omsättning

2 § Beskattningsunderlaget vid omsättning utgörs

1. vid annan omsättning än uttag: av vederlaget utom mervärdesskatten,
2. vid uttag, utom i de fall som anges i 3-5: av marknadsvärdet utom mervärdesskatten,
3. vid uttag för varuförsäljning från fartyg i fall som avses i 5 kap. 12 § av andra varor än där uppräknade: av inköpsvärdet utom mervärdesskatten,
4. vid uttag av tjänster som avser fastigheter: av summan av
 - de nedlagda kostnaderna,
 - den beräknade räntan på eget kapital som är bundet i sådana anläggnings-tillgångar och varulager som används för tjänsterna, samt
 - värdet av den skattskyldiges egna arbete, och
5. vid uttag i form av användande av personbil för privat bruk: av 80 procent av det schablonvärde som enligt 5 § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare har fastställts i fråga om tillhandahållandet av bilförmåner åt anställda.

3 § Med *vederlag* förstås det pris, inklusive alla pristillägg utom ränta, som följer av avtalet mellan den skattskyldige och hans kund.

4 § Om den skattskyldige i efterhand lämnar sådana bonus, rabatter eller andra nedsättningar av priset som inte är beroende av att betalning görs inom en viss tid, får han minska beskattningsunderlaget med beloppet av den lämnade prisnedsättningen.

Om en förlust uppkommer på den skattskyldiges fordran som avser vederlag, får han minska beskattningsunderlaget med beloppet av förlusten.

I 12 kap. 24 och 25 §§ finns bestämmelser om hur minskningen av beskattningsunderlaget skall redovisas i den skattskyldiges deklaration.

5 § Om en överlåten vara återtas med stöd av förbehåll om återtaganderätt enligt konsumentkreditlagen (1977:981) eller lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl., får säljaren minska beskattningsunderlaget med vad han vid avräkning med köparen tillgodoräknar denne för den återtagna varans värde. Denna rätt gäller dock endast om han kan visa att köparen helt saknat rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till dennes förvärv av varan.

6 § Med *marknadsvärde* förstås detsamma som i 42 § kommunalskattelagen (1928:370) och punkt 1 av anvisningarna därtill.

7 § När en omsättning endast delvis medför skattskyldighet, utgörs beskattningsunderlaget av den del av vederlaget, marknadsvärdet eller inköpsvärdet som hänför sig till den del av omsättningen som medför skattskyldighet. Om denna del inte kan fastställas, skall beskattningsunderlaget bestämmas genom uppdelning efter skälig grund.

När mervärdesskatten tas ut med olika procentsatser gäller motsvarande vid uppdelningen av beskattningsunderlaget.

Beskattningsunderlaget vid införsel

8 § *Beskattningsunderlaget* vid införsel av varor utgörs, om inget annat anges i 9 §, av summan av

1. varans värde, bestämt enligt föreskrifter meddelade med stöd av 4 § andra stycket tulltaxelagen (1987:1068), och

2. tull och andra statliga skatter eller avgifter, utom mervärdesskatt, som tas ut med anledning av införseln.

9 § Vid 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 utomlands: av vederlaget för reparationen samt tull och andra statliga skatter eller avgifter, utom mervärdesskatt, som tas ut med anledning av införseln,

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

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

4. om varan har tillverkats utomlands med användning av svenskt konstruktionsarbete eller någon annan liknande svensk prestation: av beskattningsunderlaget enligt 8 § minskat med däri ingående värde av sådant arbete eller sådan prestation.

8 kap. Avdrag för ingående skatt

1 § Avdrag för ingående skatt får göras enligt bestämmelserna i detta kapitel.

I 9 kap. 3 § finns särskilda bestämmelser om ingående skatt som hänför sig till förvärv i verksamheter som avser vissa fastighetsupplåtelser.

2 § Ingående skatt utgörs av skatt som hänför sig till

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 enligt 4 § första stycket 4 eller 9 kap. 3 § första stycket 2 och andra stycket,
4. förvärv inom landet av tjänster, om förvärvet har medfört skattskyldighet för förvärvaren enligt 1 kap. 2 § 2, eller
5. införsel av varor till landet.

3 § Den som är skattskyldig för omsättning av varor eller tjänster får göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller införsel i den verksamhet som medför skattskyldighet.

4 § Den som är skattskyldig för omsättning av varor eller tjänster får också göra avdrag

1. om den skattskyldige har övertagit någon annan skattskyldigs verksamhet eller en del av den: för den ingående skatt som hänför sig till den tidigare ägarens förvärv för verksamheten och som denne vid betalning skulle haft rätt till avdrag för,
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 skattskyldigheten: för den ingående skatt som hänför sig till samfällighetens förvärv, dock endast till den del som svarar mot hans andel i samfälligheten,
3. om det kan styrkas att den skattskyldige vid leverans av en vara till honom har betalat skatt för en utländsk leverantörs räkning vid varans införsel: för den skatt som tullmyndigheten tagit ut, dock endast om leverantören inte är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 1 eller 2 och om den skattskyldige hade haft avdragsrätt om han själv hade varit skattskyldig för införseln,

4. om den skattskyldige köper en fastighet och fastigheten i säljarens yrkesmässiga byggnadsverksamhet har tillförts tjänster, vars tillförande utgör skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 5 § första stycket 2 eller 7 §, utan att fastigheten därefter har tagits i bruk av säljaren: för den utgående skatt som säljaren har redovisat eller skall redovisa för uttagen,

5. om den skattskyldige är ett koncernföretag som tillhandahåller en tjänst av ett annat sådant företag i samma koncern utan att det senare företaget är skattskyldigt: för den ingående skatt som hänför sig till det sistnämnda företags förvärv eller införsel för tillhandahållande av tjänsten, dock endast i den mån det skattskyldiga företaget hade haft avdragsrätt vid ett sådant förvärv eller en sådan införsel.

Med *koncernföretag* förstås i första stycket 5 sådana företag som utgör moderföretag eller helägda dotterbolag på så sätt att ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller en svensk ömsesidig skadeförsäkringsanstalt (moderföretag) äger mer än nio tiondelar av aktierna i ett eller flera svenska aktiebolag (helägda dotterbolag). Då ett eller flera helägda dotterbolag i sin tur äger mer än nio tiondelar av aktierna i ett annat bolag, anses det bolaget också som ett koncernföretag i förhållande till dessa dotterbolag och deras moderföretag.

5 § Om den ingående skatten för ett förvärv minskar till följd av rabatt eller någon annan prisnedsättning enligt 7 kap. 4 §, minskar rätten till avdrag i motsvarande mån.

I 12 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.

6 § Rätt till avdrag för ingående skatt föreligger endast om den kan styrkas.

I 17-19 §§ finns särskilda bestämmelser om hur avdragsrätten skall styrkas i vissa fall.

Den ingående skattens storlek

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

Om ingen är skattskyldig för den omsättning genom vilken ett förvärv har gjorts, uppgår den ingående skatten

1. vid andra förvärv än sådana som anges i 2 och 3: till 19 procent av vederlaget,
2. vid förvärv av sådana varor som anges i 7 kap. 1 § andra meningen: till 15,25 procent av vederlaget, och
3. vid fastighetsförvärv enligt 4 § första stycket 4: till den där angivna utgående skatten hos säljaren.

Begränsningar av avdragsrätten

8 § Staten har inte någon avdragsrätt för ingående skatt.

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

1. stadigvarande bostäder, dock får avdrag göras för ingående skatt på ett jordbruksarrende även till den del arrendet omfattar bostad,
2. utgifter för representation och liknande ändamål för vilka avdrag vid inkomsttaxeringen inte medges enligt punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen (1928:370), eller
3. förvärv av varor för försäljning från fartyg i de fall som avses i 5 kap. 12 §.

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.

10 § Ett *finansieringsföretag* som har övertagit en säljares rätt enligt ett köpeavtal får göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till värdet av en vara som med stöd av köpeavtalet återtas av finansieringsföretaget, endast om företaget kan visa att köparen helt saknat rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till dennes förvärv av varan.

11 § Avdrag får inte göras för ingående skatt enligt 2 § 2 vid förvärv av

1. varor som helt eller till en väsentlig del består av guld, silver eller platina, om varans inköpspris understiger 175 procent av metallvärdet på inköpsdagen av guld, silvret eller platinan i varan, eller

2. skrot, avfall eller någon annan liknande vara som innehåller guld, silver eller platina.

12 § Avdrag får inte göras för ingående skatt som hänför sig till förvärv av varor som anges i andra stycket, om förvärvaren exporterar varorna utan att han kan visa att varorna innehafts endast av skattskyldiga före exporten. Om varorna exporteras efter den redovisningsperiod då avdrag gjorts, skall den skattskyldige återföra den avdragna ingående skatten enligt bestämmelserna i 12 kap. 27 §.

Första stycket gäller

1. varor som helt eller till väsentlig del består av guld, silver eller platina men som inte omfattas av avdragsförbudet i 11 §,

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.

Uppdelning av den ingående skatten i vissa fall

13 § I de fall den ingående skatten endast delvis avser förvärv eller införsel som medför avdragsrätt, får avdrag göras endast för skatten på den del av vederlaget eller inköpsvärdet som hänför sig till den del av förvärvet eller införseln som medför avdragsrätt. Om denna del inte kan fastställas, får avdragsbeloppet i stället bestämmas genom uppdelning efter skälig grund.

Vad som sagts i första stycket gäller inte om annat följer av 14 eller 16 §.

14 § Om den skattskyldiges omsättning under en redovisningsperiod 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 avser 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 medför skattskyldighet.

Personbilar och motorcyklar

15 § När *personbilar eller motorcyklar* anskaffas i annan verksamhet än yrkesmässig personbefordran, återförsäljning eller uthyrning får avdrag inte göras för ingående skatt som hänför sig till

1. förvärv av fordonet, eller
2. hyra av fordonet om det i endast ringa omfattning används i den verksamhet som medför skattskyldighet.

16 § En skattskyldig som använder en *personbil eller motorcykel* i en verksamhet som medför skattskyldighet får dra av

1. ingående skatt som hänför sig till driftkostnader för sådan användning, utan någon begränsning på grund av att fordonet delvis används för privat ändamål, och

2. hälften av den ingående skatt som hänför sig till hyra av fordonet för sådan användning, utan någon begränsning på grund av att fordonet delvis används för privat ändamål.

Första stycket 1 gäller endast om fordonet tillhör inventarierna i verksamheten eller har hyrts för användning i denna. Första stycket 2 gäller endast om fordonet har hyrts för annan verksamhet än yrkesmässig personbefordran eller uthyrning och den ingående skatten inte omfattas av avdragsförbudet i 15 § 2.

Hur rätten till avdrag skall styrkas

17 § Vid förvärv från en annan skattskyldig skall avdragsrätten styrkas genom att skattens belopp är öppet angivet i inköpsfakturan, avräkningsnotan eller en motsvarande handling.

Detta gäller dock inte om förvärvet har gjorts i detaljhandeln eller en jämförlig verksamhet mot ett vederlag som understiger 200 kronor.

18 § Vid förvärv från någon som inte är skattskyldig skall avdragsrätten styrkas genom att köpehandlingen innehåller uppgift om säljarens person- eller organisationsnummer eller, om ett sådant nummer saknas, en likvärdig uppgift.

19 § Vid förvärv av en fastighet skall den ingående skatten enligt 4 § första stycket 4 styrkas genom en av säljaren utfärdad faktura eller en jämförlig handling som visar skattens storlek.

9 kap. Särskilt om vissa fastighetsupplåtelser

1 § Skyldigheten att betala skatt enligt 1 kap. 1 § 1 för sådan skattepliktig fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse som anges i 3 kap. 3 § andra stycket gäller endast om skattemyndigheten på fastighetsägarens begäran har beslutat därom. I detta kapitel finns särskilda bestämmelser om denna skattskyldighet och om avdragsrätt för en ny ägare till fastigheten.

I detta kapitel förstås med

- *skattskyldig fastighetsägare*: den som är skattskyldig enligt första stycket, och
- *fastighet*: sådan fastighet som hyrs ut eller upplåts med skattskyldighet enligt första stycket som följd.

Skattskyldigheten vid överlåtelse

2 § En skattskyldig fastighetsägare som överlåter en fastighet skall, om han fortsätter uthyrningen eller upplåtelsen av fastigheten efter försäljningen, vara skattskyldig för denna verksamhet till dess han frånträder fastigheten.

Avdrag för ingående skatt

3 § En skattskyldig fastighetsägare har rätt att göra avdrag för ingående skatt enligt bestämmelserna i 8 kap. Han får dessutom göra avdrag

1. om han har medgetts skattskyldighet inom tre år från utgången av det kalenderår under vilket det har utförts ny-, till- eller ombyggnad av fastigheten: för den ingående skatt som hänförs till byggnadsarbetena till den del dessa avser lokaler som omfattas av medgivandet, och
2. om han har medgetts skattskyldighet inom tre år från det att han köpt fastigheten: för den ingående skatt som den tidigare ägaren har gjort avdrag för men återfört enligt 5 § på grund av fastighetsförsäljningen.

Avdragsrätt enligt första stycket 2 har även den som är skattskyldig på grund av annan verksamhet än fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse.

Hur rätten till avdrag skall styrkas

4 § I 8 kap. 17 § finns bestämmelser om hur en skattskyldig fastighetsägare skall styrka sin avdragsrätt vid förvärv enligt 3 § första stycket 1. Rätt till avdrag enligt 3 § första stycket 2 och andra stycket har den som yrkar avdrag endast om han kan styrka sin rätt genom ett av säljaren utfärdat intyg om storleken av den ingående skatt som säljaren återfört på grund av fastighetsförsäljningen. Säljaren är skyldig att utfärda ett sådant intyg, om köparen begär det.

Återföring av skatt

5 § En skattskyldig fastighetsägare skall återföra sådan ingående skatt som han har gjort avdrag för, om han inom tre år från utgången av det kalenderår under vilket han medgetts skattskyldighet

1. säljer fastigheten,
2. hyr ut eller upplåter fastigheten till någon annan än som anges i 3 kap. 3 § andra stycket, eller
3. tar i anspråk fastigheten för användning i en verksamhet som inte medför skattskyldighet.

Återföring enligt första stycket skall göras med ett belopp som svarar mot den del av det avdragna beloppet som hänför sig till den sålda delen av fastigheten eller till de lokaler som inte längre hyrs ut eller upplåts enligt 3 kap. 3 § andra stycket.

6 § En skattskyldig fastighetsägare skall återföra hälften av det i 5 § angivna beloppet, om vad som där sägs har inträffat efter tre men inom sex år från utgången av det kalenderår under vilket skattskyldigheten har medgetts.

7 § Om en fastighet övergår utan vederlag från en skattskyldig fastighetsägare till någon annan och denne sedan säljer, hyr ut eller tar i anspråk fastigheten på det sätt som sägs i 5 och 6 §§, skall de där angivna fristerna räknas från utgången av det kalenderår under vilket den förstnämnde medgetts skattskyldighet.

8 § Återföring enligt 5 eller 6 § skall göras i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken de återföringsgrundande händelserna har inträffat.

10 kap. Rätt för vissa icke skattskyldiga till återbetalning av skatt

Återbetalning till utländska företagare

Rätten till återbetalning

1 § En utländsk företagare har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt under förutsättning att

1. mervärdesskatten hänför sig till verksamhet som han bedriver i utlandet,
2. verksamheten skulle ha medfört skattskyldighet till mervärdesskatt om den bedrivits här i landet, och
3. mervärdesskatten i så fall skulle ha varit avdragsgill.

2 § En utländsk företagare som förmedlar en vara eller en tjänst för en uppdragsgivares räkning har rätt till återbetalning av mervärdesskatt endast i det fall uppdragsgivaren skulle ha haft denna rätt om han förvärvat varan eller tjänsten direkt.

Mervärdesskatt vid införsel av en vara ger inte rätt till återbetalning, om varan förs in för att inom landet levereras till en köpare.

Mervärdesskatt som avses i 8 kap. 2 § 2 ger inte rätt till återbetalning.

3 § Rätten till återbetalning inträder när en vara har levererats eller har förts in i landet eller när en tjänst har utförts.

Minimibelopp

4 § Om en ansökan avser ett helt kalenderår eller återstoden av det får återbetalning medges endast av belopp om minst 200 kronor.

I annat fall får återbetalning medges endast om beloppet uppgår till minst 1 500 kronor.

Återbetalning till andra än utländska företagare

Hjälporganisationer och utländska beskickningar m.m.

5 § Ingående mervärdesskatt som hänför sig till varor som förts in till landet eller förvärvats för att föras ut ur landet och användas för en verksamhet som bedrivs utomlands skall återbetalas, om införseln eller förvärvet gjorts av ett FN-organ eller av en riksomfattande hjälporganisation.

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

1. varor som är avsedda för inredning eller utrustning av en 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 eller lagen (1990:582) om koldioxidskatt.

7 § Medlemmar av den diplomatiska personalen vid utländska beskickningar i Sverige och lönade konsuler vid utländska konsulat i Sverige har, under förutsättning att de inte är svenska medborgare eller stadigvarande bosatta här i landet, rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt som hänför sig till förvärv av

1. radiomottagare, televisionsapparater, skivspelare, bandspelare, förstärkare och högtalare,
2. kameror, objektiv till kameror, projektorer och annan utrustning för film- eller bildåtergivning,
3. hushållsmaskiner och liknande varor, såsom diskmaskiner, kylskåp, tvättmaskiner, manglar och dammsugare,
4. skrivmaskiner, räknemaskiner och liknande,
5. möbler, belysningsarmaturer, inredningstextilier, mattor, pianon och flyglar,
6. tillbehör eller utrustning till sådana varor som anges i 1-5 eller till motorfordon,
7. tjänster på sådana varor som anges i 1-6 eller på motorfordon,
8. tjänster på en fastighet i samband med inmontering av sådana varor som anges i 3, och
9. sådana bränslen som avses i 6 § 6.

Medlemsstaters ombud vid en internationell organisation med säte i Sverige och personal hos en sådan organisation har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt som hänför sig till sådana förvärv som anges i första stycket, i den mån Sverige har träffat överenskommelse med en annan stat eller med en mellanfolklig organisation om detta.

8 § Mervärdesskatt som avses i 8 kap. 2 § 2 ger inte rätt till någon återbetalning enligt 5-7 §§.

Återbetalning enligt 7 § 1-8 medges endast om förvärvet gjorts för personligt bruk och det sammanlagda vederlaget enligt faktura eller en jämförlig handling uppgår till minst 500 kronor inräknat mervärdesskatten.

Nystartade verksamheter

9 § När det finns särskilda skäl kan skattemyndigheten efter ansökan besluta att den som påbörjat en verksamhet skall ha rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt i verksamheten innan denna medför skattskyldighet enligt 1 kap. 1 § eller rätt till återbetalning enligt 11 eller 12 §.

Kommuner

10 § En kommun har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt för vilken kommunen saknar rätt till avdrag enligt 8 kap. på grund av att skatten hänför sig till en verksamhet som inte medför skattskyldighet.

Mervärdesskatt som avses i 8 kap. 2 § 2 ger inte rätt till återbetalning.

Vissa verksamheter som är undantagna från skatteplikt

11 § Den som i en yrkesmässig verksamhet omsätter varor eller tjänster inom landet har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt 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 eller 21 § 4, 6 eller 9.

Verksamheter med omsättning utomlands (export)

12 § Den som i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs här i landet omsätter varor eller tjänster utomlands har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt för vilken han saknar rätt till avdrag enligt 8 kap. på grund av att omsättningen sker utomlands, under förutsättning att omsättningen är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 12 §, 19 § första stycket 2 eller 21 § 4 eller 6.

Gemensam bestämmelse för återbetalningsrätt enligt 9-12 §§

13 § Rätten till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 9-12 §§ omfattar endast sådan skatt som skulle ha varit avdragsgill om verksamheten hade medfört skattskyldighet.

AVDELNING 2

11 kap. Faktureringskyldighet m.m.

1 § I detta kapitel föreskrivs om skyldighet att vid omsättning av varor eller tjänster utfärda faktura eller någon annan handling eller att lämna uppgifter i en avräkningsnota eller köpehandling.

I 9 kap. 4 § finns särskilda bestämmelser om att den som överlåter en fastighet i vissa fall är skyldig att utfärda intyg om sin ingående skatt.

Faktureringskyldighet för vissa skattskyldiga

2 § Den som är skattskyldig för annan omsättning av varor eller tjänster än uttag skall, om inget annat följer av 3 eller 4 §, utfärda faktura eller en jämförlig handling för

1. varje omsättning som medför skattskyldighet,
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.

3 § Skyldigheten enligt 2 § gäller endast om den som förvärvar varorna eller tjänsterna begär en faktura eller en jämförlig handling, då det är fråga om

1. omsättning av varor eller tjänster i detaljhandeln eller en jämförlig verksamhet, eller
2. sådan omsättning av en fastighet som anges i 2 § 3.

Skyldigheten enligt första stycket 1 att på begäran utfärda en handling gäller inte om vederlaget understiger 200 kronor.

4 § Skyldigheten enligt 2 § gäller inte vid

1. omsättning för vilken avräkning mellan köparen och säljaren görs genom en avräkningsnota som upprättas av köparen, och
2. sådana förskotts- eller a conto-betalningar som avses i 12 kap. 14 § första stycket.

Fakturans innehåll

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

1. vederlaget,
2. skattens belopp,

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 13 kap. 24 § eller, då den skattskyldige inte är registrerad, dennes 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 avdragsrätten.

En faktura eller en jämförlig handling som utfärdas enligt 2 § 3 skall innehålla uppgift om den 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.

Köparens uppgifter i avräkningsnotor

6 § Om en köpare utfärdar en avräkningsnota och säljaren enligt 4 § 1 därför inte är skyldig att utfärda faktura eller en jämförlig handling, skall köparens avräkningsnota innehålla de uppgifter som anges i 5 § första stycket om fakturor och jämförliga handlingar.

När det finns särskilda skäl får dock skattemyndigheten medge att en sådan nummeruppgift som anges i 5 § första stycket 6 utelämnas.

Icke skattskyldigas uppgifter i köpehandlingar

7 § Den som överlåter en vara utan att vara skattskyldig för överlåtelsen skall i köpehandling ange sitt person- eller organisationsnummer eller, om ett sådant nummer saknas, en likvärdig uppgift, om en skattskyldig köpare begär detta.

Kreditnotor vid minskat vederlag

8 § Om en skattskyldig enligt 7 kap. 4 § första stycket första meningen minskar ett tidigare fakturerat vederlag genom att i efterhand sätta ned priset för en vara eller tjänst som tillhandahållits en annan skattskyldig, skall han utfärda en kreditnota eller en jämförlig handling.

Handlingen skall innehålla uppgift om

1. den tidigare utfärdade fakturans datum, nummer eller någon likvärdig identifikation,
2. vederlaget enligt fakturan och minskningen därav,
3. skatten enligt fakturan och minskningen därav,
4. utställarens och mottagarens namn och adress eller någon annan uppgift genom vilken de kan identifieras, och
5. den skattskyldiges registreringsnummer enligt 13 kap. 24 § eller, då den skattskyldige inte är registrerad, dennes person- eller organisationsnummer om det finns ett sådant och annars en likvärdig uppgift.

12 kap. Deklarationsskyldighet

Redovisning i deklaration

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

I 13 kap. finns bestämmelser om deklarationsförfarandet.

2 § Redovisningen skall göras för varje verksamhet för sig. En kommun skall i redovisningshänseende anses driva en enda verksamhet. Skattemyndigheten kan besluta om undantag från dessa bestämmelser.

3 § Redovisningen skall göras löpande för bestämda tidsperioder (*redovisningsperioder*). I 13 kap. 8-10 och 30 §§ anges vilka tidsperioder som utgör redovisningsperioder.

4 § För varje redovisningsperiod skall anges den utgående och ingående skatt som är hänförlig till perioden.

5 § Om en verksamhet avvecklas skall redovisningen av mervärdesskatten fullgöras till och med den redovisningsperiod under vilken avvecklingen slutförts.

Redovisningen av utgående skatt

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

1. den som omsätter en vara eller tjänst enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört omsättningen,
2. den som enligt 1 kap. 2 § 2 är skattskyldig för förvärv av en tjänst enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört förvärvet, eller
3. den som anges i 1 eller 2 har mottagit eller lämnat förskotts- eller a conto-likvid.

7 § Om den skattskyldige varken är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141), skall den utgående skatten redovisas den redovisningsperiod då skattskyldigheten har inträffat.

8 § Om en skattskyldig enligt god redovisningssed bokför sin omsättning i förteckningar som han för löpande, kan skattemyndigheten medge att han trots det får redovisa den utgående skatten för andra fordringar än sådana som anges i 9 § först den redovisningsperiod då beskattningsåret går ut. Redovisningen skall dock alltid göras senast den redovisningsperiod då betalning flyter in eller fordringen diskonteras eller överläts.

Medgivande enligt första stycket får lämnas endast om förteckningarna inte avslutas på ett sådant sätt att de utgör ett tillförlitligt underlag för redovisning enligt 6 §.

9 § Om den utgående skatten för fordringar avser varor som den skattskyldige har sålt med förbehåll om återtaganderätt enligt lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl., skall säljaren alltid redovisa den utgående skatten den redovisningsperiod då fakturan eller motsvarande handling enligt god redovisningssed har utfärdats eller borde ha utfärdats.

10 § En skattskyldig som har försatts i konkurs, skall redovisa den utgående skatt som hänför sig till omsättning för vilken skattskyldighet har inträtt innan han försattes i konkurs. Redovisningen skall göras i hans deklaration för den redovisningsperiod under vilken han försatts i konkurs, om han inte varit skyldig att redovisa skatten i en deklaration för en tidigare redovisningsperiod.

I 24 och 25 §§ finns särskilda bestämmelser om ändring av den utgående skatten till följd av prisnedsättningar eller kundförluster.

11 § En skattskyldig som överlåter eller på annat sätt överför en verksamhet eller en del av den till någon annan, skall redovisa den utgående skatt som hänför sig till omsättning för vilken skattskyldighet har inträtt före övertagandet.

I 24 och 25 §§ finns särskilda bestämmelser om ändring av den utgående skatten till följd av prisnedsättningar eller kundförluster.

12 § Vid uttag av en tjänst som sträcker sig över mer än en redovisningsperiod skall till varje redovisningsperiod hänföras den del av tjänsten som har utförts under perioden, om inte annat framgår av 13 eller 14 §.

13 § Om den som bedriver byggnadsrörelse enligt kommunalskattelagen (1928:370) utför en tjänst som till större delen avser ny-, till- eller ombyggnad av en fastighet i egen regi, skall han redovisa sådan utgående skatt som hänför sig till uttag av tjänsten senast den redovisningsperiod som infaller två månader efter det att fastigheten eller den del av denna som uttaget avser har kunnat tas i bruk.

14 § Om den som utför byggnads- eller anläggningsentreprenad har fått en betalning i förskott eller a conto, behöver han redovisa den utgående skatten på denna först den redovisningsperiod som infaller två månader efter slutbesiktning eller någon annan jämförlig åtgärd. Motsvarande gäller vid betalning i förskott eller a conto för vad som enligt denna lag räknas som leverans av vara och som tillhandahålls enligt avtal som avser byggnads- eller anläggningsentreprenad. Om den skattskyldige utfärdar en sådan faktura eller handling som avses i 11 kap. under en tidigare redovisningsperiod, skall skatten dock redovisas enligt vad som gäller för annan utgående skatt än sådan som hänför sig till förskotts- eller a conto-betalning.

Vad som sagts i första stycket gäller inte om något annat följer av bestämmelserna i 10 eller 11 § om konkurs och övertagande av en verksamhet eller en del av den.

15 § Om en skattskyldig tar ut en tjänst genom att enligt 2 kap. 5 § första stycket 2 eller 4 eller 6 § 2 eller 3 själv använda eller låta någon annan använda en personbil, får redovisningen av den utgående skatten för uttaget

anstå till den sista redovisningsperioden under det kalenderår då bilen använts.

Redovisningen av ingående skatt

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

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

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

17 § Om den skattskyldige varken är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141), skall den ingående skatten redovisas den redovisningsperiod då varan har avlämnats till den skattskyldige eller tjänsten har tillhandahållits åt honom.

18 § Om en skattskyldig har medgetts senareläggning av redovisningen av utgående skatt enligt 8 §, får avdrag för andra förvärv än sådana som avses i 19 eller 22 § göras först vid beskattningsårets utgång eller när betalning dessförinnan har erlagts.

19 § Om en vara har förvärvats genom kreditköp med förbehåll från säljaren om återtaganderätt enligt lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl., får den ingående skatten alltid dras av den redovisningsperiod under vilken en faktura eller motsvarande handling tagits emot.

20 § I fråga om sådan förskotts- eller a conto-likvid som avses i 14 § får avdrag göras först då betalning har erlagts efter det att en sådan faktura eller handling som avses i 11 kap. har tagits emot.

21 § Om en skattskyldig har försatts i konkurs, skall han senast i sin deklaration för den redovisningsperiod som löpte när han försattes i konkurs göra avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv, införsel eller förskotts- eller a conto-likvid under tiden innan han försattes i konkurs.

22 § Vid ett förvärv av avverkningsrätt till skog skall avdrag för ingående skatt göras den redovisningsperiod då betalning sker.

23 § Avdrag för ingående skatt vid införsel får göras tidigast den redovisningsperiod då den skattskyldige har tagit emot en av tullverket utfärdad tullräkning.

Ändring av tidigare redovisad utgående eller ingående skatt

24 § Om utgående skatt har redovisats i en deklaration och beskattningsunderlaget för den skatten därefter minskar genom prisnedsättning eller kundförlust enligt 7 kap. 4 §, får den skattskyldige i den ordning som gäller för hans redovisning av utgående skatt dra av ett belopp motsvarande den del av den tidigare redovisade skatten som belöper på prisnedsättningen eller kundförlusten. Om en kundförlust har föranlett ett sådant avdrag och betalning därefter inflyter, skall det avdragna beloppet i motsvarande mån redovisas på nytt.

Om en prisnedsättning gjorts eller en kundförlust uppkommit efter det att någon har övertagit en verksamhet eller en del av den från den som redovisat den utgående skatten, är det dock övertagaren som får göra det i första stycket angivna avdraget.

25 § Ändring enligt 24 § skall göras den redovisningsperiod under vilken prisnedsättningen eller kundförlusten enligt god redovisningssed bokförts eller borde ha bokförts.

Om den som har redovisat den utgående skatten försätts i konkurs innan en prisnedsättning gjorts eller en kundförlust uppkommit, skall han dock alltid göra ändringen i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken konkursen beslutats.

Avdrag för prisnedsättning åt en skattskyldig skall grundas på en kreditnota eller någon annan jämförlig handling enligt 11 kap. 8 §.

26 § Om en skattskyldig, sedan han fått avdrag för ingående skatt, har tagit emot en kreditnota eller någon annan jämförlig handling enligt 11 kap. 8 § som gäller denna skatt, skall han i den ordning som gäller för hans redovisning av ingående skatt återföra den avdragna skatten med det belopp som motsvarar den del av den tidigare redovisade skatten som belöpt på prisnedsättningen.

Om den skattskyldige har överlåtit sin verksamhet efter det att han gjort avdraget för ingående skatt, skall vad som sägs i första stycket om återföring av den skatten gälla den som får tillgodogöra sig den prisnedsättning som föranleder återföringen.

27 § Återföring av skatt i de fall som avses i 8 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 belöpt på hans förvärv av de exporterade varorna. Den skall göras i deklarationen för den redovisningsperiod då varorna har exporterats.

13 kap. Registreringsskyldighet och deklarationsförfarandet

Vem som är registreringsskyldig

1 § Den som är skattskyldig enligt denna lag skall registreras, om

1. han bedriver en verksamhet i vilken de sammanlagda beskattningsunderlagen för beskattningsåret överstiger 200 000 kronor,

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

3. han är en sådan skattskyldig som enligt 17 kap. 8 § skall företrädas av en representant här i 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 till detta.

Skyldighet att anmäla sig för registrering

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.

Särskild deklaration eller allmän självdeklaration

3 § 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 allmän självdeklaration som anges i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter.

Särskild deklaration

4 § Den särskilda deklarationen skall lämnas på heder och samvete på en blankett som fastställs av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer.

5 § En deklaration skall lämnas för varje redovisningsperiod.

6 § För varje verksamhet skall lämnas en deklaration, om inte flera verksamheter kan redovisas tillsammans enligt 12 kap. 2 §.

7 § Så länge en registrering kvarstår, gäller skyldigheten att lämna deklaration.

Redovisningsperioder för särskilda deklarationer

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.

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

10 § Skattemyndigheten kan medge att redovisningsperioder om en eller två månader får förkortas eller förlängas med ett mindre antal dagar, om en skattskyldig regelmässigt upprättar kortperiodiska bokslut.

Inlämnandet av särskilda deklarationer

11 § Deklarationen skall lämnas in till skattemyndigheten i det län där den skattskyldige är registrerad eller, om han inte är registrerad, till den skattemyndighet hos vilken han är skyldig att anmäla sig för registrering.

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 §.

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

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

Anstånd med inlämnandet av särskild deklaration

14 § Skattemyndigheten får medge den skattskyldige anstånd med att lämna sin deklaration, om han visar att han på grund av särskilda omständigheter inte kan lämna en deklaration inom den föreskrivna tiden.

Ansökan om anstånd skall ha kommit in till skattemyndigheten senast den dag då deklarationen skulle ha lämnats.

Anståndet skall omprövas, om förutsättningarna för anståndet ändras innan anståndstiden har gått ut.

När en särskild deklaration skall anses inlämnad

15 § Om inbetalning av skatt görs enligt 15 kap. 1 och 3 §§ i rätt ordning, skall deklarationen anses ha lämnats till skattemyndigheten den dag inbe-

talningskortet eller den försändelse som innehåller gireringshandlingen kommit in till en postanstalt.

Föreläggande att lämna in särskild deklaration

16 § Om den som är skyldig att lämna särskild deklaration inte gör det eller om en lämnad deklaration är ofullständig, kan skattemyndigheten förelägga den deklarationsskyldige att fullgöra vad som brister. Föreläggandet får förenas med vite.

Kontrollunderlag för särskild deklaration

17 § En deklarationsskyldig skall i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att underlag finns för fullgörandet av deklarationsskyldigheten, för kontroll av deklarationerna och för beskattningen. Underlaget skall bevaras under sju år efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått till ända.

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

Ställföreträdares skyldigheter

18 § Vad som i 4 kap. 2 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter föreskrivs om skyldigheten för ställföreträdare att lämna självdeklaration eller uppgifter gäller även i fråga om särskild deklaration för mervärdesskatt.

Förfarandet vid registrering

19 § En skattskyldig som är skyldig att anmäla sig för registrering skall anmäla sig hos skattemyndigheten i det län där hans hemortskommun är belägen.

En utländsk företagare som enligt 17 kap. 8 § skall företräddas av en representant här i landet, skall anmäla sig för registrering hos skattemyndigheten i det län där representantens hemortskommun är belägen.

20 § Den skattskyldiges anmälan skall göras på en blankett som fastställs av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer. Om någon driver flera verksamheter, skall en anmälan lämnas för varje särskild verksamhet.

21 § Om möjligt skall anmälan göras senast två veckor innan den verksamhet som medför anmälningsplikt påbörjas eller övertas.

22 § Den som har lämnat in en anmälan skall underrätta skattemyndigheten, om ett förhållande som har tagits upp i anmälningshandlingen har ändrats och på vilket sätt. Underrättelsen skall lämnas inom två veckor från det att ändringen inträffat.

23 § Skattemyndigheten beslutar i fråga om registrering och utfärdar ett särskilt bevis om beslutad registrering.

24 § Vid registreringen skall den registrerade tilldelas ett registreringsnummer.

25 § En registrering kvarstår till dess skattemyndigheten beslutar att den skall upphöra.

26 § En näringsidkare som inte har anmält sig för registrering skall på begäran av skattemyndigheten lämna sådana uppgifter om sin verksamhet som behövs för att avgöra om han är registreringsskyldig.

27 § Om någon inte i rätt ordning gör anmälan enligt 2 § eller lämnar underrättelse enligt 22 § eller uppgift enligt 26 §, kan skattemyndigheten förelägga honom att vid vite fullgöra sin skyldighet.

Allmän självdeklaration

28 § I fråga om förfarandet vid beskattningen av en sådan skattskyldig som enligt 3 § skall redovisa mervärdesskatten i allmän självdeklaration gäller bestämmelserna i 29 och 30 §§ och i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter, taxeringslagen (1990:324) och uppbördslagen (1953:272) i stället för bestämmelserna i 4-18 §§ och i 14-16 kap., 17 kap. 1-7 §§, 18 kap., 20 kap. 1, 2 och 4-9 §§ samt 22 kap. 2-4 §§ och 8 §.

29 § Den skattskyldige skall i deklarationen redovisa varje verksamhet för sig, om inte flera verksamheter kan redovisas tillsammans enligt 12 kap. 2 §.

30 § Redovisningsperioden för mervärdesskatt i en allmän självdeklaration utgörs av det beskattningsår som den allmänna självdeklarationen avser när det gäller inkomstbeskattningen.

14 kap. Fastställande av skatten

1 § Beskattningsbeslut fattas för varje redovisningsperiod med ledning av deklarationen och övriga tillgängliga handlingar.

Om skatten inte kan beräknas tillförlitligt med ledning av dessa handlingar, skall beskattningsbeslutet dock fattas på grundval av en uppskattning av den utgående och ingående skattens belopp efter vad som framstår som skäligt med hänsyn till vad som kommit fram i ärendet (*skönsbeskattning*).

2 § Om den skattskyldige har lämnat en deklaration inom den tid som anges i 13 kap. 12 eller 13 § eller inom den tid som anges i ett beslut om anstånd med att lämna deklaration, anses ett beskattningsbeslut ha fattats i enlighet med deklarationen.

Om deklarationen inte har kommit in till skattemyndigheten inom den tid som anges i första stycket, anses skatten genom beskattningsbeslut ha bestämts till noll kronor. Kommer deklarationen in till skattemyndigheten vid en senare tidpunkt anses beslut i stället ha fattats i enlighet med deklarationen, om inte ett omprövningsbeslut har meddelats dessförinnan.

Omprövning

3 § Skattemyndigheten skall ompröva ett beskattningsbeslut i en fråga som kan ha betydelse för beskattningen, om den skattskyldige begär det eller om det finns andra skäl. Att omprövning skall göras när den skattskyldige överklagat ett beskattningsbeslut framgår av 20 kap. 6 §.

Skattemyndigheten får avstå från att på eget initiativ ompröva ett beslut, om omprövningen skulle avse endast ett mindre belopp.

Om en fråga som avses i första stycket har avgjorts av en allmän förvaltningsdomstol, får skattemyndigheten inte ompröva frågan i annat fall än som anges i 7 §.

Omprövning på begäran av den skattskyldige

4 § Om den skattskyldige vill begära omprövning, skall han göra detta skriftligt. Begäran skall ha kommit in till skattemyndigheten senast sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut.

Den skattskyldige får även efter den tid som anges i första stycket begära omprövning av ett beskattningsbeslut som är till hans nackdel, om han gör sannolikt att han inte inom två månader före utgången av denna tid fått kännedom om beslutet eller om en annan handling med uppgift om skattens storlek. Begäran skall ha kommit in inom två månader från den dag han fick sådan kännedom.

5 § Ett ärende får prövas även om den skattskyldige har lämnat in sin skrivelse med begäran om omprövning till en annan skattemyndighet än den som fattat beslutet eller till en allmän förvaltningsdomstol, under förutsättning att skrivelsen har lämnats in inom den tid som anges i 4 §. Skrivelsen skall omedelbart sändas över till den skattemyndighet som fattat beslutet med uppgift om den dag då handlingen kom in till myndigheten eller domstolen.

6 § En begäran om omprövning skall vara egenhändigt undertecknad av den skattskyldige eller hans ombud. Är den inte det får skattemyndigheten utfärda föreläggande om att den skall undertecknas. Föreläggandet skall innehålla en upplysning om att omprövning inte görs om begäran inte undertecknas.

7 § En fråga får omprövas på begäran av den skattskyldige fastän frågan har avgjorts av en länsrätt eller kammarrätt genom beslut som vunnit laga kraft, om beslutet avviker från rättstillämpningen i ett regeringsrättsavgörande som har meddelats efter beslutet.

Omprövning på initiativ av skattemyndigheten

8 § Om skattemyndigheten självmant omprövar ett beslut får ett omprövningsbeslut som är till den skattskyldiges fördel meddelas senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut.

Ett sådant omprövningsbeslut får meddelas även efter denna tid, om det för-
anleds av ett beslut som en skattemyndighet eller en allmän förvaltnings-
domstol har meddelat om skatt enligt denna lag för en annan redovisnings-
period eller någon annan skattskyldig.

9 § Ett omprövningsbeslut som är till nackdel för den skattskyldige får, utom i de fall som avses i andra stycket och i 11 §, inte meddelas senare än under andra året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut.

Om den skattskyldige inte har lämnat in en deklaration i rätt tid, får ett omprövningsbeslut som är till hans nackdel meddelas efter utgången av den tid som anges i första stycket. Ett sådant omprövningsbeslut får meddelas inom ett år från den dag deklarationen kom in till skattemyndigheten, dock senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut.

Efterbeskattning

10 § Skattemyndigheten får meddela ett omprövningsbeslut som är till nackdel för den skattskyldige efter utgången av den tid som anges i 9 § första stycket under de förutsättningar och på det sätt som anges i 11--14 §§ (efterbeskattning).

11 § Efterbeskattning får beslutas om den skattskyldige

1. i en deklaration eller på annat sätt under förfarandet lämnat någon oriktig uppgift till ledning för beskattningen,
2. lämnat någon oriktig uppgift i ett mål om skatt, eller
3. underlåtit att lämna en deklaration eller infordrad uppgift och den oriktiga uppgiften eller underlåtenheten medfört att ett beskattningsbeslut blivit felaktigt eller inte fattats.

Efterbeskattning får också beslutas

1. när en felräkning, felskrivning eller något annat uppenbart förbiseende skall rättas, och
2. när en ändring föranleds av ett beslut som anges i 8 § andra stycket.

12 § Efterbeskattning i annat fall än som avses i 11 § andra stycket 2 får beslutas endast om den avser belopp av någon betydelse. Efterbeskattning får inte beslutas om det med hänsyn till omständigheterna skulle framstå som uppenbart oskäligt eller om skattemyndigheten tidigare fattat beslut om efterbeskattning som avser samma fråga.

13 § Skattemyndighetens beslut om efterbeskattning skall meddelas senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut, om inget annat anges i 14 §.

14 § Beslut om efterbeskattning enligt 11 § andra stycket 2 får meddelas även efter den tid som anges i 13 § men senast sex månader efter det beslut som föranleder ändringen.

Beslut om efterbeskattning på grund av en oriktig uppgift i ett omprövningsärende eller mål om skatt får meddelas efter den tid som anges i 13 § men senast inom ett år efter utgången av den månad då skattemyndighetens eller domstolens beslut i ärendet eller målet har vunnit laga kraft.

15 § Om den skattskyldige har avlidit, får beslut om efterbeskattning inte meddelas efter utgången av det andra året efter det kalenderår då bouppteckningen efter honom gavs in för registrering.

16 § Om den skattskyldige på det sätt som anges i 14 § andra stycket skattebrottslagen (1971:69) delgetts underrättelse om misstanke om brott som avser hans mervärdesskatt eller om åtal har väckts mot honom för ett sådant brott, får ett beslut om efterbeskattning meddelas för den redovisningsperiod som brottet avser även efter utgången av den tid som anges i 13 §. Detsamma gäller om tiden för att döma den skattskyldige till påföljd för ett sådant brott har förlängts genom beslut enligt 14 a § skattebrottslagen.

Beslut om efterbeskattning får i de fall som avses i 12 § skattebrottslagen också meddelas efter utgången av den tid som anges i 13 §.

Beslut om efterbeskattning enligt första stycket skall meddelas före utgången av kalenderåret efter det då någon av de där angivna åtgärderna först vidtagits. Beslut om efterbeskattning enligt andra stycket skall meddelas före utgången av kalenderåret efter det år då en åtgärd som avses i 12 § skattebrottslagen vidtagits. Om den skattskyldige har avlidit, skall dock ett beslut om efterbeskattning meddelas inom sex månader från dödsfallet.

17 § Beslut om efterbeskattning enligt 16 § första stycket skall, utom i de fall som avses i 12 § skattebrottslagen (1971:69), undanröjas av skattemyndigheten, om åtal inte väcks på grundval av den förundersökning som föranlett underrättelsen om brottsmisstanke eller beslutet om tidsförlängning eller, om åtal har väckts, åtalet läggs ned eller inte bifalls till någon del.

18 § Vad som sägs i 16 och 17 §§ tillämpas också på en juridisk persons beskattning, om en åtgärd som avses i 16 § första stycket har vidtagits mot den som har företrätt den juridiska personen eller om något fall som avses i 12 § skattebrottslagen (1971:69) föreligger beträffande honom.

Beslut om skatteberäkning

19 § Skattemyndigheten skall snarast efter det att en domstol meddelat beslut i ett mål om skatt fatta det beslut om skatteberäkning som föranleds av domstolens beslut.

Gemensamma bestämmelser om beskattningsbeslut

20 § En sådan ändring av ett beskattningsbeslut som berör mer än en redovisningsperiod under beskattningsåret får hänföras till den sista redovisningsperioden under beskattningsåret efter att den tid gått ut inom vilken deklarationen för den sista redovisningsperioden under beskattningsåret skall lämnas enligt 13 kap. 12 eller 13 §.

21 § Beskattningsbeslut och beslut i andra beskattningsärenden meddelas av skattemyndigheten i det län där den skattskyldige är registrerad eller, om han inte är registrerad, där han bort vara registrerad.

Bestämmelserna i 2 kap. 2 § tredje stycket taxeringslagen (1990:324) gäller även vid beslut i beskattningsärenden enligt denna lag.

Om ett beskattningsärende har ett nära samband med ett taxeringsärende som enligt 2 kap. 4 § taxeringslagen skall avgöras i en skattenämnd och det är lämpligt att ärendena prövas i ett sammanhang, får även beskattningsärendet avgöras i skattenämnden.

15 kap. Inbetalning av skatt

1 § Skatt för en viss redovisningsperiod förfaller till betalning den dag då deklarationen senast skall lämnas enligt 13 kap. 12, 13 eller 14 §.

Skatten skall betalas genom insättning på ett särskilt postgirokonto.

2 § Skatt som har fastställts på något annat sätt än enligt 14 kap. 2 § skall betalas inom den tid som skattemyndigheten bestämmer.

Skattemyndigheten kan besluta att betalningen av skatten får delas upp på högst tre betalningstillfällen, om det finns synnerliga skäl.

3 § Inbetalningen av skatten görs utan kostnad för den skattskyldige och anses ha gjorts den dag inbetalningskortet eller den försändelse som innehåller gireringshandlingen kommit in till en postanstalt.

4 § Om en skattskyldig redovisar olika verksamheter var för sig, får en överskjutande ingående skatt i en verksamhet kvittas mot en överskjutande utgående skatt i en annan verksamhet.

Om återbetalning av överskjutande ingående skatt som inte kunnat kvittas föreskrivs i 16 kap. 1 §.

Anstånd med betalning av skatt

5 § En skattskyldig kan få anstånd med betalningen av den skatt som förfaller till betalning närmast efter det att ansökan om anstånd gjorts, om hans skattebetalningsförmåga är nedsatt på grund av sjukdom eller något annat oförvållat förhållande och det finns synnerligen ömmande omständigheter. Anståndet får avse hela skatten eller en del av den. Anståndstiden får bestämmas till längst ett år efter utgången av den månad under vilken skatten förfallit till betalning.

Beslut om anstånd meddelas av skattemyndigheten.

Frågan om anståndet skall omprövas om den skattskyldiges ekonomiska förhållanden har förbättrats väsentligt sedan ett anstånd medgetts.

6 § Den skattskyldige kan av skattemyndigheten få anstånd med att betala skatten, om han överklagat ett beskattningsbeslut eller han begärt omprövning eller om det annars kan antas att skatten kommer att sättas ned. Bestämmelserna i 49 § 1, 2 och 3 mom. uppbördslagen (1953:272) gäller då.

Indrivning av skatt m.m.

7 § Om skatt inte betalas inom den tid som anges i 1 § första stycket och 5 §, tas restavgift ut på det belopp som inte betalats.

Restavgiften är 6 öre för varje hel krona av den skatt som irte betalats, dock minst 50 kronor. Öretal som uppkommer vid denna beräkning jämnas till närmast högre hela krontal.

Om särskilda omständigheter föranleder det, får skattemyndigheten besluta om befrielse från skyldighet att betala restavgift. Bestämmelserna om beskattningsbeslut gäller också för beslut om befrielse från restavgift.

8 § Om skatt inte betalas i rätt tid, skall skatten och den restavgift, som belöper på denna, drivas in.

Bestämmelserna i uppbördslagen (1953:272) om indrivning, avkortning och avskrivning gäller även i fråga om mervärdesskatt. Sådan verkställighet som avses i 15 kap. utskökningsbalken får äga rum vid indrivning av mervärdesskatt och restavgift på skatten.

9 § Om någon i egenskap av företrädare för en skattskyldig som är juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåtit att betala in skatt inom den tid som anges i 1 § första stycket och 5 §, är han tillsammans med den skattskyldige betalningsskyldig för skattebeloppet och restavgift

enligt 7 §. Betalningsskyldigheten får jämkas eller efterges om det finns särskilda skäl.

Talan om att ålägga betalningsskyldighet skall föras vid allmän domstol. Talan får inte väckas sedan den skattskyldiges betalningsskyldighet för skattebeloppet har fallit bort enligt lagen (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m. Hos den som har blivit ålagd betalningsskyldighet får indrivning görs i samma ordning som gäller för skatt.

Den som fullgjort betalningsskyldigheten för ett skattebelopp eller en restavgift enligt första stycket får söka beloppet åter av den skattskyldige.

Bestämmelsen i 4 § preskriptionslagen (1981:130) gäller vid regressfordran enligt tredje stycket.

16 kap. Återbetalning av skatt till skattskyldiga

1 § Skattemyndigheten återbetalar det överskjutande skattebeloppet

1. om en skattskyldigs avdragsgilla ingående skatt för en viss redovisningsperiod överstiger den utgående skatten, i den mån den ingående skatten inte redan har kvittats enligt 15 kap. 4 §, eller
2. om den skatt som en skattskyldig har betalat för en viss redovisningsperiod överstiger den skatt som fastställts eller anses fastställd, eller
3. om en skattskyldig i något annat fall får nedsättning i eller befrielse från skatt som han har betalat.

2 § Om den skattskyldige står i skuld för mervärdesskatt, har han vid återbetalning enligt 1 § rätt att få tillbaka bara vad som överstiger skulden och avgifter som belöper på denna. I lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter finns också föreskrifter som begränsar rätten till återbetalning.

3 § En fordran på överskjutande ingående skatt får inte särskilt överlåtas eller utmätas.

4 § I övrigt gäller uppbördslagens (1953:272) bestämmelser om restitution av skatt för återbetalning av mervärdesskatt.

17 kap. Skattekontroll

1 § Bestämmelserna i 3 kap. 17 § taxeringslagen (1990:324) gäller också för uppgifter i deklarationer för mervärdesskatt och andra handlingar som har lämnats till ledning för beskattningen eller upprättats eller för granskning tagits om hand av en myndighet vid skattekontroll.

Dessa handlingar skall förvaras hos skattemyndigheten. Handlingarna skall förstöras sju år efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret gått ut, om inte något annat föreskrivs av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer.

2 § Skattemyndigheten får förelägga den deklarationsskyldige att i den omfattning som anges i föreläggandet lämna de upplysningar som behövs för kontroll av deklarationen eller annars för beskattningen.

Skattemyndigheten får vidare förelägga den deklarationsskyldige att visa upp kontrakt, kontoutdrag, räkningar, kvitton eller liknande handlingar som behövs för kontroll av deklarationen.

Ett föreläggande får förenas med vite, om det finns anledning att anta att den deklarationsskyldige annars inte följer föreläggandet.

3 § Bestämmelserna i 3 kap. 6 § taxeringslagen (1990:324) om befrielse från skyldigheten att lämna upplysningar eller visa upp handlingar gäller även när det är fråga om mervärdesskatt.

4 § Om den som granskar en registreringsanmälan eller en deklaration finner att lämnade uppgifter bör kontrolleras genom avstämning mot räkenskaper, anteckningar eller andra handlingar, får han efter överenskommelse med uppgiftslämnaren göra en sådan avstämning vid besök hos denne eller annars vid ett personligt sammanträffande. Överenskommelse får även träffas om besiktning av lokaler, inventarier, eller annat som är av betydelse för skattekontrollen.

5 § Skattemyndigheten får förelägga en näringsidkare att lämna uppgifter om skattepliktig omsättning av varor eller tjänster som han förvärvat av, sålt till eller tillhandahållit andra näringsidkare. Bestämmelserna om befrielse från uppgiftsskyldighet i 3 kap. 3 § och 4 kap. 6 § tredje stycket lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter gäller då.

Bestämmelserna i 3 kap. 16 § taxeringslagen (1990:324) gäller för kontroll av mervärdesskatt.

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

Beslut om skatterevision meddelas av skattemyndigheten eller Riksskatteverket.

I övrigt gäller i fråga om skatterevision bestämmelserna om taxeringsrevision i 3 kap. 8--14 §§ taxeringslagen (1990:324).

7 § Riksskatteverket får meddela föreläggande enligt 2 eller 5 §.

8 § En skattskyldig näringsidkare som avses i 4 kap. 5 § skall företrädas av en av skattemyndigheten godkänd representant. En sådan representant skall enligt fullmakt av den utländske företagaren som ombud för företagaren svara för redovisningen av skatt för den verksamhet som skattskyldigheten omfattar och i övrigt företräda den utländske företagaren i frågor som gäller skatt enligt denna lag. Skattemyndigheten kan kräva att säkerhet ställs för skattens betalning. Underlag för kontroll av skatteredovisningen skall finnas tillgängligt hos representanten.

18 kap. Särskilda avgifter m.m.

Skattetillägg

1 § Om en skattskyldig i en deklaration eller i något annat skriftligt meddelande som han under förfarandet lämnat till ledning för beskattningen har lämnat en uppgift som befinns oriktig, skall en särskild avgift (*skattetillägg*) påföras honom med tjugo procent av det skattebelopp som inte skulle ha påförts honom eller som felaktigt skulle ha räknats honom till godo om den oriktiga uppgiften godtagits. Detsamma gäller om den skattskyldige har lämnat en sådan uppgift i ett mål om skatt och uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak.

Avgiftsberäkning enligt första stycket skall göras efter tio procent när den oriktiga uppgiften avser periodisering eller därmed jämförlig fråga.

2 § Om en deklaration har lämnats men avvikelse gjorts från denna med stöd av 14 kap. 1 § andra stycket, påförs den skattskyldige ett skattetillägg med tjugo procent av den skatt som till följd av uppskattningen påförs honom utöver vad som annars skulle ha påförts honom eller inte räknats honom till godo. Till den del uppskattningen innefattar rättelse av en oriktig uppgift från den skattskyldige skall dock skattetillägg tas ut enligt 1 §.

Om uppskattning har gjorts med stöd av 14 kap. 1 § andra stycket på grund av att en deklaration uteblivit, påförs den skattskyldige ett skattetillägg med tjugo procent av den skatt som påförs honom till följd av uppskattningen utöver den skatt som skulle ha påförts enligt de skriftliga uppgifter han kan ha lämnat till ledning för beskattningen. Till den del uppskattningen innefattar rättelse av en oriktig uppgift från den skattskyldige skall dock skattetillägg tas ut enligt 1 §.

3 § Underlaget för skattetillägg skall bestämmas utan hänsyn till invändningar rörande någon annan fråga än den som föranlett tillägget.

4 § Ett beslut om skattetillägg enligt 2 § andra stycket skall undanröjas om en deklaration kommit in inom en månad från utgången av den månad då den skattskyldige fått del av beslutet om skattetillägg.

5 § Skattetillägg tas inte ut i samband med rättelse av en felräkning eller felskrivning, när felaktigheten uppenbart framgår av deklarationen eller av något annat skriftligt meddelande från den skattskyldige.

Skattetillägg tas inte heller ut i den mån en avvikelse avser bedömningen av ett skriftligt yrkande, till exempel om ett avdrag eller om värdet av ett uttag, och avvikelsen inte gäller någon uppgift i sak.

Om den skattskyldige frivilligt har rättat en oriktig uppgift, skall skattetillägg inte tas ut.

Förseningsavgift

6 § Om en skattskyldig som skall lämna en deklaration utan föreläggande inte inom den föreskrivna tiden har fullgjort denna skyldighet, skall en särskild avgift (*förseningsavgift*) påföras honom med 100 kronor.

Förseningsavgiften bestäms till 200 kronor, om den skattskyldige

- har förelagts att lämna deklaration men inte fullgjort denna skyldighet inom den tid som föreskrivits i föreläggandet, eller
- inte lämnat deklaration inom den föreskrivna tiden även för minst en av de tre närmast föregående redovisningsperioderna.

En skattskyldig som varit skyldig att lämna deklaration endast efter föreläggande påförs förseningsavgift, om han underlåtit att lämna deklaration inom den tid som föreskrivits i föreläggandet. Avgiften tas ut med 200 kr.

Befrielse från särskilda avgifter

7 § En skattskyldig skall befrias helt från en särskild avgift, om det kan antas att felaktigheten eller underlåtenheten har ett sådant samband med den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller liknande förhållanden att den framstår som ursäktlig. Detsamma gäller om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till uppgiftens beskaffenhet eller någon annan särskild omständighet eller om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut den särskilda avgiften.

Befrielse från ett skattetillägg får medges helt när det belopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är ringa.

Beslut om särskilda avgifter

8 § Skattemyndigheten prövar frågor om särskilda avgifter. Beslut om skattetillägg på grund av oriktiga uppgifter i mål om skatt får meddelas inom ett år från utgången av den månad då domen eller det slutliga beslutet i målet vunnit laga kraft.

Om den skattskyldige har yrkat befrielse från en beslutad avgift, meddelas nytt beslut i avgiftsfrågan även om yrkandet inte bifallits.

Trots vad som annars föreskrivs om omprövning och överklagande skall en skattskyldigs yrkande i fråga om en särskild avgift prövas, om beslutet i den beskattningsfråga som föranlett avgiften inte har vunnit laga kraft. Detsamma gäller sådana yrkanden av Riksskatteverket till förmån för skattskyldiga.

9 § Bestämmelserna om befrielse skall beaktas även om ett yrkande om befrielse inte har framställts, i den mån det föranleds av vad som förekommit i ärendet eller målet om särskild avgift.

Om ett beskattningsbeslut i en fråga som föranlett skattetillägg ändras, skall skattemyndigheten göra den ändring av beslutet om skattetillägg som föranleds av det nya beskattningsbeslutet.

10 § Särskilda avgifter anges i hela krontal så att öretal faller bort. Om en avgift eller de sammanlagda avgifterna som skulle tas ut av en skattskyldig för en redovisningsperiod inte uppgår till 100 kronor tas inte någon avgift ut.

11 § Bestämmelserna i 1 - 9 §§ gäller även den som oriktigt har uppgett sig driva verksamhet som medför skattskyldighet enligt denna lag.

12 § En särskild avgift får inte påföras sedan den skattskyldige har avlidit.

13 § Bestämmelserna i denna lag gäller, med undantag av 14 kap. 11 § första stycket och andra stycket 2 samt 22 kap. 8 § första stycket, också för särskilda avgifter, om inget annat framgår av 1-11 §§.

Införsel

14 § Bestämmelserna om särskilda avgifter enligt denna lag tillämpas inte i de fall skatt fastställs och uppbärs vid införsel.

19 kap. Förfarandet vid återbetalning av skatt till icke skattskyldiga

Återbetalning till utländska företagare

Ansökan

1 § Den som vill få återbetalning av mervärdesskatt enligt 10 kap. 1-4 §§ skall ansöka om detta hos Riksskatteverket.

2 § En ansökan om återbetalning skall avse en period om minst tre på varandra följande kalendermånader under ett kalenderår och högst ett kalenderår. En ansökan som avser tiden till utgången av ett kalenderår får omfatta kortare tid än tre månader.

3 § Ansökan skall göras på en blankett som fastställs av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer. Till ansökan skall fogas

1. faktura eller en jämförlig handling som innehåller sådana uppgifter som anges i 11 kap. 5 § första stycket, om den ingående skatten inte hänför sig till sådan omsättning som avses i 11 kap. 3 § andra stycket, och

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

Uppgifterna i ansökan skall lämnas på heder och samvete.

4 § En ansökan skall ha kommit in senast sex månader efter utgången av det kalenderår som den avser.

Betalningsmottagare

5 § Återbetalning skall göras till en av den sökande angiven betalningsmottagare här i landet.

Omprövning m.m.

6 § Ett beslut i en fråga som avser återbetalning av mervärdesskatt skall på begäran av den sökande omprövas, om beslutet inneburit att hans ansökan inte helt har bifallits. Detsamma gäller om den sökande begär återbetalning av ytterligare mervärdesskatt för en period för vilken beslut meddelats.

En fråga som avser återbetalning av mervärdesskatt får inte omprövas om den har avgjorts av en allmän förvaltningsdomstol.

En begäran om omprövning skall vara skriftlig. Den skall ha kommit in till Riksskatteverket senast ett år efter utgången av det kalenderår som den tidigare ansökningen gäller.

7 § Om mervärdesskatt har återbetalats med ett för högt belopp på grund av en oriktig uppgift som den sökande lämnat eller på grund av felräkning, fel-skrivning eller något annat uppenbart förbiseende, är den sökande skyldig att betala tillbaka vad han fått för mycket.

Ett belopp som den sökande enligt beslut därom skall betala tillbaka får räknas av mot mervärdesskatt som han har rätt att återfå på grundval av en annan ansökan än den som föranlett den felaktiga återbetalningen. Beloppet får räknas av även om beslutet om betalningsskyldighet inte vunnit laga kraft.

8 § Åtgärder för att ta ut ett oriktigt erhållet återbetalningsbelopp får inte vidtas senare än fem år efter utgången av det kalenderår under vilket beloppet betalats ut.

Vissa förfarandebestämmelser

9 § Riksskatteverket prövar frågor om återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare och om betalningsskyldighet enligt 7 § första stycket.

10 § Beslut om betalningsskyldighet enligt 7 § första stycket får verkställas enligt bestämmelserna i utsökningsbalken.

Straff

11 § Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnar en oriktig uppgift som är ägnad att leda till att mervärdesskatt återbetalas med ett för högt belopp döms till böter eller fängelse i högst sex månader, om inte gärningen är belagd med strängare straff i brottsbalken.

Återbetalning till andra än utländska företagare

12 § Riksskatteverket prövar frågor om återbetalning enligt 10 kap. 5-8 §§. Skattemyndigheten prövar frågor om återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§.

Den som vill få återbetalning av mervärdesskatt skall ansöka om detta hos den myndighet som har att pröva ansökningen.

13 § I fråga om en ansökan om återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§ gäller vad som föreskrivs i denna lag om deklaration. För den som ansöker om sådan återbetalning gäller vad som föreskrivs i 12-18 och 20-22 kap. i fråga om den som är skattskyldig, om inget annat följer av 14 eller 15 §. Ett beslut i fråga om återbetalning av mervärdesskatt skall anses som ett beskattningsbeslut.

14 § Den som omfattas av ett beslut som meddelats enligt 10 kap. 9 § skall registreras.

Den som ansöker om återbetalning enligt 10 kap. 10, 11 eller 12 § skall registreras, om det inte finns särskilda skäl mot det.

Att den som är skattskyldig skall registreras framgår av 13 kap. 1 §.

15 § Någon ansökan om återbetalning skall inte göras för en redovisningsperiod under vilken någon ingående skatt som ger rätt till återbetalning inte har förekommit.

20 kap. Överklagande

Överklagande av skattemyndighetens beslut

1 § Följande beslut av en skattemyndighet får överklagas hos länsrätten:

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,
3. beslut enligt 10 kap. 9 §,
4. beslut enligt 13 kap. 1 § andra stycket, 23 och 24 §§ och 19 kap. 14 § i fråga om registrering, och

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

Beslut om skatterevision och skattemyndighetens beslut om föreläggande av vite får inte överklagas.

2 § Skattemyndighetens beslut i övrigt enligt denna lag överklagas hos Riksskatteverket. Riksskatteverkets beslut med anledning av ett sådant överklagande får inte överklagas.

3 § Riksskatteverkets beslut om återbetalning enligt 10 kap. och om betalningsskyldighet och avräkning enligt 19 kap. 7 § får överklagas hos kammarrätten. Beslut om avräkning får dock överklagas endast i samband med överklagande av beslut om betalningsskyldighet eller särskilt på den gunden att avräkningsbeslutet är felaktigt.

Den skattskyldiges överklagande

4 § Den skattskyldiges överklagande enligt 1 § första stycket skal vara skriftligt och ha kommit in inom sex år efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. Om beskattningsbeslutet 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 överklagande dock komma in inom två månader från den dag då den skattskyldige fick del av beslutet.

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

5 § Skattemyndigheten skall pröva om den skattskyldiges överklagande har kommit in i rätt tid. Har överklagandet kommit in för sent, skall myndigheten avvisa det, om inget annat följer av andra eller tredje stycket.

Överklagandet skall inte avvisas, om förseningen beror på att skattemyndigheten har lämnat den skattskyldige en felaktig underrättelse om hur man överklagar.

Överklagandet skall inte heller avvisas, om det inom överklagandetiden kommit in till en annan skattemyndighet än den som fattat beslutet eller till en allmän förvaltningsdomstol. Överklagandet skall då omedelbart sändas över till den skattemyndighet som fattat beslutet med uppgift om den dag då handlingen kom in till skattemyndigheten.

6 § Skattemyndigheten skall snarast ompröva det överklagade beslutet. Detta gäller dock inte om överklagandet skall avvisas enligt 5 § och inte heller om omprövning är utesluten enligt 14 kap. 3 § tredje stycket.

Ett överklagande förfaller, om skattemyndigheten ändrar beslutet så som den skattskyldige begär.

Om myndigheten ändrar beslutet på ett annat sätt än den skattskyldige begär, skall överklagandet anses omfatta det nya beslutet. Myndigheten får lämna den skattskyldige tillfälle att återkalla överklagandet om det finns skäl för det.

7 § Om överklagandet inte avvisas enligt 5 § eller förfaller enligt 6 §, skall skattemyndigheten överlämna överklagandet, sitt omprövningsbeslut och övriga handlingar i ärendet till länsrätten. Om det finns särskilda skäl får överklagandet överlämnas till länsrätten utan föregående omprövning.

Riksskatteverkets överklagande

8 § Ett överklagande av Riksskatteverket skall vara skriftligt. Det skall ha kommit in inom den tidsfrist som enligt 14 kap. 8, 9 och 13-18 §§ gäller för beslut om omprövning på initiativ av skattemyndigheten eller efter denna tid men inom två månader från den dag det överklagade beslutet meddelades.

Om ett omprövningsbeslut som avser efterbeskattning överklagas och det yrkas ändring till den skattskyldiges nackdel, skall överklagandet ha kommit in inom två månader från den dag beslutet meddelades.

Om Riksskatteverket har överklagat ett beskattningsbeslut, skall därav föranledd talan om särskild avgift föras samtidigt.

Överklagande av länsrättens och kammarrättens beslut

9 § Bestämmelserna i 6 kap. 10-24 §§ taxeringslagen (1990:324) gäller för mål enligt denna lag.

Länsrättens beslut med anledning av överklagande av beslut om anstånd med att lämna deklaration eller betala skatt får inte överklagas.

21 kap. Förhandsbesked

1 § Den särskilda nämnd som avses i 2 § lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor (skatterättsnämnden) kan på ansökan av den som bedriver eller ämnar bedriva verksamhet som medför skyldighet att betala mervärdesskatt meddela förhandsbesked i frågor som avser den sökandes skattskyldighet. Förhandsbesked får meddelas om det är av vikt med hänsyn

till den sökandes intresse eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.

2 § En ansökan om förhandsbesked skall vara skriftlig och ha kommit in före ingången av den första redovisningsperiod som berörs av den fråga förhandsbeskedet gäller.

3 § I övrigt gäller bestämmelserna i 2-4 §§, 5 § andra stycket och 6-11 §§ lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor.

22 kap. Övriga bestämmelser

Riksskatteverket

1 § Riksskatteverket leder och ansvarar för skatteförvaltningens verksamhet enligt denna lag.

Öresutjämning m.m.

2 § Belopp som avser omsättning eller skatt enligt denna lag anges i hela krontal så att öretal faller bort.

3 § Skattebelopp under 25 kronor behöver inte betalas in till staten och återbetalas inte heller.

Dödsbos ansvar för mervärdesskatt

4 § Ett dödsbo svarar inte med mera än tillgångarna i boet för sådan mervärdesskatt som påförts en avliden eller ett oskiftat dödsbo efter den som avlidit under den redovisningsperiod som skatten avser. Om boet är

skiftat svarar varje bodelägare endast för den skatt som belöper på hans lott och inte i något fall med mera än hans lott i boet utgör.

Annan statlig skatt eller avgift

5 § Vid beräkning av statlig skatt eller avgift som enligt särskild bestämmelse skall tas ut efter försäljningspriset eller något annat liknande värde skall mervärdesskatten inte räknas in i detta värde.

Behörighet att lämna uppgift

6 § Vid tillämpningen av bestämmelserna i denna lag skall ett meddelande som lämnats för en skattskyldig som är juridisk person anses vara lämnat av den skattskyldige, om det inte är uppenbart att uppgiftslämnaren saknat behörighet att företräda den skattskyldige.

Vite

7 § Vite får inte föreläggas staten, en kommun eller en tjänsteman i tjänsten. Om vite har förelagts också med stöd av en bestämmelse i taxeringslagen (1990:324) eller lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter, prövas frågan om att döma ut vitet av den länsrätt som är behörig enligt dessa lagar.

Vid prövning av en fråga om utdömande av vite får även vitets lämplighet bedömas.

Nedsättning m.m. av mervärdesskatt

8 § Om det finns synnerliga skäl kan regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer medge nedsättning av eller befrielse från mervärdesskatt.

Om befrielse från eller nedsättning av mervärdesskatt medges får medgivandet avse även särskild avgift.

Riksrevisionsverkets granskning

9 § Vid granskning inom Riksrevisionsverket av statens räkenskaper får anmärkning inte framställas i fråga om fastställelse av mervärdesskatt.

Beslut av riksdagens finans- och skatteutskott

10 § Under den tid som riksmöte inte pågår kan riksdagens finans- och skatteutskott på förslag av regeringen bestämma om skattesatser eller besluta att skatt enligt denna lag skall börja eller upphöra att tas ut.

1. Denna lag träder i kraft den ... då lagen (1968:430) om mervärdesskatt och lagen (1991:119) om återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare skall upphöra att gälla.

2. De upphävda lagarna gäller fortfarande i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet av den nya lagen.

3. Bestämmelsen i 1 kap. 5 § första stycket andra meningen gäller endast om omsättningen är skattepliktig då vederlaget kommer den skattskyldige till godo.

2 Förslag till

Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370)

Härigenom föreskrivs i fråga om kommunalskattelagen (1928:370) att 19 och 20 §§ samt punkt 23 av anvisningarna till 23 § skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

19 §¹

Till skattepliktig inkomst enligt denna lag räknas icke:

vad som vid bodelning tillfallit make eller sambo eller vad som förvärvats genom arv, testamente, fördel av oskift bo eller gåva;

vinst i svenskt lotteri eller vinst vid vinstdragning på här i riket utfärdade premieobligationer och ej heller sådan vinst i utländskt lotteri eller vid vinstdragning på utländska premieobligationer, som uppgår till högst 100 kronor;

ersättning, som på grund av försäkring jämlikt lagen (1962:381) om allmän försäkring, lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring eller lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring tillfallit den försäkrade, om icke ersättningen grundas på förvärvsinkomst eller utgör föräldrapenning, så ock sådan ersättning enligt annan lag eller särskild författning, som utgått annorledes än på grund av sjukförsäkring, som nyss sagts, till någon vid sjukdom eller olycksfall i arbete eller under militärtjänstgöring eller i fall som avses i lagen (1977:265) om statligt personskadeskydd eller lagen (1977:267) om krigsskadeersättning till sjömän om icke ersättningen grundas på förvärvsinkomst, ävensom ersättning, vilken vid sjukdom eller olycksfall

¹ Senaste lydelse 1991:1832.

tillfallit någon på grund av annan försäkring, som icke tagits i samband med tjänst, dock att till skattepliktig inkomst räknas ersättning i form av pension eller i form av livränta i den mån livräntan är skattepliktig enligt 32 § 1 eller 2 mom., så ock ersättning som utgår på grund av trafikförsäkring eller annan ansvarighetsförsäkring eller på grund av skadeståndsförsäkring och avser förlorad inkomst av skattepliktig natur;

belopp, som till följd av försäkringsfall eller återköp av försäkringen utgått på grund av kapitalförsäkring, samt belopp som arbetsgivare utan att försäkring har tecknats för anställdas räkning betalar ut och som motsvarar ersättning på grund av grupplivförsäkring, i den mån beloppet inte väsentligt överstiger vad som utgår för befattningshavare i statens tjänst;

försäkringsersättning eller annan ersättning för skada på egendom, dock att skatteplikt föreligger dels i den mån ersättningen avser annan byggnad än privatbostad eller markanläggning, dels i den mån köpeskilling, som skulle ha influtit om den försäkrade eller skadade egendomen i stället hade sålts, hade varit att hänföra till intäkt av näringsverksamhet och dels i den mån ersättningen eljest motsvarar skattepliktig intäkt av eller avdragsgill omkostnad för näringsverksamhet;

vinstandel, återbäring eller premieåterbetalning, som utgått på grund av annan personförsäkring än pensionsförsäkring eller sådan sjuk- eller olycksfallsförsäkring som tagits i samband med tjänst, samt vinstandel, som utgått på grund av skadeförsäkring, och premieåterbetalning på grund av skadeförsäkring, för vilken rätt till avdrag för premie icke förelegat;

ersättning jämlikt lagen (1956:293) om ersättning åt smittbärare om icke ersättningen grundas på förvärvsinkomst;

periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk intäkt, som icke utgör vederlag vid avyttring av egendom, i den mån givaren enligt 20 § eller punkt 5 av anvisningarna till 46 § icke är berättigad till avdrag för utgivet belopp;

stipendium som är avsett för mottagarens utbildning och inte utgör ersättning för arbete som har utförts eller skall utföras för utgivarens räkning;

stipendium som är avsett för andra ändamål och som inte utgår periodiskt och inte utgör ersättning för arbete som har utförts eller skall utföras för utgivarens räkning;

studiestöd enligt 3 eller 4 kap. studiestödslagen (1973:349), internatbidrag, studielån och resekostnadsersättning enligt 6 och 7 kap. samma lag samt sådant särskilt bidrag vilket enligt av regeringen eller statlig myndighet meddelade bestämmelser utgår till deltagare i arbetsmarknadsutbildningsamt med dem i fråga om sådant bidrag likställda, och äger i följd härav den bidragsberättigade icke göra avdrag för kostnader som avsetts ikola bestridas med bidrag av förevarande slag;

allmänt barnbidrag och förlängt barnbidrag, samt barnpension enligt lagen om allmän försäkring till den del pensionen efter varje avliden förälder inte överstiger 0,4 basbelopp;

lön eller annan gottgörelse, för vilken skall erläggas skatt enligt lagen (1958:295) om sjömansskatt;

kontantunderstöd, som utgives av arbetslöshetsnämnd med bidrag av statsmedel;

handikappersättning enligt 9 kap. 2 och 3 §§ lagen om allmän försäkring, sådan del av vårdbidrag enligt 9 kap. 4 och 4 a §§ samma lag som utgör ersättning för merkostnader, ersättning för merutgifter för resor enligt 3 kap. 7 a § samma lag eller enligt 3 kap. 5 d § lagen om arbetsskade-försäkring eller 10 § lagen om statligt personskadeskydd, särskilt pensions-tillägg enligt lagen (1990:773) om särskilt pensionstillägg till folkpension för långvarig vård av sjukt eller handikappat barn samt hemsjukvårdsbidrag och hemvårdsbidrag, som utgår av kommunala eller landstingskommunala medel till den vårdbehövande;

kommunalt bostadstillägg enligt lagen (1962:392) om hustrutillägg och kommunalt bostadstillägg till folkpension;

kommunalt bostadstillägg till handikappade;

bostadsbidrag som avses i lagen (1988:786) om bostadsbidrag;

bidrag enligt lagen (1988:1463) om bidrag vid adoption av utländska barn;

ersättning som faställts av allmän domstol eller utgått av allmänna medel till den som - utan att det skett yrkesmässigt - inställt sig inför domstol eller annan myndighet, om ersättningen avser reseersättning, traktamente eller ersättning för tidsspillan;

hittelön samt ersättning till den som i särskilt fall räddad person eller egendom i fara eller bidragit till avslöjande eller gripande av person som begått brott;

sedvanlig ersättning till den som lämnat organ, blod eller modersmjölk;

tävlingsvinst som inte hänför sig till anställning eller uppdrag och som utgår i annan form än kontant eller därmed likställd ersättning, om vinsten avser minnesföremål eller värdet inte överstiger 0,01 basbelopp avrundat till närmaste hundratal kronor;

sådan gottgörelse för utgift eller kostnad som arbetsgivare uppburit från personalsiftelse ur medel, för vilka avdrag icke medgivits vid taxering, vid första tillfälle dylika medel finnas i stiftelsen;

gottgörelse som arbetsgivare uppburit från pensionsstiftelse, till den del stiftelsen ej ägt andra medel för att lämna gottgörelsen än sådana för vilka avdrag icke åtnjutits vid avsättning till stiftelsen;

intäkter av försäljning av vilt växande bär och svampar samt kottar som den skattskyldige själv plockat till den del intäkterna under ett beskattningsår inte överstiger 5 000 kronor och inte kan hänföras till näringsverksamhet som utgör rörelse eller till lön eller liknande förmån;

ränta enligt 61 § lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt, 69 § 1 och 2 mom., 69 a § tredje stycket eller 75 a § fjärde stycket uppbördslagen (1953:272), 36 § 3 mom. lagen (1958:295) om sjömansskatt, 22 § tullagen (1973:670), 20 § lagen (1982:1006) om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar, 5 kap. 13 § lagen (1984: 151) om punktskatter och prisregleringsavgifter, 40 § lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter, 24 § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare eller 32 och 34 §§ tullagen (1987:1065);

ränta som enligt bestämmelserna i 3 kap. 23 § 4 och 5 lagen (1990: 100) ränta som enligt bestämmelserna i 3 kap. 23 § 4 och 5 lagen (1990: 100)

325) om självdeklaration och kontrolluppgifter inte redovisas i kontrolluppgift om sådan ränta för den skattskyldige under ett beskattningsår sammanlagt inte uppgår till 500 kronor.

325) om självdeklaration och kontrolluppgifter inte redovisas i kontrolluppgift om sådan ränta för den skattskyldige under ett beskattningsår sammanlagt inte uppgår till 500 kronor;

vad som utgör utgående skatt enligt mervärdesskattelagen (0000:000).

Beträffande ersättning som utfaller på grund av avtalsgruppsjukförsäkring gäller särskilda bestämmelser i 32 § 3 a mom. och punkt 12 av anvisningarna till 22 §.

20 §²

Vid beräkningen av inkomsten från särskild förvärvskälla skall alla omkostnader under beskattningsåret för intäkternas förvärvande och bibehållande avräknas från samtliga intäkter i pengar eller pengars värde (bruttointäkt) som har influtit i förvärvskällan under beskattningsåret.

Avdrag får inte göras för:

den skattskyldiges levnadskostnader och därtill hänförliga utgifter, såsom vad skattskyldig utgett som gåva eller som periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning till person i sitt hushåll;

sådana kostnader för hälsovård, sjukvård samt företagshälsovård som anges i anvisningarna;

kostnader i samband med plockning av vilt växande bär och svampar eller kottar till den del kostnaderna inte överstiger de intäkter som är skattefria enligt 19 §;

² Senaste lydelse 1991:1832.

värdet av arbete, som i den skattskyldiges förvärvsverksamhet utförts av den skattskyldige själv eller andre maken eller av den skattskyldiges barn som ej fyllt 16 år;

ränta på den skattskyldiges eget kapital som har nedlagts i hans förvärvsverksamhet;

svenska allmänna skatter;

kapitalavbetalning på skuld;

ränta enligt 8 kap. 1 § studiestödslagen (1973:349);

avgift enligt lagen (1972:435) om överlastavgift;

avgift enligt 10 kap. plan- och bygglagen (1987:10);

avgift enligt 10 kap. 7 § utlänningslagen (1989:529);

avgift enligt 26 § arbetstidslagen (1982:673);

skadestånd, som grundas på lagen (1976:580) om medbestämmande i arbetslivet eller annan lag som gäller förhållandet mellan arbetsgivare och arbetstagare, när skadeståndet avser annat än ekonomisk skada;

företagsbot enligt 36 kap. brottsbalken;

straffavgift enligt 8 kap. 7 § tredje stycket rättegångsbalken;

belopp för vilket arbetsgivare är betalningsskyldig enligt 75 § uppbördslagen (1953:272) eller för vilket betalningsskyldighet föreligger på grund av underlåtenhet att göra avdrag enligt lagen (1982:1006) om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar;

avgift enligt lagen (1976:206) om felparkeringsavgift;

kontrollavgift enligt lagen (1984:318) om kontrollavgift vid olovlig parkering;

överförbrukningsavgift enligt ransoneringslagen (1978:268);

vattenföroreningsavgift enligt lagen (1980:424) om åtgärder mot vattenförorening från fartyg;

avgift enligt 3 § lagen (1975:85) med bemyndigande att meddela föreskrifter om in- eller utförsel av varor;

lagringsavgift enligt lagen (1984:1049) om beredskapslagring av olja och kol eller lagen (1985:635) om försörjningsberedskap på naturgasområdet;

avgift enligt 18 § lagen (1902:71 s. 1), innefattande vissa bestämmelser om elektriska anläggningar;

kapitalförlust m.m. i vidare mån
än som särskilt föreskrivs.

kapitalförlust m.m. i vidare mån
än som särskilt föreskrivs;

*ingående mervärdesskatt för
vilken det föreligger rätt till av-
drag enligt 8 kap. mervärdesskat-
telagen (0000:000 eller rätt till
återbetalning enligt 10 kap. sam-
ma lag.*

Anvisningarna

till 23

23.³ Avdrag för göras för fastighetsskatt och särskild löneskatt på pensionskostnader och speciella för näringsverksamheten utgående skatter och avgifter till det allmänna. Däremot får svenska allmänna skatter inte dras av (se 20 §).

*Avdrag får göras för mervär-
desskatt som har återförts enligt 9
kap. 5 eller 6 § mervärdesskatte-
lagen (0000:000) och inbetalats
till staten.*

Premie för grupplivförsäkring, som tecknats av fysisk person i hans egenskap av utövare av viss näringsverksamhet, utgör avdragsgill omkostnad i näringsverksamheten. Om den ersättning, som kan komma att utfalla på grund av försäkringen, utgår efter väsentligt förmånligare grunder än vad som gäller enligt grupplivförsäkring för befattningshavare i statens tjänst, skall dock endast den del av premien som kan anses motsvara förmåner

³ Senaste lydelse 1991:1832.

enligt grupplivförsäkring för nämnda befattningshavare räknas som omkostnad i näringsverksamheten.

Avdrag medges för kostnader för egen hälsovård i den mån förmån av fri sådan vård för anställd är skattefri enligt 32 § 3 b mom. första stycket.

Bestämmelserna i punkt 6 av anvisningarna till 33 § om avdrag för avgift till erkänd arbetslöshetskassa gäller också beträffande inkomst av näringsverksamhet.

Bestämmelserna i punkt 4 av anvisningarna till 33 § om avdrag för kostnader för resor till och från arbetsplatsen gäller också beträffande inkomst av näringsverksamhet.

Denna lag träder i kraft den Äldre bestämmelser tillämpas fortfarande i fråga om mervärdesskatt enligt lagen (1968:430) om mervärdesskatt.

3 Förslag till

Mervärdesskatteförordning

Regeringen föreskriver följande.

1 § Uttryck som används i denna förordning har samma innebörd som i mervärdesskattelagen (0000:000).

2 § Riksskatteverket fastställer blanketter och formulär till andra handlingar som behövs för

1. anmälan och beslut om registrering,
2. redovisning av skatt (deklarationsblanketter),
3. inbetalning och återbetalning av skatt,
4. beskattningsbeslut, och
5. skattekontroll.

3 § Skattemyndigheten skall tillhandahålla den skattskyldige blanketter för anmälan om registrering, redovisning av skatt och inbetalning av skatt.

4 § Förordningen (1957:515) om fullgörande av deklarationsskyldighet för staten, landstingskommun, kommun m.m. gäller i fråga om mervärdesskatt, om inte annat följer av mervärdesskattelagen (0000:000).

5 § I de fall som avses i 5 kap. 11 § 2 mervärdesskattelagen (0000:000) skall säljaren i sina räkenskaper ha

1. ett intyg, som är utfärdat av en av skattemyndigheten godkänd intygsgivare och som utvisar att köparen i nära anslutning till avlämnandet har medfört varorna vid utresa ur landet, eller
2. en annan handling, som utvisar att köparen i nära anslutning till avlämnandet har medfört varorna vid inresa till något annat land.

En säljare kan anses ha fullgjort sin skyldighet på annat sätt än som sägs i första stycket, om det finns särskilda skäl.

6 § Om skatt inte har betalats i rätt tid enligt 15 kap. 1 § första stycket eller 5 § mervärdesskattelagen (0000:000), skall den skattskyldige föreläggas att betala in det återstående beloppet inom viss tid.

7 § Om en skattskyldig inte inom föreskriven tid fullgör sin betalningsskyldighet, skall skattemyndigheten överlämna ärendet till kronofogdemyndigheten för indrivning.

8 § Bestämmelserna i 31-43 §§ uppbördsförordningen (1967:626) skall tillämpas även i fråga om mervärdesskatt.

9 § Återbetalning av skatt enligt 16 kap. 1 § mervärdesskattelagen (0000:000) skall göras skyndsamt.

10 § Den som är skattskyldig för införsel av en vara skall på anmodan av tullmyndigheten lämna en skriftlig försäkran om det ändamål för vilket varan förs in.

11 § En försändelse till en skattskyldig skall sändas i ett vanligt brev, om inget annat följer av andra stycket.

En försändelse skall delges mottagaren, om

1. försändelsen innehåller ett föreläggande för mottagaren att vid vite fullgöra något,
2. försändelsen innehåller ett beslut som har meddelats efter den 30 juni sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut och som innebär att den skattskyldige inte får fullt bifall till sin begäran om omprövning eller att skattemyndigheten på eget initiativ omprövar ett beslut till den skattskyldiges nackdel, eller

3. det i annat fall är av betydelse att få ett bevis om att ett föreläggande eller någon annan handling har kommit mottagaren tillhanda.

12 § Handlingar som har tillhandahållits en skattemyndighet av en annan myndighet enligt 17 kap. 5 § andra stycket mervärdesskattelagen (0000:000) får granskas endast av den tjänsteman som skattemyndigheten har utsett. Skattemyndigheten skall se till att tjänstemannen väl lämpar sig för uppdraget och skall erinra honom om vikten av att föreskriven tystnadsplikt iakttas.

13 § Deklarationer och övriga i 17 kap. 1 § mervärdesskattelagen (0000:000) avsedda handlingar skall förvaras på ett sådant sätt att obehöriga inte kan komma åt dem.

14 § Bestämmelserna i 4-6 §§ taxeringsförordningen (1990:1236) om taxeringsrevision skall tillämpas även i fråga om skatterevision.

15 § En allmän förvaltningsdomstol skall underrätta skattemyndigheten om beslut i mål enligt mervärdesskattelagen (0000:000) även om skattemyndigheten inte är part i målet.

En allmän förvaltningsdomstol skall även lämna uppgifter till Riksskatteverket om beslut i mål enligt mervärdesskattelagen.

16 § En skattemyndighet skall underrätta kronofogdemyndigheten, om skattemyndigheten eller en domstol meddelar ett beslut som rör en fordran på obetald skatt eller avgift och fordringen har lämnats över till kronofogdemyndigheten för indrivning.

17 § Om en skattskyldig behöver ställa säkerhet för att han skall få anstånd enligt 15 kap. 6 § mervärdesskattelagen (0000:000), skall skattemyndigheten underrätta honom om den tid inom vilken säkerheten skall ställas.

Beslut om anstånd med inbetalning av skatt skall sändas skyndsamt till kronofogdemyndigheten.

18 § Riksskatteverket får meddela de ytterligare föreskrifter som behövs för verkställigheten av bestämmelserna i mervärdesskattelagen (0000:000) om

1. register och registreringsnummer för skattskyldiga,
2. ett särskilt postgirokonto för inbetalning av skatt,
3. återbetalning av skatt till skattskyldiga och till sådana icke skattskyldiga som avses i 10 kap. 9-13 §§ mervärdesskattelagen, och
4. de handlingar som enligt 19 kap. 3 § mervärdesskattelagen skall fogas till en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare.

19 § Riksskatteverket får meddela de ytterligare föreskrifter som behövs för verkställigheten av 7 § och 15 § andra stycket .

20 § Generaltullstyrelsen får meddela de ytterligare föreskrifter som behövs för verkställigheten av bestämmelserna i mervärdesskattelagen (0000:000) om införsel av varor.

Denna förordning träder i kraft den ... då förordningen (1968:431) om mervärdesskatt skall upphöra att gälla.

Den upphävda förordningen tillämpas fortfarande i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet av den nya förordningen.

4 Förslag till Förordning om återbetalning av vissa indirek- ta skatter till utländska beskickningar m.m.

Regeringen föreskriver följande.

1 § Denna förordning gäller återbetalning av skatt enligt

27 § lagen (1957:262) om allmän energiskatt,

6 § lagen (1961:372) om bensinskatt,

3 § lagen (1990:582) om koldioxidskatt, och

10 kap. 5-8 §§ mervärdesskattelagen (0000:000).

2 § Ansökan om återbetalning enligt 10 kap. 5 § mervärdesskattelagen (0000:000) skall göras skriftligen av den som är berättigad till återbetalning.

Ansökan skall vara åtföljd av en faktura eller en jämförlig handling i original eller kopia. Handlingen skall innehålla sådana uppgifter som anges i 11 kap. 5 § första stycket mervärdesskattelagen.

3 § Ansökan om återbetalning enligt de andra bestämmelser som anges i 1 § skall, när det gäller en beskickning, ett konsulat eller en internationell organisation som avses i bestämmelserna, göras skriftligen av chefen för beskickningen eller konsulatet eller av den som i Sverige får företräda den internationella organisationen.

En särskild ansökan skall lämnas in för beskickningen, konsulatet eller organisationen och för varje person som är berättigad till återbetalning.

Ansökan skall lämnas till Utrikesdepartementet och omfatta inköpen under ett kalenderkvartal. Ansökan skall vara åtföljd av en faktura eller en jämförlig handling i original eller kopia. Handlingen skall beträffande

mervärdesskatt innehålla sådana uppgifter som anges i 11 kap. 5 § första stycket mervärdesskattelagen (0000:000). Beträffande övriga skatter skall handlingen innehålla uppgift om säljarens och köparens namn och adress, leveransdagen, volymen eller vikten, priset samt, om handlingen avser bensin eller motorbrännolja, fordonets registreringsnummer.

Utrikesdepartementet skall överlämna ansökan till Riksskatteverket med uppgift om huruvida förvärvet har gjorts av någon som har rätt till återbetalning enligt de i 1 § angivna bestämmelserna.

4 § Beslut om sådan återbetalning som avses i 3 § meddelas för kalenderkvartal.

5 § Riksskatteverket får meddela de ytterligare föreskrifter som behövs för verkställigheten av denna förordning.

1. Denna förordning träder i kraft den ...

2. Genom förordningen upphävs

1. förordningen (1972:833) om återbetalning av mervärdeskatt i vissa fall,
2. förordningen (1985:93) om återbetalning i vissa fall av skatt på bensin, m.m., och

3. förordningen (1986:77) om återbetalning av mervärdeskatt för varor avsedda för bistånd och hjälp utomlands.

3. De upphävda förordningarna tillämpas fortfarande i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet av den nya förordningen.

Mervärdesskatten i EG

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Sida
1 INLEDNING	103
2 EG-BESTÄMMELSER	104
2.1 Några grunddrag i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv	105
2.1.1 Allmän översikt	105
2.1.2 Särskilt om tidpunkten för den beskattnings- grundande händelsen	107
2.1.3 Särskilt om betalningsskyldiga personer	108
2.1.4 Särskilt om uttagsbeskattningen	110
2.2 Avdragsrätten	114
2.2.1 Förutsättningar för avdragsrätt	114
2.2.2 Avdragsrätt vid blandad verksamhet, dokumentationskrav m.m.	116
2.2.3 Avdragsbegränsningar vid förvärv av vissa varor och tjänster	117
2.2.4 Ingen avdragsrätt för s.k. fiktiv skatt	119
2.3 Export och beskattningsland m.m.	119
2.3.1 Principerna	119
2.3.2 Transaktionsland för varor (art. 8)	121
2.3.3 Transaktionsland för tjänster (art. 9)	124
2.3.4 Skattefrihet vid export och liknande trans- aktioner (art. 15)	135

2.3.5	Skattefrihet vid import samt vid viss internationell godstrafik (art. 14 resp. 16)	139
2.4	Begagnade varor, konstverk, antikviteter och samlar- föremål	140
2.5	De mindre företagen	141
2.6	Ett förenklat system för jordbruk, skogsbruk och fiske . . .	143
2.7	Resebyråer	144
2.8	Koncerner o.d.	145
3	ÖVERGÅNGEN TILL EG:S INRE MARKNAD	145
3.1	Den inre marknaden i EG	145
3.2	Några centrala harmoniseringsområden	146
3.3	Övergångsordningen	148

1 INLEDNING

I utredningsdirektiven (dir. 1990:01) sägs bl.a. att översynen av ML bör så långt möjligt innebära att lagstiftningen i systematiskt hänseende harmoniseras med den ordning som råder inom EG. Det framhålls vidare att ML:s tekniska lösningar i flera fall avviker från den ordning som gäller inom EG. Som exempel nämns ML:s bestämmelser om vad som skall anses som export resp. omsättning inom landet.

I direktiv till samtliga kommittéer och särskilda utredare angående beaktande av EG-aspekter (dir. 1988:43) anges bl.a., att Sverige skall medverka i EFTA:s och EG:s arbete på att avskaffa fysiska, tekniska och fiskala hinder i syfte att så långt möjligt skapa rörlighet för varor, tjänster, människor och kapital i Västeuropa. I direktiven uttalar föredragande statsrådet därefter följande.

"Mot bakgrund av vad jag nu har redovisat bör de kommittéer och särskilda utredare som har till uppgift att lämna förslag som berör den fria rörligheten för varor, tjänster, människor och kapital eller på annat sätt berör det västeuropeiska integrationsarbetet få direktiv enligt följande.

- Kommittéer och särskilda utredare skall undersöka vilken gemensam ordning som i förekommande fall råder inom EG inom det aktuella ämnesområdet och i sina förslag ta tillvara de möjligheter till harmonisering som finns.
- Kommittéer och särskilda utredare skall redovisa hur de förslag som läggs fram förhåller sig till EG:s motsvarande regler, direktiv eller förslag till direktiv från EG-kommissionen. - Om kommitténs eller utredarens förslag skiljer sig härifrån, skall skälen för detta redovisas.
- Kommittéer och särskilda utredare skall redovisa de statsfinansiella och övriga samhällsekonomiska effekter som uppkommer av de förslag som läggs fram som innebär anpassning till EG:s regler, direktiv eller förslag till direktiv från EG-kommissionen. Kommittéerna och utredarna skall i de fall då ökade statsfinansiella kostnader bedöms uppstå lämna förslag till finansiering. På motsvarande sätt skall effekterna av eventuella avvikelser från EG:s regelsystem redovisas."

Utredningen har i sitt delbetänkande, SOU 1990:67, beaktat det nu sagda såvitt avser frågan om återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare. I den här redogörelsen behandlas andra direktivbestämmelser för vilka en harmonisering i tekniskt hänseende kan komma att behöva övervägas. Utredningen har haft direkta kontakter med företrädare för EG-kommissionen.

Med hänsyn till redogörelsens syfte redovisas många av bestämmelserna i nära överensstämmelse med sin ordalydelse. Redogörelsen utgår från den engelska versionen av direktivbestämmelserna.

Alla hänvisningar till EG-bestämmelser i det följande gäller EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEC) om inget annat anges. EG-kommissionen lade 1987 fram ett direktivförslag Removal of fiscal frontiers (COM/87/ 322 final/2 och COM/90/ 182 final). Förslaget betecknas i de följande avsnitten endast som 1987 års förslag. Så sent som i december 1991 har offentliggjorts ett av EG:s ministerråd antaget direktiv, som grundar sig på det förslaget (dir. 9796/91, FISC 124). Direktivet innehåller bl.a. sådana ändringar av det sjätte mervärdesskattedirektivet som betingas av införandet av den s.k. inre marknaden. Direktivet innehåller dessutom övergångsbestämmelser för tiden den 1 januari 1993 - den 31 december 1996. Dessa övergångsbestämmelser avser emellertid förhållandet vid transaktioner mellan medlemsländerna under denna period. Övergångsordningen behandlas i avsnitt 3. Direktivet betecknas fortsättningsvis i allmänhet enbart som 1991 års direktiv eller 1991 års ändringsdirektiv.

2 EG-BESTÄMMELSER

Inledningsvis måste påpekas att EG:s mervärdesskattedirektiv ger bindande anvisningar till medlemsländerna för hur deras mervärdesskattelagstiftning skall vara utformad i olika avseenden. Direktiven innehåller emellertid inte

regler som omfattar mervärdesskatten i dess helhet. Vissa frågor lämnas helt eller delvis till medlemsländernas bestämmande. Eftersom det inte är fråga om regler som riktar sig direkt till skattskyldiga, skiljer sig uppbyggnaden av direktiven ofta från uppbyggnaden av en skattelagstiftning. Den i direktiven använda systematiken kan således i motsvarande mån inte användas direkt för en svensk lagstiftning.

EG:s huvudprinciper för mervärdesskatten finns i det sjätte mervärdesskattedirektivet. I avsnitt 2.1 redogörs för några grunddrag i det direktivet. I avsnitt 2.2 redogörs för direktivbestämmelser om avdragsrätten. Direktivbestämmelser om export och beskattningsland m.m. behandlas i avsnitt 2.3. I avsnitten 2.4-2.8 behandlas vissa särskilda frågor.

2.1 Några grunddrag i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv

2.1.1 Allmän översikt

Bestämmelserna i direktivet skiljer sig från ML bl.a. på så sätt att regelstrukturen och begreppen är delvis annorlunda. Exempelvis har ML:s begrepp skattskyldig, skattskyldighet och skatteplikt inga exakta motsvarigheter. I den engelska versionen används uttryck som "taxable person", "taxable transactions", "chargeable event", "chargeability of tax" och "persons liable for payment for tax".

Den grundläggande bestämmelsen finns i art. 2. Där anges att mervärdesskatt skall tas ut vid tillhandahållandet av varor eller tjänster ("the supply of goods or services"), om de tillhandahålls mot vederlag av en "taxable person". Vidare anges att skatt skall tas ut vid import av varor (införsel).

Som "*taxable person*" anses i princip varje näringsidkare (jfr art. 4 p. 1 och 2). Uttrycket omfattar således även den som inte bedriver en verksamhet för vilken mervärdesskattskyldighet inte föreligger. Uttryckets innebörd överensstämmer närmast med yrkesmässighetsbegreppet i ML. Det bör noteras att en medlemsstat kan behandla företag inom en koncern som en enhet i mervärdesskattehänseende även om företagen är olika personer i civilrättsligt hänseende (se avsnitt 2.8).

I direktivets kap. V (art. 5-7) räknas upp vilka slag av transaktioner som skall anses som sådana tillhandahållanden som anges i den nämnda grundbestämmelsen, art. 2., dvs. "supply of goods" (art. 5), "supply of services" (art. 6) och "imports" (art. 7). Rubriken till kapitlet är "*Taxable transactions*". En lämplig översättning torde vara *beskattningsbara transaktioner*. Allt efter sitt sammanhang får utläsas om bestämmelser med detta uttryck endast avser sådana transaktioner som inte är skattefria, dvs. inte är undantagna ("exempted") från beskattning enligt kap. X, art. 13-16, "Exemptions". Det kan noteras att de nya varu- och tjänstebegreppen i ML, med något undantag, medför att ML och direktivet överensstämmer. Vad som enligt ML skall anses som tillhandahållanden av varor resp. tjänster motsvarar nämligen för det mesta vad som enligt direktivet skall, eller får, anses utgöra beskattningsbara transaktioner av resp. slag (jfr 7 § ML och prop. 1989/90:111 s. 189). Vidare bör det uppmärksammas att enligt direktivet skall, eller får, vissa uttagssituationer jämföras med tillhandahållanden mot vederlag. De är då att anse som beskattningsbara transaktioner. Uttagsbestämmelserna behandlas särskilt i avsnitt 2.1.4. Direktivet ger medlemsstaterna rätt att i vissa fall anse att det inte är något tillhandahållande av varor, när verksamhetstillgångar övergår till annan exempelvis i samband med en företagsöverlåtelse (se närmare art. 5 p. 8)¹.

¹ I ML hanteras frågan i stället i bestämmelserna om undantag från skatteplikt (jfr 8 § 18 ML).

I kap. VIII (art. 11) finns de allmänna bestämmelserna om vad som skall anses vara *beskattningsvärdet* ("*the taxable amount*"). De bestämmelserna har behandlats i Kommitténs för indirekta skatter betänkande Reformerad mervärdesskatt m.m. (SOU 1989:35, del I s. 120 f). I den här framställningen berörs dock särskilt reglerna om beskattningsvärdet vid uttagsbeskattning (se avsnitt 2.1.4).

Kap. VII (art. 10) är rubricerat "Chargeable event and chargeability of tax". Med uttrycket "*chargeable event*" förstås den omständighet ("*occurrence*") varigenom förutsättningarna för att påföra skatt är uppfyllda (art. 10 p. 1). Uttrycket överensstämmer således i princip med den betydelse som uttrycket "skattskyldighetens inträde" har i 4 § ML. Det kan anmärkas att lagrådet synes vilja ha bort denna betydelse av ordet skattskyldighet (jfr prop. 1989/90:111 s. 294 f). En möjlig översättning torde kunna vara *beskattningsgrundande händelse*. Det bör observeras, att uttrycket "chargeable event" inte motsvarar tidpunkten för redovisningsskyldighetens inträde enligt ML. I direktivet anges nämligen särskilt att skatten anses "chargeable" oavsett att betalningstidpunkten kan inträffa senare. Bestämmelserna tas upp i avsnitt 2.1.2.

Kapitlet innehåller bestämmelser om när den beskattningsgrundande händelsen skall anses ha inträffat. I kapitel XII (art. 21) anges vilka personer som är skyldiga att betala skatten ("*persons liable for payment for tax*"). I det därefter följande kapitlet anges hur denna skyldighet skall vara utformad (art. 22 och 23). Bestämmelserna behandlas närmare i avsnitt 2.1.3.

2.1.2 Särskilt om tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen

Den beskattningsgrundande händelsen skall anses ha inträffat och skatten skall påföras ("*and the tax shall become chargeable*") när varorna är

levererade eller tjänsterna är utförda (art. 10 p. 2). Tillhandahållanden som medför flera på varandra följande avräkningar eller betalningar anses dock ha skett vid utgången av de perioder som avräkningarna eller betalningarna avser. Denna undantagsregel gäller dock inte sådana varuleveranser som (enligt definitionen i art. 5 av "supply of goods") skall anses föreligga då en vara överlämnas i enlighet med ett hyreskontrakt eller ett kontrakt om överlåtelse med äganderättsförbehåll. Vid förskottsbetalningar skall skatten påföras då förskottet betalas.

En medlemsstat får frågå bestämmelserna när det gäller vissa transaktioner eller vissa slag av näringsidkare. Det får ske på så sätt att skatten påförs senast vid utfärdandet av en faktura eller motsvarande handling, eller senast när betalningen görs, eller inom en bestämd period från tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen, om fakturan eller motsvarande handling saknas eller är sent utfärdad.

Särskilda regler finns för införsel (art. 10 p. 3).

2.1.3 Särskilt om betalningsskyldiga personer

Den som tillhandahåller varan eller tjänsten är betalningsskyldig för mervärdesskatten utom i vissa fall, då i stället kunden är det (art. 21). Kunden är nämligen betalningsskyldig, då han tillhandahålls en sådan tjänst som enligt särskilda bestämmelser skall anses vara tillhandahållen i kundlandet (jfr avsnitt 2.3.3). En förutsättning för kundens betalningsskyldighet är dock att den som tillhandahåller honom tjänsten är en utländsk näringsidkare ("a taxable resident abroad"). Vid införandet av den s.k. inre marknaden torde förutsättningen gälla endast då den som tillhandahåller tjänsten inte är hemmahörande i något av EG-länderna. Bestämmelsen om kunden som betalningsskyldig motsvarar således i praktiken ML:s bestämmelser om skatt vid import av vissa tjänster (60 § ML). De slag av

tjänster som det gäller enligt EG-direktivet är reklamtjänster, konsulttjänster m.m. Vilka tjänsterna är behandlas närmare i avsnitt 2.3.3.

Ett medlemsland får besluta om att utländska betalningsskyldiga personer skall ha representanter eller liknande i landet och om att en sådan person och utlänningen skall vara solidariskt betalningsskyldiga för skatten. En medlemsstat kan också bestämma att i sådana fall då kunden är betalningsskyldig skall den som tillhandahåller tjänsten vara solidariskt betalningsskyldig.

I en särskild bestämmelse föreskrivs också att envar som anger mervärdes-skatt på en faktura eller motsvarande handling skall vara betalningsskyldig för skatten. Vidare finns en särskild bestämmelse för import av varor (införsel). Bestämmelsen ger ett visst utrymme för en medlemsstat att bestämma vem som skall vara skyldig att betala skatten vid införsel.

I art. 22 ges bestämmelser om olika skyldigheter för näringsidkare ("taxable persons"). En näringsidkare är skyldig att lämna uppgifter om sin verksamhet och att föra tillräckligt detaljerade räkenskaper. Han skall utfärda faktura eller motsvarande då han tillhandahåller varor eller tjänster eller tar emot förskottsbetalningar.

Medlemsstaterna bestämmer redovisningsperiodernas längd. Perioderna skall dock som huvudregel bestämmas till en, två eller tre månader. Medlemsstaterna skall också bestämma den tid inom vilken deklaration skall vara inlämnad. Tiden får inte överstiga två månader från utgången av resp. redovisningsperiod. En medlemsstat får begära att en beskattningsbar person skall lämna upplysningar om samtliga transaktioner för det föregående beskattningsåret.

En medlemsstat får frita ("release") näringsidkare ("taxable persons") från vissa av de här behandlade skyldigheterna. Sådana näringsidkare som endast

tillhandahåller skattefria transaktioner kan dock fritas från alla skyldigheterna. Vidare får en medlemsstat bestämma att obetydliga skattebelopp inte behöver betalas.

2.1.4 Särskilt om uttagsbeskattningen

Som nämnts i den allmänna översikten anges i art. 5 och 6 vad som skall, eller får, jämföras med tillhandahållanden av varor resp. tjänster ("supply of goods" resp. supply of services") mot vederlag. Sådana tillhandahållanden är alltså beskattningsbara transaktioner enligt vad som sagts i översikten.

Uttag av varor

Med tillhandahållande av varor mot vederlag skall jämföras den situationen att en skattskyldig person tar ut en vara ur verksamheten för eget eller personalens privata bruk (art. 5 p. 6). Detsamma gäller om han ger bort en vara eller på annat sätt använder den för rörelsefrämmande ändamål ("for purposes other than those of his business"). En förutsättning för uttagsbeskattning är dock att han helt eller delvis haft avdragsrätt för den ingående skatten på sitt förvärv av varan eller dess komponenter. Uttagsregeln gäller inte uttag av varor för verksamhetsändamål i form av gåvor av ringa värde ("small value") eller i form av varuprover. Regeln har enligt vad som erfarits tillämpats inte bara beträffande exempelvis anställda utan även beträffande släktingar till den skattskyldige.

Det finns dessutom vissa bestämmelser, som ger en medlemsstat rätt (men alltså inte skyldighet) att jämföra vissa andra uttag av varor med tillhandahållanden mot vederlag (art. 5 p. 7 a/-c/). Rätten att uttagsbeskatta gäller då en skattskyldig

a/ för verksamhetsändamål tar ut varor som är producerade, konstruerade, utvunna, bearbetade, inköpta eller importerade i verksamheten men som inte skulle ha medfört full avdragsrätt vid förvärv från en annan skattskyldig.

b/ tar ut en vara för att använda den för en icke beskattningsbar transaktion, under förutsättning att den skattskyldige tidigare förvärvat varan med hel eller partiell avdragsrätt eller fått avdragsrätt i samband med tidigare uttagsbeskattning enligt a/, och

c/ behåller varor då han upphör med en verksamhet, under förutsättning att den skattskyldige tidigare förvärvat varorna med hel eller partiell avdragsrätt eller fått avdragsrätt i samband med tidigare uttagsbeskattning enligt a/.

Den sistnämnda bestämmelsen, art. 5 p. 7 c/, gäller inte bara beträffande den som upphör med verksamheten även beträffande personer som träder i hans ställe genom succession och då behåller varorna. Bestämmelsen är dock inte tillämplig då verksamheten upphör genom sådana företagsövergångar som avses i art. 5 p. 8 (verksamheten eller del därav överläts, mot eller utan vederlag, eller verksamhetstillgångar tillskjuts som apportegendom eller liknande).

Beskattningsunderlaget (beskattningsvärdet) vid uttag av varor bestäms enligt art. 11 A p. 1 b/. Beskattningsunderlaget utgörs av priset för att köpa de uttagna varorna eller motsvarande varor, eller, om ett sådant pris saknas, tillverkningskostnaden. Priset eller nämnda kostnad bestäms med avseende på tiden för uttaget.

Bestämmelserna om uttagsbeskattning måste ses mot bakgrund av de särskilda avdragsbestämmelserna i sådana fall (art. 17 p. c/). Enligt dessa bestämmelser har den skattskyldige avdragsrätt vid uttagsbeskattning enligt art. 5 p. 7 a/ men, enligt vad som erfarits, inte vid övrig beskattning av uttag av varor. Utredningen har erfarit, att den angivna avdragsrätten beror på att en vara skall belastas med mervärdesskatt av samma storlek oavsett

om varan köps eller produceras i egen regi. Vid uttag utgörs beskattningsunderlaget därför av det totala priset enligt vad som angetts i det föregående och den skattskyldige får därefter göra avdrag för så stor del av skatten på uttaget som svarar mot hans partiella avdragsrätt vid förvärv av varor. Uttagsbeskattningen enligt art. 5 p. 7 a/ tar alltså sikte på näringsidkare (t.ex. banker) som endast delvis är skattskyldiga och som därför endast har partiell avdragsrätt. I övriga uttagssituationer (dvs. art. 5 p. 6 och p. 7 b/ och c/) har avdragsrätt emellertid redan medgetts vid det ursprungliga förvärvet, en avdragsrätt som genom uttaget visat sig vara materiellt "felaktig" och som därför i sin helhet tas tillbaka genom uttagsbeskattningen.

Uttag av tjänster

Beträffande tjänster finns två bestämmelser om i princip obligatorisk uttagsbeskattning och en bestämmelse som ger en medlemsstat rätt till uttagsbeskattning (art. 6 p. 2 resp. 3). De förstnämnda båda bestämmelserna får en medlemsstat frångå, om det inte leder till konkurrenssnedvridningar.

I art. 6 p. 2 a/ och b/ anges de två fall då uttag av tjänster i princip skall beskattas. Med tillhandahållande av tjänster mot vederlag skall nämligen jämföras att

a/ verksamhetens varor används för privat bruk av den skattskyldige själv eller av hans personal eller att varorna används på annat sätt för rörelsefrämmande ändamål, under förutsättning att förvärvet av varorna medfört full eller partiell avdragsrätt, och

b/ en skattskyldig gratis ("free of charge") utför tjänster för sådant bruk eller ändamål som nyss nämnts.

I art. 6 p. 3 anges det fall då en medlemsstat har rätt, men således inte skyldighet, att beskatta uttag av tjänster. För att undvika konkurrenssnedvridningar har en medlemsstat nämligen rätt att, efter visst samrådsför-

farande, uttagsbeskatta en näringsidkare ("taxable person") för tjänster som han utför i egen regi för sin verksamhet. Tjänsterna får alltså jämföras med tjänster tillhandahållna mot vederlag. En förutsättning är dock att den som utför tjänsterna inte skulle ha haft full avdragsrätt om han i stället hade förvärvat motsvarande tjänster från en annan näringsidkare ("taxable person").

Beskattningsunderlaget (beskattningsvärdet) vid uttagsbeskattning i de båda obligatoriska fallen utgörs av den skattskyldiges kostnader ("the full cost") i samband med uttaget (art. 11 A p. 1 c/). Beskattningsvärdet i egenregifallet utgörs av tjänstens marknadsvärde (art. 11 A p. 1 d/).

Liksom bestämmelserna om uttag av varor måste de här behandlade bestämmelserna ses mot bakgrund av vad som gäller för avdragsrätten (art. 17 p.2 c/). Enligt avdragsbestämmelsen föreligger avdragsrätt vid uttagsbeskattning enligt art. 6 p. 3.

Vad utredningen erfarit om avdragsrätten vid beskattning av uttag av varor gäller även här. En skattskyldig har alltså inte rätt till avdrag vid uttagsbeskattning enligt art. 6 p. 2. Här kan den uttagsbeskattade visserligen ha medgett avdragsrätt i ett tidigare skede. Den avdragsrätten tas i sådant fall helt tillbaka genom uttagsbeskattningen. En skattskyldig har däremot rätt till avdrag vid uttagsbeskattning för egenregiarbeten enligt art. 6 p. 3. Rätten att dra av gäller den del av uttagsskatten som svarar mot avdragsrättens andel vid förvärv av tjänster och varor från andra skattskyldiga. Bakgrunden till denna ordning motsvarar vad som angetts ovan angående avdragsrätten vid beskattning av varuuttag enligt art. 5 p. 7 a./

2.2 Avdragsrätten

Avdragsrätten för ingående skatt regleras i kap. XI (art. 17-20). Avdragsrätten inträder då skatten skall påföras någon som utgående skatt ("when the deductible tax becomes chargeable"; art. 17 p. 1). Den tidpunkten har behandlats i avsnitt 2.1.2.

2.2.1 Föresättningar för avdragsrätt

Enligt huvudregeln, *art. 17 p. 2*, får den skattskyldige dra av den ingående skatten till den del skatten avser varor och tjänster som används för hans beskattningsbara transaktioner ("for the purpose of his taxable transactions"). Denna avdragsrätt gäller

dels sådan mervärdesskatt som han har betalat eller är skyldig att betala för varor eller tjänster som har tillhandahållits eller skall tillhandahållas honom av någon annan person som är skattskyldig i det egna landet (anm: inom gemenskapen "within the Community", enligt 1987 års förslag),

dels mervärdesskatt vid import av varor, och

dels mervärdesskatt vid viss uttagsbeskattning på sätt närmare angetts i avsnitt 2.1.4.

Enligt vad utredningen har erfarit är huvudregeln tillämplig endast på sådan ingående skatt för förvärv och import som är hänförlig till den skattskyldiges tillhandahållanden ("for the purposes of his taxable transactions") inom det land där avdragsrätten begärs (anm: i 1987 års förslag anges uttryckligen "for ... his taxable transactions within the country"). Med andra ord kan, enligt den här behandlade regeln, den skattskyldige få avdragsrätt i ett land för skatt som han debiterats i det landet endast om skatten hänförs till en omsättning, en beskattningsgrundande händelse ("chargeable event"), som han haft i detta land. Om t.ex en näringsidkare A importerar en vara till land 1 för att sedan sälja den vidare i land 2 till en person B, så kan han enligt huvudregeln få avdrag i land 2 för importskatten i det landet.

Avdrag för importskatten i land 1 kan han inte få enligt den nu behandlade huvudregeln utan enligt en kompletterande regel, art. 17 p. 3 a/. Den avdragsrätten kan endast göras gällande i land 1.

Enligt sistnämnda bestämmelse, art. 17 p. 3 a/, får ingående skatt få dras av i ett medlemsland i den mån skatten gäller förvärv eller införsel av sådana varor eller tjänster som används för transaktioner i ett annat land ("in another country"; anm: i den franska direktivversionen, som är den ursprungliga, används dock ordet utomlands vilket skulle kunna täcka in internationellt territorium). Avdragsrätt föreligger dock endast om transaktionerna skulle ha medfört avdragsrätt för det fall de i stället hade ägt rum i det egna landet. Medlemsstaterna ges rätt att i stället för avdragsrätt medge återbetalning ("refund") av mervärdesskatten (jfr även art. 17 p. 4). EG:s åttonde och trettonde mervärdesskattedirektiv reglerar denna återbetalningsmöjlighet (jfr utredningens delbetänkande Återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare, SOU 1990:67, s. 57 ff).

Enligt vad utredningen har erfarit medför art. 17 p. 3 a/ avdragsrätt (alternativt rätt till återbetalning) i ett land för ingående skatt som debiterats i det landet, om skatten hänför sig till förvärv av varor eller tjänster för en verksamhet i utlandet. Bestämmelsen är tillämplig endast om skatten inte hänför sig till ett förvärv för en beskattningsgrundande händelse ("chargeable event") inom landet.

Bestämmelsen medför att i nyss nämnda exemplet kan A få avdrag i land 1 för importskatten i det landet. Den situation som exemplet gäller har nära samband med bestämmelserna om omsättningsland för varor (art. 8). De bestämmelserna behandlas i avsnitt 2.3.2. Av vad som sägs där avslutningsvis framgår att den här behandlade avdragsbestämmelsen, art. 17 p. 3 a/, anses ha en begränsad räckvidd i vissa situationer. Ett annat exempel på att bestämmelsen är tillämplig är att den som är skattskyldig i ett land för sin verksamhet där håller en utställning i ett annat land utan att han har någon

omsättning som medför skattskyldighet. I sådant fall kan han på grundval av art. 17 p. 3 a/ få avdrag eller återbetalning i sistnämnda land för ingående skatt som hänför sig till förvärv för genomförandet av utställningen där.

Enligt art. 17 p. 3 b/ och c/ föreligger avdragsrätt, alternativt rätt till återbetalning, i några fall fastän det är fråga om ingående skatt vid förvärv av sådana varor eller tjänster som används för skattefria transaktioner. Det är här alltså fråga om en s.k. teknisk skattskyldighet. De skattefria transaktioner som det gäller är *dels* vissa tjänster i samband med införsel (art. 14 p. 1 i), *dels* export, internationella transporter och liknande (art. 15 och art. 16 utom p. 1 A i dess lydelse före 1991 års ändringsdirektiv, jfr avsnitt 2.3.4 och 2.3.5) och *dels* finansierings- och försäkringstjänster (art. 13 B a och d 1-5) åt kunder utanför EG eller sådana tjänster i samband med export av varor till ett icke medlemsland. I 1987 års förslag föreslås att från skatteplikt skall undantas tillhandahållanden av guld till centralbanker och att sådana transaktioner tas med i den här angivna uppräknings av skattefria transaktioner som likväl medför avdragsrätt (förslag till art. 13 B /i/ resp. art. 17 p. 3 d/).

2.2.2 Avdragsrätt vid blandad verksamhet, dokumentationskrav m.m.

Det finns särskilda bestämmelser för avdragsrätten vid s.k. blandad verksamhet. Bestämmelserna gäller närmare bestämt avdragsrätten för ingående skatt på sådana varor och tjänster som förvärvaren använder såväl för transaktioner som medför avdragsrätt som för transaktioner som inte medför avdragsrätt. Den grundläggande regeln är att avdragsrätt får medges endast för den andel av skatten som är hänförlig till de avdragsberättigande transaktionerna. Det finns flera bestämmelser om hur denna andel skall beräknas (jfr art. 17 p. 5 och art. 19).

I art. 18 behandlas vilka krav på fakturor eller annan dokumentation som ställs för att rätt till avdrag skall finnas. Vidare ges medlemsstaterna en viss valfrihet när det gäller förfarandet då den ingående skatten överstiger den utgående för en redovisningsperiod. En medlemsstat kan nämligen välja mellan att föra över underskottet till nästa period och att betala ut beloppet.

I art. 20 finns bestämmelser om hur avdragsrättens storlek kan bli korrigerad ("adjusted") i efterhand.

2.2.3 Avdragsbegränsningar vid förvärv av vissa varor och tjänster

Rätt till avdrag skall (enligt art. 17 p. 6) under inga omständigheter finnas för utgifter som inte är av förvärvsmässig karaktär ("strictly business expenditure") såsom utgifter för lyxkonsumtion, underhållning eller representation. Ministerrådet skall enligt direktivet besluta om ett nytt direktiv med närmare bestämmelser om avdragsförbudens omfattning. Intill dess får medlemsstaterna behålla alla avdragsförbud i sina lagstiftningar.

Kommissionen har 1984 lagt fram ett förslag till ett tolfte mervärdesskattedirektiv med bestämmelser om avdragsförbud (COM/84/ 84 final). Förslaget utgår från grundbestämmelsen i det sjätte direktivet och innehåller i huvudsak följande.

Avdragsförbud skall gälla beträffande nöjesbåtar och privatplan såvitt avser utgifter för förvärv, tillverkning, införsel, hyra, ombyggnader, reparationer och underhåll samt för bränsle, reservdelar o.d. eller för tjänster i samband med sådana båtar och plan.

Beträffande motsvarande utgifter för personbilar, släpvagnar till sådana och beträffande motorcyklar skall det enligt förslaget finnas avdragsrätt med 50 procent av skatten på utgifterna. Denna regel skall medlemsstaterna ha

infört senast fyra år efter ikraftträdandet av direktivet. Senast två år efter ikraftträdandet skall avdragsrätten vara minst 25 % och högst 75 %.

De här angivna förbuden eller begränsningarna skall dock inte gälla beträffande sådana båtar, plan eller fordon som används för transport mot hyra eller avgift ("are used for carriage for hire or reward"), används för körutbildning ("are used for driving training or instruction"), hyrs ut, eller ingår i ett företags lager ("are part of the stock in trade of a business").

Avdragsrätt med 50 % skall gälla för transportutgifter vid affärsresor ("business travel") som görs av en näringsidkare eller hans personal ("members of his staff"). Begränsningen skall dock inte gälla transporter av ett företags personal mellan olika arbetsplatser eller mellan arbetsplatsen och bostaden. Begränsningen skall införas enligt en övergångsordning som överensstämmer med den som skall gälla beträffande personbilar och motorcyklar.

Avdragsförbud skall gälla för utgifter för logi, mat och dryck som inte ingår i en verksamhet för tillhandahållande av just sådana tjänster eller varor. Avdragsförbudet gäller inte utgifter för gratis logi för vakter o.d. ("security or caretaking staff") på fastigheter i näringsverksamhet ("on works, sites or business premises").

Inget av de ovan angivna förbuden eller begränsningarna gäller om den skattskyldige kan bevisa att utgifterna har tillkommit enbart för näringsverksamheten.

Förslaget innehåller slutligen ett undantagslöst förbud mot avdrag för utgifter avseende underhållning, förströelser och lyxvaror ("entertainment", "amusements" and "luxuries").

2.2.4 Ingen avdragsrätt för s.k. fiktiv skatt

Avslutningsvis bör det noteras, att direktiven inte har någon motsvarighet till avdragsrätten enligt ML för s.k. fiktiv skatt (17 § åttonde stycket ML). Kommissionen har emellertid lagt fram ett direktivförslag med en särskild reglering för beskattningen av begagnade varor, konstverk, antikviteter och samlarföremål ("collectors' items"). Den föreslagna regleringen innehåller bestämmelser om reducerade beskattningsvärden utan någon avdragsrätt för den ingående skatten. Förslaget behandlas närmare i avsnitt 2.4.

2.3 Export och beskattningsland m.m.

2.3.1 Principerna

Vid export av varor gäller i huvudsak den s.k. destinationsprincipen såväl enligt EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv som enligt ML. Principen innebär att ett land inte tar ut någon mervärdesskatt vid export av varor men tar ut skatt vid import av varor. Det bör anmärkas att målet är på sikt (från 1997 enligt nuvarande planer) övergå till den s.k. ursprungsprincipen. Handel över gränserna kommer då helt att jämföras med intern handel.

Med import av varor förstås i princip detsamma som i ML, nämligen att varor förs in över ett lands gränser (jfr art. 7). Här är det således själva införseln som sådan, inte den eventuellt bakomliggande omsättningen, som beskattas (jfr art. 2 p. 2). I direktivet undantas viss varuimport från beskattning (se avsnitt 2.3.5). Beträffande beskattningen av omsättningen av såväl varor som tjänster gäller en särskild ordning såvitt avser internationella transaktioner.

EG:s bestämmelser reglerar beskattningen av de internationella transaktionerna i huvudsak inte genom export- och importbegreppen utan genom

att det i bestämmelserna anges i vilket land en transaktion skall anses ha ägt rum och som därmed är beskattningsland. Termerna export och import saknas således i motsvarande utsträckning. Endast en transaktion, som enligt dessa bestämmelser skall anses ha ägt rum i ett visst medlemsland, kan beskattas. Därför behövs bestämmelser om undantag från beskattning när det gäller internationella transaktioner endast i sådana fall som definierats som transaktioner som ägt rum inom landet. Skattefriheten uppnås genom att dessa särskilt angivna transaktioner undantas från beskattning på motsvarande sätt som undantagen från skatteplikt för vissa slag av transaktioner. Som framgår av avsnitt 2.2 angående avdragsrätten har en näringsidkare avdragsrätt i exportfallen och i betydande utsträckning även vid de andra skattefria internationella transaktionerna.

Reglerna om beskattningsland är konstruerade på följande sätt. Enligt grundbestämmelsen i det sjätte direktivet, art. 2, skall mervärdesskatt tas ut endast om varan eller tjänsten tillhandahålls inom ett medlemsland ("within the territory of the country", jfr art. 3). I kap. VI (art. 8 och 9) anges var en vara eller en tjänst skall anses tillhandahållen ("place of taxable transactions"). Som beteckning härför används i fortsättningen uttrycket transaktionsland.

Det kan här anmärkas att enligt vad utredningen erfarit gäller följande för omsättning på internationellt territorium. Sådant territorium anses inte som "within the territory of the country". Försäljning ombord på fartyg eller luftfartyg på resp. över sådant territorium anses för närvarande således inte som en omsättning som kan medföra skattskyldighet inom landet. Det är oklart om direktivet medger någon avdragsrätt för ingående skatt på inköp för sådan försäljning (se avsnitt 2.2 angående den engelska resp. franska versionen av art. 17 p. 3 a/).

Först skall redogöras för bestämmelserna om transaktionsland. Därefter behandlas export- och importbestämmelserna.

2.3.2 Transaktionsland för varor (art. 8)

Avsändnings- och transportköp (art. 8 p. 1 a/)

Bestämmelsen innehåller huvudreglerna beträffande varor som skall transporteras till köparen. Dessa regler innebär följande. En vara anses tillhandahållen där varan finns då leverantören, köparen eller någon annan påbörjar avsändandet eller transporten till köparen. Vid leverans i förening med montering eller installation anses varan tillhandahållen där monteringen eller installationen utförs. Det gäller oberoende av om leverantören provar den monterade eller installerade varan ("with or without trial run"). Bestämmelsen gäller även om det, i stället för leverantören själv, är någon som för hans räkning utför monteringen eller installationen. På grund av den särskilda importregeln för transport- och avsändningsköp (art. 8 p. 2; jfr nedan) torde den här behandlade monterings- och installationsregeln komma att få betydelse i princip endast för transaktioner inom EG.

För monterings- och installationsfallet finns en särskild bestämmelse till undvikande av dubbelbeskattning. Om installationen eller monteringen utförs i ett annat medlemsland än leverantörens, så skall enligt den bestämmelsen medlemslandet vidta alla erforderliga åtgärder för att undvika dubbelbeskattning i det egna landet. Enligt vad utredningen har erfarit är motivet för och innebörden av bestämmelsen följande.

Monterings- och installationsregeln innebär att hela transaktionen skall anses som ett tillhandahållande av en vara i importlandet och att leverantören därför måste fakturera hela transaktionen som om den ägt rum i importlandet. Han kan således i princip inte separera debiteringen av varan resp. monteringen/installationen. Leverantören blir skattskyldig för hela det fakturerade beloppet. Det kan här anmärkas, att för det fall han är en näringsidkare ("taxable person") i ett annat land än importlandet blir han skattskyldig även om det bara är en enstaka omsättning i importlandet (jfr

art. 2 och art. 4 p. 1). Om leverantören är den som fört in varan till importlandet, så har han visserligen blivit skattskyldig även för importen. Denna dubbelbeskattning spelar dock ingen roll, eftersom han såsom skattskyldig får avdragsrätt för importskatten i importlandet enligt huvudregeln för avdragsrätt (art. 17 p. 2 b/; se avsnitt 2.2). Den här behandlade dubbelbeskattningsbestämmelsen gäller därför inte den situationen att det är säljaren som importerar varan utan i stället det fallet att det är köparen som gör det. I sådana fall kan nämligen en reell dubbelbeskattning uppstå, om köparen inte är skattskyldig för transaktioner i importlandet. Det kan vara fråga om en köpare med verksamhet som är undantagen från skatteplikt, t.ex. ett försäkringsbolag, eller ett utländskt företag utan verksamhet i importlandet. I sådana fall kan det bli så att importskatten varken kan dras av enligt sjätte mervärdesskattedirektivet eller återfås enligt det trettonde direktivet ("refund").

Det bör observeras, att i den nedan behandlade bestämmelsen art. 8 p. 2 finns ett väsentligt undantag från de här beskrivna reglerna. Dessutom måste dessa ses mot bakgrund av reglerna i art. 15 (särskilt p. 1 och 2) om skattefrihet för export. Dessa bestämmelser behandlas i avsnitt 2.3.4. Exportbestämmelserna kan, som tidigare nämnts, dock bli tillämpliga endast om en varuomsättning skall anses ha skett *inom* landet enligt de här behandlade bestämmelserna om transaktionsland.

Avhämtningsköp (art. 8 p. 1 b/)

Om en vara tillhandahålls utan att den avsänds eller transporteras, så anses den vara tillhandahållen där den finns då den avlämnas.

Köp på fartyg m.m. (art. 8 p. 1 c/)

Genom 1991 års direktiv har införts en särskild bestämmelse för de fall då varor tillhandahålls på fartyg, luftfartyg eller tåg under färd med avgångs-

och ankomstplats inom gemenskapen. Sådana varor skall anses tillhandahållna på den plats där varorna fanns då färden (transporten) påbörjades.

Importregel för avsändnings- och transportköp (art. 8 p. 2)

Denna bestämmelse är ett undantag från regeln i art. 8 p. 1 a/ angående avsändnings- och transportköp. Bestämmelsen gäller enligt vad utredningen erfarit den situationen att en säljare i ett medlemsland importerar den sålda varan till det landet för transport till köparen där. På grund av bestämmelsen skall, trots huvudregeln i p. 1 a/, varan anses omsatt i importlandet och således inte i det land den fanns då transporten påbörjades. Därigenom uppnås dels att säljaren blir skattskyldig i importlandet för försäljningen, dels att han får avdragsrätt för importskatten. Bestämmelsen blir tillämplig även vid påföljande leveranser inom importlandet.

Den engelska versionen av direktivets bestämmelse lyder enligt 1991 års ändringsdirektiv: "By way of derogation from paragraph 1 a/, where the place of departure of the consignment or transport of goods is in a third territory, the place of the supply by the importer as defined in Art. 21(2) and the place of any subsequent supplies shall be deemed to be within the Member State of import of the goods." Bestämmelsen är utformad med hänsyn till att begreppet import inte längre kommer att vara tillämpligt på varor som transporteras från ett medlemsland till ett annat.

Med utgångspunkt från ett exempel kommer den författningstekniska konstruktionen att belysas närmare i det följande.

Antag att en näringsidkare ("taxable person") A säljer en vara till en annan näringsidkare ("taxable person") B. Både A och B har sina verksamheter i Frankrike. Båda verksamheterna är sådana som inte är undantagna från skatteplikt. Den sålda varan har A i ett lager i Sverige. Försäljningen innebär att varan skall transporteras till B i Frankrike. Enligt huvudregeln

i art. 8 p. 1 a/ skulle försäljningen anses ha ägt rum i Sverige och således inte föranlett skattskyldighet för A i Frankrike. Genom det här behandlade undantaget, art. 8 p. 2, anses emellertid försäljningen ha ägt rum i Frankrike. Därmed blir A skattskyldig i Frankrike för försäljningen. Dessutom skall importskatt betalas vid införseln till Frankrike. Oavsett om det är A eller B som importerar varan, så får den av dem som gör detta på grund av den här behandlade bestämmelsen avdragsrätt enligt huvudregeln därom (art. 17 p. 2 b/, se avsnitt 2.2). Enligt vad utredningen erfarit anses den kompletterande avdragsregeln för transaktioner utomlands, art. 17 p. 3, inte tillämplig på situationen i det här behandlade exemplet. Om inte importregeln i art. 8 p. 2 hade funnits utan endast huvudregeln i art. 8 p. 1 a/ hade gällt, hade således ingen avdragsrätt funnits för importskatten.

2.3.3 Transaktionsland för tjänster (art. 9)

Huvudregeln (art. 9 p. 1)

Enligt huvudregeln anses en tjänst tillhandahållen på den plats där den som tillhandahåller tjänsten bedriver sin verksamhet eller har ett driftställe varifrån tjänsten tillhandahålls ("... the place where the supplier has established his business or has a fixed establishment from ..."). Om sådan anknytning inte finns, anses tjänsten vara tillhandahållen där tillhandahållaren bor eller vistas stadigvarande ("the place where he has his permanent address or usually resides"). För att undvika dubbelbeskattning, utebliven beskattning eller konkurrenssnedvridningar får en medlemsstat i vissa fall frångå huvudregeln när det gäller uthyrning av transportmedel (art. 9 p. 3 i dess lydelse enligt det tionde mervärdesskattedirektivet, 84/386/EEC). Den bestämmelsen behandlas senare i detta avsnitt.

Enligt vad utredningen har erfarit gäller följande.

Uttrycket "the place where the supplier has established his business" avser inte exempelvis bolagssäten eller andra slag av legala hemvistbegrepp. Vad som avses är den plats där den ekonomiska aktiviteten *faktiskt* utförs från. Med "den ekonomiska aktiviteten" avses även en enstaka omsättning i ett visst land. Det följer av art. 4 p. 1 och 2. Enligt dessa bestämmelser skall all slags ekonomisk aktivitet ("any economic activity") beskattas.

I kommissionens förslag till ett nittonde mervärdesskattedirektiv (COM/87/315 final) föreslås bl.a. att art. 9 kompletteras med en bestämmelse som anger att uttrycket "fixed establishment" skall betyda varje fast installation ("any fixed installation") som en näringsidkare har, även om inga beskattningsbara transaktioner kan utföras där. Enligt vad utredningen har erfarit anser kommissionen att detta endast är ett klargörande av uttryckets innebörd och att det således inte är fråga om att införa någon ny betydelse av uttrycket.

Regeln om verksamhets- eller driftställe gäller endast om tjänsten tillhandahålls *från* detta ställe. Det har betydelse om exempelvis ett företag har ett driftställe i Frankrike och ett i Sverige. I sådant fall skall vid tillämpning av denna regel som omsättningsland anses det land från vars driftställe tjänsten är tillhandahållen.

Det finns tre kategorier av undantag från huvudregeln. I vissa fall anses nämligen en tjänst tillhandahållen där objektet för tjänsten finns. I andra fall tas fasta på var tjänsten faktiskt utförs. Slutligen finns det fall där det avgörande inte är tillhandahållarens utan kundens verksamhetsplats, driftställe, boende eller vistelseplats. I det följande redogörs närmare för dessa tre kategorier av undantag.

Undantag för tjänster avseende fastigheter (art. 9 p. 2 a/)

Ett första undantag utgörs av tjänster med anknytning till fastigheter, inkl. såväl tjänster av fastighetsmäklare och fastighetssakkunniga som tjänster avseende förberedande eller samordning av byggnadsarbeten ("construction works") såsom arkitekttjänster och byggläsnings-tjänster ("on-site supervision"). De tjänster som omfattas av bestämmelsen anses utförda där fastigheten är belägen.

Enligt vad utredningen erfarit gäller följande.

Bestämmelsen är tillämplig på alla slag av tjänster som kan anses ha anknytning till en fastighet. Utöver de exempel som anges i bestämmelsen kan nämnas byggnadsarbeten, fastighetsskötsel, fastighetsförvaltning, upplåtelse av nyttjanderätt till fastigheter och ingenjörstjänster avseende fastigheter. I själva verket omfattar bestämmelsen alla tjänster som har anknytning till fastigheter. Den skulle således bli tillämplig på "a priest who had been engaged driving a ghost out of a building".

Förvaring eller lagring av varor på en fastighet kan vara att anse som en sådan tjänst som avses i den här behandlade bestämmelsen. Tjänsten kan emellertid eventuellt anses i stället falla in under art. 9 p. 2 c/ angående arbeten på lös egendom eller angående tjänster som utgör ett underordnat led till transporttjänster (se närmast följande avsnitt om den bestämmelsen). Eftersom omsättningsland enligt den bestämmelsen är var tjänsterna faktiskt utförs, så blir emellertid resultatet detsamma som om den här behandlade fastighetsbestämmelsen anses tillämplig. Det spelar, i motsats till vad som gäller enligt 2 a § ML, ingen roll om uppdragsgivaren är en utlänning eller ej. En annan sak är att lagringen i vissa fall kan vara *undantagen* från beskattning genom att den kan anses som ett led i en exporttransaktion enligt art. 15 (jfr exempelvis p. 3 och 13; se avsnitt 2.3.4).

Det bör uppmärksammas att tjänster utförda av exempelvis konsulter, ingenjörer och advokater omfattas av en särskild bestämmelse i art. 9 p. 2 e/ (se nedan). Samtidigt kan som framgått av det föregående sådana tjänster ofta anses ha anknytning till fastigheter enligt den här behandlade bestämmelsen. Om på detta sätt båda bestämmelserna i princip är tillämpliga i ett visst fall, så skall fastighetsbestämmelsen ha företräde. Detta är ett utflöde av principen om *lex specialis*.

Undantag för transporttjänster (art. 9 p. 2 b/)

Transporttjänster anses utförda där transporten sker. Därvid skall beaktas transportsträckornas fördelning ("having regard to the distances covered"). En resa till sjöss eller i luften skall enligt ett direktivförslag från kommissionen anses äga rum helt och hållet i ett land, då avgångs- och ankomstplatserna är i det landet och det inte görs något uppehåll i ett annat land (förslag till ett nittonde mervärdesskattedirektiv med ändringar av det sjätte direktivet, COM/87/ 315 final). I det sjätte mervärdesskattedirektivets övergångsbestämmelser står att då övergångsperioden är slut skall persontransporter, såvitt avser ressträckan inom EG-området, bli påförda mervärdesskatt i avgångslandet i enlighet med de närmare bestämmelser som skall bestämmas av ministerrådet på förslag av kommissionen (art. 28 p. 5).

Enligt 1987 års direktivförslag till förverkligande av den s.k. inre marknaden skall det sjätte direktivet ändras bl.a. såvitt avser transportbestämmelsen i art. 9. Den föreslagna ändringen innebär att en transporttjänst skall anses vara tillhandahållen där avgångsplatsen är belägen. Denna grundregel preciseras i olika avseenden. Kommissionen framhåller i en förklaring ("explanatory memorandum") till 1987 års förslag att den föreslagna bestämmelsen inte påverkar internationella godstransporter till eller från icke-medlemsländer. För sådana transporter kommer enligt förklaringen fortfarande export- och importbestämmelserna att tillämpas (art. 14-16, jfr nedan). Enligt vad utredningen erfarit tolkas dessa bestämmelser i allmänhet så att

hela godstransporten skall vara skattefri och det oavsett vilket transportslag som används. Med det synsättet skall en järnvägstransport från Belgien till Sverige via Tyskland och Danmark vara helt befriad från skatt. Exportbestämmelserna tolkas dock olika i olika medlemsländer. I 1991 års direktiv om övergångsordning finns bestämmelser om beskattningen av godstransporter mellan medlemsländerna. -I den nämnda förklaringen till 1987 års förslag anmärker kommissionen vidare att persontransporter kommer att tas upp i ett särskilt mervärdesskattedirektiv (jfr den ovan nämnda övergångsbestämmelsen i det sjätte mervärdesskattedirektivet, art. 28 p. 5). Enligt vad utredningen har erfarit avser kommissionen att lägga fram ett direktivförslag som i sina huvuddrag innebär att persontransporter inom EG-området kommer att beskattas i sin helhet i avgångslandet utom då den resande är mervärdesskatteregistrerad i ett annat medlemsland än avgångslandet. Beträffande persontransporter till icke-medlemsländer finns idag inga exportbestämmelser. Beskattningen av persontransporter till icke-medlemsländer bestäms således enligt de olika nationella lagarna. En målsättning hos kommissionen är emellertid att införa direktivbestämmelser som i princip överensstämmer med vad som gäller om export av godstransporttjänster.

Undantag för kulturverksamhet m.m (art. 9 p. 2 c/)

Följande slag av tjänster anses utförda där de fysiskt utförs ("the place where those services are physically carried out"), nämligen

- kulturella aktiviteter, artistiska framträdanden, idrottsutövning, vetenskapliga tjänster, utbildning, underhållning och liknande verksamheter ("activities"), inklusive tjänster i egenskap av organisatör av sådana verksamheter, samt, i den mån det är lämpligt, tjänster som utgör ett underordnat led till sådana verksamheter ("the supply of ancillary services"),

- verksamheter med anknytning till transporter, såsom lastning, lossning, omlastning ("handling") och liknande verksamheter,

- värdering av varor som är lös egendom, och
- arbete på sådan egendom.

Utredningen har erfarit att följande gäller. Ett typexempel är en utländsk sångare som kommer till ett land och gör ett framträdande där. Uttrycket "the supply of ancillary services" gäller närmast mindre tjänster som utförs till stöd för en sådan huvudtjänst som omfattas av uppräkningsen i bestämmelsen. I det angivna typexemplet kan uttrycket gälla iordningställandet av de olika scenerna för artistens framträdanden. Det kan också hävdas att annonsering och annan reklam för framträdandena omfattas av det här behandlade uttrycket. Här kan uppstå en kollision med den nedan behandlade bestämmelsen art. 9 p. 2 e/, som bl.a. omfattar just den typen av tjänster ("advertising services").

Utredningen har vidare erfarit följande. Bestämmelsen skall tolkas bokstavligt till den del som bestämmelsen anger var en tjänst skall anses tillhandahållen ("the place where those services are physically carried out"). Det leder följande resultat i nedanstående tre exempel:

a/ Ett belgiskt utbildningsföretag med belgiska anställda lärare och belgiska elever väljer att låta undervisningen i en kortare kurs ske i Sverige. Utbildningstjänsten är då tillhandahållen i Sverige.

b/ På uppdrag av ett företag i Sverige utför ett belgiskt laboratorium en vetenskaplig tjänst, en undersökning, i sitt laboratorium i Belgien men tillhandahåller resultatet, t.ex. en promemoria, i Sverige. Tjänsten är då tillhandahållen i Belgien, om den är att anse som en vetenskaplig tjänst. (Om den är en konsulttjänst enligt den nedan behandlade bestämmelsen i art. 9 p. 2 e, kan frågan komma att avgöras enligt den bestämmelsen.)

c/ På uppdrag av en svensk ägare till en tavla skall ett engelskt företag värdera tavlan. I stället för att låta tavlan bli skickad till företagets kontor i London, så skickar företaget en anställd till Sverige för att värdera tavlan och därefter, antingen i Sverige eller i England, utfärdar företaget ett

värderingsintyg som tillhandahålls kunden. Värderingstjänsten är i detta exempel tillhandahållen i Sverige.

Kontroll och analyser av lösöre omfattas av den här behandlade bestämmelsen. Sådana tjänster är att anse som "work on movable tangible property" och är därmed att anse som tillhandahållna i det land där kontrollen eller analysen faktiskt utförs. Det gäller således även om tjänsten görs åt en utländsk uppdragsgivare. I sådan fall kan tjänsten dock komma att undgå beskattning på grund av bestämmelserna om skattefrihet för export och liknande. Vad som närmast kommer ifråga är den bestämmelse som gäller skattefrihet för sådana transaktioner som är direkt förknippade med exempelvis export av själva varan (art. 15 p. 13; jfr avsnitt 2.3.4).

Ovan har behandlats bestämmelsen i art. 9 p. 2 a/ angående tjänster med anknytning till fastigheter. I samband därmed har angetts att förvaring och lagring av varor eventuellt kan vara att anse som tjänster enligt den här behandlade bestämmelsen (arbeten på lös egendom eller underordnat led till en transporttjänst). I det sammanhanget har berörts exportaspekten beträffande sådan tjänster.

Undantag för vissa andra tjänster (art. 9 p. 2 e/)

Enligt denna bestämmelse skall vissa särskilt angivna tjänster anses vara tillhandahållna på den plats där kunden bedriver sin verksamhet eller har ett driftställe till vilket tjänsten tillhandahålls ("... the place where the customer has established his business or has a fixed establishment to which the service is supplied ..."). Om sådan anknytning inte finns, anses tjänsten var tillhandahållen där kunden bor eller vistas stadigvarande ("the place where he has his permanent address or usually resides"). Bestämmelsen tar som synes fasta på motsvarande anknytningsmoment som de som anges i huvudregeln (art. 9 p. 1). Skillnaden är att här är det kundens, inte tillhandahållarens, anknytning som det gäller. Enligt vad utredningen har erfarit ges den

här behandlade bestämmelsen en vid tillämpning i förhållande till huvudregeln. Det kommer till uttryck på så sätt att i tveksamma situationer, väljer man att tillämpa förevarande bestämmelse. Den anses nämligen mer konkurrensneutral än huvudregeln.

Vad som sagts i anslutning till huvudregeln om innebörden av de olika anknytningsmomenten har motsvarande tillämpning här. Till den del som regeln knyter an till kundens verksamhets- eller driftställe kan anmärkas att enligt direktivtexten krävs det att tjänsten är tillhandahållen *till* detta ställe ("... to which the service is supplied ..."). Enligt vad utredningen har erfarit saknar det därvid betydelse var tjänsten förbrukas eller på annat sätt tillgodogörs. Kriteriet är, enligt vad som erfarits, i stället närmast vilket verksamhets- eller driftställe som har gjort beställningen och är betalningsansvarigt härför.

Bestämmelsen om kundlandet gäller endast då kunden är antingen en person (näringsidkare eller konsument) utanför EG eller en näringsidkare ("taxable person") i ett annat land inom EG än det där den som utför tjänsten är etablerad. Med näringsidkare avses även icke skattskyldiga sådana, exempelvis försäkringsbolag.

Det nu sagda innebär således att vad vi skulle kalla för tjänsteexport från ett EG-land till en kund i ett icke EG-land inte beskattas i EG-landet, om det är fråga om de här aktuella slagen av tjänster. Det innebär vidare att t.ex. svensk tjänsteexport till näringsidkare i EG beskattas. Emellertid innebär bestämmelsen också att en tjänsteexport från en näringsidkare i ett EG-land till en näringsidkare i ett annat EG-land beskattas i det sistnämnda landet i stället för i ursprungslandet. Det strider mot principerna för den s.k. inre marknaden. De principerna bygger på tanken att vid transaktioner inom EG, skall beskattningen ske i ursprungslandet (jfr avsnitt 3). Så skulle bli fallet om huvudregeln skulle tillämpas på sådana transaktioner. Huvudregeln

innebär ju att en tjänst skall anses utförd i tillhandahållarens, således inte kundens, land.

För att förverkliga den inre marknadens principer har kommissionen därför i 1987 års direktivförslag föreslagit en ändring som begränsar tillämpligheten av "kundregeln" då tjänster förvärvas av någon i ett EG-land. Enligt förslaget skall nämligen i sådana fall regeln gälla endast vid förvärv från någon som bedriver sin verksamhet utanför EG. Vid förvärv från någon i ett medlemsland blir således i stället huvudregeln (art. 9 p. 1) tillämplig.

Av direktivets bestämmelser framgår att i de fall då de här aktuella saken av tjänster är att anse som tillhandahållna i kundlandet, så skall kunden vara betalningsskyldig för skatten (art. 21 p. 1; jfr avsnitt 2.1.3). En förutsättning är dock att tjänsten tillhandahålls av en utländsk näringsidkare ("a taxable person resident abroad").

Följande tjänster omfattas av den här behandlade "kundregeln":

- överlåtelse och upplåtelse av upphovsrätt ("copyrights"), patenträttigheter, licensrättigheter, varumärkesrättigheter och liknande rättigheter,
- reklam- och annonseringstjänster ("advertising services"),
- tjänster av konsulter, ingenjörer, projekteringsföretag ("... consultants, engineers and consultancy bureaux"), advokater och revisorer samt liknande tjänster och därjämte datatjänster och tillhandahållande av information,
- bank-, finansierings- och försäkringstjänster (inkl. återförsäkring), dock ej uthyrning av bankfack ("the hire of safes"),
- uthyrning av arbetskraft ("the supply of staff"),
- uthyrning av lösöre med undantag av alla slag av transportmedel (det tionde mervärdesskattedirektivet med ändring av det sjätte direktivet, 84/386/EEC),
- förpliktelser att helt eller delvis låta bli att utöva sådan verksamhet som anges i denna uppräkningslista eller sådana rättigheter som anges i den, och

- verksamhet av förmedlare, som handlar för annans räkning i dennes namn, om verksamheten avser tillhandahållande av sådana tjänster som angetts i denna uppräkningslista.

Utredningen har erfarit följande angående den närmare innebörden av uppräkningslistan.

Uttrycket "advertising services" inkluderar även annonser för privata, icke-kommersiella, ändamål, exempelvis annonser om privatbostad och familjeannonser om äktenskap och liknande. Punkten om konsulttjänster, ingenjörstjänster, datatjänster och informationslämnande m.m. har i ett nyligen avgjort ärende i "the VAT-committee" ansetts omfatta översättnings-tjänster. Avgörandet bör ses mot bakgrund av vad som sagts i det föregående om gränsdragningen mellan den här behandlade bestämmelsen och huvudregeln (art. 9 p. 1). Det kan tänkas att även skrivtjänster bör anses falla under förevarande bestämmelse.

Som angetts ovan i anslutning till regeln om fastighetstjänster (art. 9 p. 2 a/) kan det uppkomma situationer då både den bestämmelsen och den här behandlade bestämmelsen i princip blir tillämpliga. Det gäller exempelvis då konsulter, ingenjörer eller advokater utför tjänster som har anknytning till en fastighet enligt regeln om fastighetstjänster. I sådant fall skall som nämnts fastighetsbestämmelsen ha företräde, detta som en konsekvens av principen om *lex specialis*.

Beträffande bank- och finansieringstjänster får den här behandlade bestämmelsen betydelse för sådana tjänster som inte omfattas av undantaget från skatteplikt (enligt art. 13 B /d/). Varken räckvidden av det undantaget eller av den här behandlade bestämmelsen avgörs genom tillhandahållarens status (t.ex. bankstatus) utan av transaktionens faktiska innebörd. Skuldin-drivning och factoring omfattas inte av undantaget från skatteplikt och kan således bli aktuella vid tillämpningen av denna paragraf. Leasing betraktas

enligt direktivet inte som en finansiell tjänst. I några medlemsländer behandlas det som omsättning av varor. I majoriteten av medlemsländerna behandlas det dock som uthyrning av egendom. Uthyrning av annat lösöre än transportmedel omfattas dock av en särskild punkt i den här behandlade bestämmelsen (se ovan). Uthyrning av transportmedel omfattas av huvudregeln (art. 9 p. 1), om inte annat följer av den särskilda bestämmelsen om dubbelbeskattning m.m. (art. 9 p. 3; se nedan).

Vad som anges om förpliktelser att låta bli att utöva viss verksamhet m.m. kan bli aktuellt exempelvis då det i ett kontrakt mellan två kontrahenter anges som ett kontraktsvillkor att den ena inte skall utföra handel på ett visst ställe. En beskattning kommer dock i fråga först om det finns något beskattningsvärde ("taxable amount") att beskatta.

Det kan avslutningsvis nämnas att innebörden av uttrycket transportmedel ("forms of transport") preciseras i förslaget till ett nittonde mervärdesskattedirektiv med ändring av det sjätte. Där anges att uttrycket inkluderar "pallets" och containrar samt utrustning och anordningar som kan dras eller skjutas framåt för att fullgöra ett kontrakt om en transport eller bogsering ("towing").

Undvikande av dubbelbeskattning m.m. (art. 9 p. 3)

För att undvika dubbelbeskattning, utebliven beskattning eller konkurrensnedvridningar får en medlemsstat i vissa fall frånga reglerna om transaktionsland. Det gäller beträffande dels de senast uppräknade tjänsterna, dvs. reklamtjänster m.m. i art. 9 p. 2 e/, dels uthyrning av transportmedel (jfr det tionde mervärdesskattedirektivet med ändring av det sjätte direktivet, 84/386/EEC). Frågåendet får ske på så sätt att en tjänst får anses vara tillhandahållen utanför EG eller innanför EG, även om bestämmelserna skulle innebära annat. En förutsättning är att tjänsten faktiskt tillgodogörs utanför resp. innanför EG ("where the effective use and enjoyment of the

services take place ..."). I anslutning till bestämmelsen i art. 9 p. 2 e/ har behandlats ett direktivförslag om vad som skall anses som transportmedel.

Enligt vad utredningen har erfarit kan som exempel på bestämmelsens användningsområden nämnas följande. Ett franskt reklamföretag utför reklamtjänster åt ett svenskt företag för att främja dess försäljning i Frankrike. Enligt den nyss behandlade bestämmelsen om kundlandet som det avgörande förhållandet (art. 9 p. 2 e/), så skulle tjänsten ansetts ha blivit utförd i Sverige. Med stöd av förevarande bestämmelse kan Frankrike emellertid anse tjänsten vara utförd i Frankrike och därmed vara beskattningsbar. Ett annat exempel är att ett belgiskt företag säljer en licensrättighet till ett svenskt företag och att det företaget skall använda licensen för varuproduktion i Belgien. Enligt kundregeln i art. 9 p. 2 e/ skulle tjänsten ha ansetts vara tillhandahållen i Sverige. Genom den här behandlade bestämmelsen kan Belgien emellertid anse att tjänsten är tillhandahållen i Belgien och därmed beskattningsbar där.

Bestämmelsen kan enligt vad som erfarits inte användas för att införa bestämmelser motsvarande första stycket av anvisningarna till 2 a § ML. Enligt uppgift brukar medlemsstaterna utforma sina bestämmelser om dubbelbeskattning etc. i nära överensstämmelse med direktivtexten.

2.3.4 Skattefrihet vid export och liknande transaktioner (art. 15)

Bestämmelserna om export och liknande (exportbestämmelserna) gäller endast sådana transaktioner som enligt art. 8 eller 9 skall anses ha ägt rum inom ett medlemsland. Exportbestämmelserna innebär att sådana transaktioner undantas från beskattning, om de finns upptagna bland exportbestämmelserna. Som framgått av avsnitt 2.2.1 har den som omsatt varan eller tjänsten rätt till avdrag eller återbetalning av den ingående skatt som hänförs till transaktionerna, fastän dessa är undantagna från beskattning (art. 17

p. 3 b/). Sådana transaktioner som omfattas av exportbestämmelserna betecknas i det följande som exporttransaktioner.

Då den inre marknaden genomförs kommer exportbestämmelserna att bli tillämpliga på transaktioner endast i förhållande till icke-medlemsländer. Export- och importbegreppen upphör att gälla för transaktioner i förhållande till andra medlemsländer. I den s.k. inre marknaden betraktas ju medlemsländerna som en enhet (jfr avsnitt 2.3.1). Det nu sagda framgår av 1991 års ändringsdirektiv.

Skattefriheten motsvaras i ML av 2 a § och gäller i huvudsak utförsel av varor samt leveranser och tjänster med anknytning till fartyg och luftfartyg. I det följande redogörs närmare för de transaktioner som omfattas av skattefriheten. Med "gemenskapen" avses i det följande medlemsländernas territorium enligt vad som anges i art. 3.

Skattefriheten för varuutförsel omfattar tillhandahållande av varor som skickas eller transporteras till en destinationsplats utanför gemenskapen av säljaren eller för dennes räkning (art. 15 p. 1). Skattefriheten gäller även för det fall varorna skickas eller transporteras av köparen eller för dennes räkning, dock inte om det gäller varor som transporteras av köparen själv och som är avsedda som utrustning, bränsle eller proviant för nöjesbåtar, sportplan eller annat transportmedel för privat bruk ("private use"; art. 15 p. 2). *Jfr 2 a § andra stycket ML.*

Vidare undantas från skatt arbeten på lösören i vissa fall (art. 15 p. 3). Det gäller närmare bestämt lösören som har förvärvats eller införts för att arbetet skall utföras inom gemenskapen och som sedan skickas eller transporteras utanför gemenskapen av den som utför arbetet eller av kunden, om denne hör hemma i ett icke medlemsland, eller av någons annan för enderas räkning. *Jfr 2 a § tredje stycket 2) och fjärde stycket andra meningen ML.*

Skattefriheten omfattar även leverans av varor avsedda som bränsle eller proviant för vissa slag av fartyg (art. 15 p. 4). Det gäller

dels fartyg som används "on the high seas" (enligt vad som erfarits i betydelsen utanför territorialgränsen) för passagerarbefordran mot betalning eller för handels-, industri- eller fiskeverksamhet,

dels fartyg som används för bärgnings- eller räddningsverksamhet till havs ("at sea") eller för kustfiske i den mån det inte är frågan om leverans av proviant, och

dels krigsfartyg som lämnar landet för att gå till utländsk hamn eller ankringsplats.

Ett medlemsland kan dock begränsa den här angivna skattefriheten tills vissa gemensamma beskattningsbestämmelser har antagits. *Jfr 2 a § andra stycket 3) och 4) samt sjunde stycket ML.*

Det finns också bestämmelser om skattefrihet för vissa andra tillhandahållanden med anknytning till de nu behandlade fartygen utom krigsfartygen (art. 15 p. 5). Skattefriheten gäller för leverans, ombyggnad, reparation, underhåll, befraktning och uthyrning av sådana fartyg. Detsamma är fallet med leverans, uthyrning, reparation och underhåll av utrustning, inklusive fiskeutrustning, som är inbyggd i eller används vid utnyttjandet av dessa fartyg. Från skatt undantas även tillhandahållanden av andra tjänster under förutsättning att de tillhandahålls för att tillgodose ett omedelbart behov hos ("to meet the direct needs of") fartygen eller deras last (art. 15 p 8). *Jfr 2 a § första stycket, andra stycket 3 och 4, tredje stycket 1) och 6) samt sjunde stycket ML.*

Den skattefrihet som här har redovisats beträffande olika slag av fartyg, deras utrustning eller deras last gäller även vissa luftfartyg och deras motsvarande utrustning eller last (art. 15 p. 6, 7 och 9). De luftfartyg som det är fråga om är sådana som används av flygföretag som mot betalning flyger på huvudsakligen utrikes trafik. *Jfr sistnämnda bestämmelser i ML.*

Det kan anmärkas att enligt vad utredningen har erfarit är bestämmelserna i art. 15 p. 4-8 i flera avseenden svåra att tillämpa och har i betydande utsträckning inte kommit att införas av medlemsländerna.

Från skatt undantas också tillhandahållanden av varor och tjänster, om tillhandahållandena sker inom ramen för diplomatiska eller konsulära förbindelser. Fritt från skatt är också tillhandahållanden åt internationella organisationer och deras medlemmar, dock inom ramen för internationella konventioner och avtal. Det finns även bestämmelser om skattefrihet med anknytning till NATO. En medlemsstat kan välja att tillgodose dessa krav på skattefrihet genom att ha bestämmelser om återbetalning av mervärdes-skatt. En medlemsstat kan villkora och begränsa skattefriheten intill dess vissa gemensamma bestämmelser om skatter blir antagna av gemenskapen. *Jfr 76 a och 76 b §§ ML.*

Skattefrihet gäller vidare för guldleveranser till centralbankerna (art. 15 p. 11; anm: bestämmelsen föreslås utgå i 1987 års förslag, som på sätt framgår av avsnitt 2.2 innehåller förslag om kvalificerat undantag från skatteplikt för sådana leveranser). Skatt tas inte heller ut på leveranser av varor till erkända subjekt som exporterar varorna som ett led i sin humanitära verksamhet eller välgörenhets- eller undervisningsverksamhet utanför gemenskapen (art. 15 p. 12). En medlemsstat kan välja att tillgodose det kravet på skattefrihet genom bestämmelser om återbetalning av mervärdes-skatt. *Jfr 76 b § ML.*

Ej heller skall det tas ut skatt på skattepliktiga tjänster som ingår som ett led i en transit-transport eller export av varor till något land utanför gemenskapen ("when they are directly linked ... to the external transit or the export of goods from the Community"). Skattefrihet gäller också för tjänster som ingår som ett led i import av varor vilka undgår att importbeskattas med hänsyn till att varuimporten medför temporär tullfrihet eller liknande enligt vissa bestämmelser (art. 14 p. 1 c/ samt art. 16 p. 1 A). Skattefri är även

varuimport från vissa territorier med anknytning till några av medlemsländerna. Art. 15 p. 13.

Från beskattning undantas vidare agentverksamhet (dvs. förmedling för annans räkning i uppdragsgivarens namn) i samband med transaktioner som antingen är skattefria enligt bestämmelserna i art. 15 eller utförs utanför gemenskapen (art. 15 p. 14; *jfr. 2 a § tredje stycket 3 och 4 ML*). Denna skattefrihet gäller dock inte för resebyråer som i den resandes namn och för hans räkning tillhandahåller tjänster vilka utförs i ett annat medlemsland (*jfr avsnitt 2.7*).

Det kan anmärkas, att kommissionen har lagt fram ett förslag (COM(88) 846) med särskilda bestämmelser för bl.a. export av konstverk, antikviteter och samlarföremål (*jfr avsnitt 2.4*).

2.3.5 Skattefrihet vid import samt vid viss internationell godstrafik (art. 14 resp. 16)

I art. 14 finns bestämmelser om skattefrihet vid import av varor. Bestämmelser motsvaras i väsentliga delar av bestämmelserna i lagen (1987:1066) om frihet från skatt eller avgift vid införsel. Denna lag innebär, att i vissa av de fall då det finns förutsättningar för tullfrihet enligt lagen (1987:1069) om tullfrihet, så skall det inte heller tas ut någon mervärdesskatt vid import.

I art. 16 finns speciella bestämmelser om skattefrihet för sådan varuimport och sådana tillhandahållanden som har samband med den internationella godstrafiken. Det gäller exempelvis "frizoner" eller "tullupplag".

Bestämmelserna i art. 14 och art. 16 har specificerats och kompletterats genom tillkomsten av EG:s sjuttonde mervärdesskattedirektiv (85/362/EEC) och direktivet 83/181/EEC. Efter utgången av 1992 gäller dessa direktiv

inte i förhållandet mellan medlemsländerna (jfr art. 2 i 1991 års direktiv). I ett förslag till ny lydelse av art. 32 (förslag COM/88/ 846 final) föreslår kommissionen särskilda bestämmelser för såväl export som import av konstverk, antikviteter och samlarföremål (jfr avsnitt 2.4). I ett förslag till ett fjortonde mervärdesskattedirektiv (91/C 23/06) finns bestämmelser som i vissa hänseende preciserar art. 14 i det sjätte mervärdesskattedirektivet.

Beträffande konsumenters köp inom EG finns ett förslag till ett sextonde mervärdesskattedirektiv med bestämmelser för tiden fram till dess att den s.k. inre marknaden etablerats (förslag COM/86/ 163 final). Förslaget gäller varuköp som en medborgare i ett EG-land gör i ett annat EG-land. Bestämmelserna föreskriver skattefrihet i vissa fall vid införseln till köparens hemland och rätt att återfå erlagd mervärdesskatt i andra fall. Enligt vad utredningen har erfarit kan det bli aktuellt att återkalla direktivförslaget, om det nyss nämnda förslaget om export och import av konstverk m.m. antas.

2.4 Begagnade varor, konstverk, antikviteter och samlarföremål

I art. 32 anges att kommissionen skall lägga fram ett förslag om särskilda regler för omsättning av begagnade varor, konstverk, antikviteter och samlarföremål ("collectors' items"). Kommissionen har lagt fram men sedan dragit tillbaka ett sådant förslag (förslag till ett sjunde mervärdesskattedirektiv). Kommissionen har därefter lagt fram ett nytt förslag (COM/88/ 846 final). Förslaget innebär i huvudsak följande.

En särskild reglering skall gälla då en skattskyldig säljer här aktuella slag av varor. Regleringen skall gälla endast om han köpt varan av en privatperson eller av en näringsidkare ("a taxable person") som inte haft avdragsrätt vid sitt förvärv. Han får dock lov att låta bli att tillämpa den

särskilda regleringen vid försäljning till näringsidkare ("taxable persons"). Om en skattskyldig skall tillämpa både den särskilda regleringen och de annars gällande allmänna bestämmelserna, så skall hans bokföring av respektive slag av omsättning vara åtskild.

Den särskilda regleringen gäller i huvudsak dels beräkningen av beskattningsvärdet, dels frågan om avdragsrätten. Huvudregeln för beräkningen av beskattningsunderlaget (beskattningsvärdet) är att detta värde skall utgöras av skillnaden vid varje transaktion mellan försäljningspriset, exkl. mervärdesskatt, och inköpspriset, inkl. ev. skatter ("the tax-inclusive price").

En medlemsstat får dock tillämpa ett annat beräkningssystem för att förenkla beskattningen. Det systemet innebär att beskattningsvärdet skall utgöra den bokförda ("recorded") skillnaden under en redovisningsperiod mellan den totala omsättningssumman, exkl. skatt ("before tax"), och den totala inköpssumman, inkl. skatt ("after tax").

I inget av systemen skall den skattskyldige ha någon avdragsrätt för ingående skatt.

I förslaget finns det även vissa särskilda bestämmelser för enbart konstverk, samlarföremål och antikviteter. De bestämmelserna gäller export och import.

2.5 De mindre företagen

I art. 24 finns särskilda bestämmelser om de mindre företagen. Bestämmelserna innebär, att medlemsstaterna har möjlighet ("option") att ha ett förenklat förfarande för påförande och uppbörd av mervärdesskatt. (Det ordinära systemet har behandlats i avsnitt 2.1.3).

Medlemsstaterna har också möjlighet att - under tiden fram till dess att den s.k. inre marknaden genomförts - behålla eller införa bestämmelser som fritar mindre företagare från skattskyldighet. Det är också möjligt att under samma tid ha en lägre beskattning ("graduated tax relief") av sådana företagare. Med mindre företagare avses i huvudsak sådana som har en årsomsättning som uppgår till högst 5 000 ECU (anm: 1 ECU motsvarar ungefär 7 kr).

En medlemsstat får bestämma att fritagandet eller skattelättnaden inte skall gälla vissa slag av transaktioner.

En företagare som är fritagen från skattskyldighet får inte rätt att dra av ingående skatt. Inte heller får han ta upp någon skatt på sina fakturor eller på andra handlingar.

Kommissionen har lagt fram ett förslag om ändring av bestämmelserna i det sjätte direktivet (COM/87/ 524 final). De föreslagna reglerna skall gälla även för tiden efter det att den s.k. inre marknaden genomförts.

Förslaget innebär i huvudsak följande ändringar. En medlemsstat måste frita från skattskyldighet sådana företagare som har en årsomsättning understigande 10 000 ECU, exklusive mervärdesskatt. En medlemsstat får lov att även frita sådana företagare som har en årsomsättning som visserligen är högre än så men som dock understiger 35 000 ECU, exklusive mervärdesskatt. Bestämmelserna om skattelättnader utgår. En medlemsstat skall införa ett förenklat beskattningsförfarande för företagare som har en årsomsättning understigande 200 000 ECU. Förenklingarna är specificerade i förslaget. De gäller exempelvis tidpunkterna för inträdet av skattskyldighet och avdragsrätt, deklarationsperioder, betalningstidpunkter och lägre skattesatser i förening med frånvaro av avdragsrätt. En näringsidkare som skulle bli fritagen från skattskyldighet eller som skulle komma under det förenklade förfarandet får möjlighet att bli skattskyldig resp. komma under det

ordinarie förfarandet. Det finns vissa möjligheter för medlemsstaterna att bibehålla lindrigare regler om skattskyldighet resp. enklare regler om förfarandet. De angivna beloppsgränserna skall justeras årligen med hänsyn till inflationen.

I 1991 års direktiv om övergångsordning efter utgången av 1992 finns en särskild bestämmelse angående omsättning av vissa transportmedel.

2.6 Ett förenklat system för jordbruk, skogsbruk och fiske

I art. 25 ges möjlighet för en medlemsstat att införa ett förenklat mervärdesskattesystem vid omsättning av jordbruks-, skogsbruks- och fiskprodukter. Möjligheten får utnyttjas om det ordinära systemet eller systemet för mindre företagare skulle medföra tillämpningssvårigheter.

Det förenklade systemet innebär i huvudsak följande. Näringsidkare i de angivna verksamheterna debiterar inte mervärdesskatt vid försäljning av sina produkter och de har inte någon avdragsrätt. I gengäld erhåller de en särskild kompensation för sin ingående mervärdesskatt. Den utbetalas antingen direkt av en myndighet eller av företag som köper upp lantbrukarens produkter. Sistnämnda företag får göra avdrag för vad de gett ut som kompensation. Kompensationens storlek bestäms schablonmässigt.

Särskilda bestämmelser finns intagna i 1991 års direktiv om övergångsordning efter utgången av 1992.

2.7 Resebyråer

I avsnitt 2.3.4 har behandlats skattefriheten för bl.a. viss resebyråverksamhet. Den skattefriheten gäller sådana reseförmedlingsuppdrag som utförs i uppdragsgivarens (resenärens) namn och avser tjänster utanför EG.

I art. 26 regleras beskattningen av sådana resebyråer som utför reseuppdraget i eget namn och för resans genomförande använder sig av inköpta varor och tjänster. Med inköpta varor och tjänster avses här sådana varor och tjänster som tillhandahålls resebyrån av andra näringsidkare.

I den mån sådana inköpta varor eller tjänster tillhandahålls utanför EG, jämföras dock resebyråns verksamhet med det slag av förmedlingsverksamhet som medför skattefrihet enligt art. 15. Skatt utgår alltså inte på sådan verksamhet.

Då skatt däremot skall tas ut gäller i huvudsak följande. Alla tillhandahållanden, som en resebyrå gör för att genomföra en resa, anses som en enda tjänst ("a single service") tillhandahållen till resenären. Beskattningsland är den medlemsstat där resebyråns driftställe finns. Det belopp som skatten tas ut på (beskattningsvärdet) utgörs av resebyråns "marginal". Med "marginal" förstås här skillnaden mellan resenärens totala ersättning, exkl. mervärdesskatt, till resebyrå och resebyråns kostnader för varor och tjänster som kommer den resande till godo ("where these transactions are for the direct benefit of the traveller"). Resebyrå har inte avdragsrätt (eller rätt till återbetalning "refund") för sådan ingående skatt som den betalat för nämnda varor och tjänster.

2.8 Koncerner o.d.

En medlemsstat får behandla flera företag som en enhet i mervärdesskatterättsligt hänseende, även om företagen är självständiga personer i civilrättsligt hänseende (art. 4 p. 4 andra stycket). En förutsättning är att företagen är nära förbundna med varandra ("closely bound to one another") finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt. En medlemsstat som avser att införa bestämmelser av här aktuellt slag är skyldig att samråda med en särskild rådgivningskommitté (jfr art. 29).

Enligt vad utredningen har erfarit tillåts den här behandlade koncernkonstruktionen endast beträffande omsättning *inom* ett land. Om den ger upphov till konkurrenssnedvridningar, får en medlemsstat med stöd av art. 6 p. 3 uttagsbeskatta koncernerna för deras interna transaktioner. Den uttagsregeln har behandlats i avsnitt 2.1.4.

3 ÖVERGÅNGEN TILL EG:S INRE MARKNAD

3.1 Den inre marknaden i EG

Till grund för EG-samarbetet ligger bl.a. Rom-fördraget från 1957. Redan i detta fördrag angavs att en s.k. inre marknad skulle skapas för i princip hela EG-området. Med en inre marknad avses ett område utan inre gränser, med fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital. Den inre marknadens fria rörlighet för bl.a. varor och tjänster innebär avskaffande av gränskontrollerna mellan medlemsstaterna och fri handel över gränserna. En sådan ordning förutsätter bl.a. att medlemsstaterna inför ett i stora delar enhetligt mervärdesskattesystem.

EG har fattat beslut om att etablera den inre marknaden fr.o.m den 1 januari 1993. På mervärdesskatteområdet skall dock under perioden 1993 - 1996 en särskild övergångsordning gälla i avvaktan på ett slutligt system. Bestämmelserna därom finns i ett mervärdesskattedirektiv från 1991 (dir. 9796/91, FISC 124). Bestämmelserna är utformade som övergångsbestämmelser till EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv.

Övergångsbestämmelserna är omfattande. När det gäller frågan om beskattning av transaktioner med internationell anknytning berör övergångsordningen emellertid i princip endast transaktioner mellan medlemsländer. För transaktioner mellan ett medlemsland och ett icke medlemsland gäller i stället de bestämmelser som behandlats i avsnitt 2. Avsikten är att övergångsordningen skall upphöra den 1 januari 1997. 1991 års direktiv är emellertid utformat så att övergångsordningen kommer att gälla även därefter om den slutliga ordningen då inte har kunnat träda i kraft.

I avsnitt 3.2 berörs några centrala harmoniseringsområden som är av särskild betydelse för förståelsen av övergångsordningen. I avsnitt 3.3 redogörs för huvuddragen av denna ordning.

3.2 Några centrala harmoniseringsområden

1977 antogs EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv. Det reglerar tämligen detaljerat skattebasens utformning. Många andra frågor måste emellertid också regleras. Ett stort antal mervärdesskattedirektiv och förslag därtill har därför tillkommit. Av de områden som skall regleras kan nämnas de övergripande frågorna om mer enhetliga mervärdesskattesatser och om statsfinansiell samordning av mervärdesskatteintäkterna. Bakgrunden till behovet av denna harmonisering är att enligt det slutliga systemet skall den inre marknaden innebära att mervärdesskatt läggs på priset inte bara som nu vid försäljningar inom ett medlemsland utan också vid export till ett annat

medlemsland. Det är alltså fråga om en beskattning i ursprungslandet i stället för den nuvarande importbeskattningen i destinationslandet.

Mer enhetliga skattesatser anses nödvändiga bl.a. för att förhindra konkurrenssnedvridningar. Företag i länder med låga skattesatser skulle nämligen gynnas i förhållande till företag i högskatteländer. Det gäller närmast vid försäljning till konsumenter och andra som saknar avdragsrätt för ingående mervärdesskatt.

Den statsfinansiella samordningen anses behövlig för att förhindra att den inre marknaden kommer att gynna statskassorna i medlemsländer med exportöverskott på bekostnad av statskassorna i medlemsländer med importöverskott. Gynnandet beror på följande. Exportlandets företag kommer att betala in den uppburna skatten till exportlandets statskassa. Samtidigt kommer importlandets företag att dra av denna skatt såsom ingående skatt i importlandet utan att importlandets statskassa får uppbära säljföretagets utgående skatt.

Vid ett ministermöte i juni 1991 överenskoms i huvudsak följande angående skattesatserna. Från och med 1993 skall gälla en minimiskattesats om 15 % för huvuddelen av varor och tjänster. Det skall vara tillåtet för de länder som så önskar att för vissa varor och tjänster ha en eller två lägre skattesatser, dock lägst 5 %. Vissa övergångsregler skall finnas för medlemsländerna under perioden 1993-1996. Ett direktiv skall utarbetas på grundval av överenskommelsen.

När det gäller den statsfinansiella samordningen har EG-kommissionen under 1987 lagt fram en modell för ett eventuellt kommande förslag. Modellen är ett s.k. clearingsystem. Systemet skulle innebära följande. Ett centralt clearingkonto upprättas och administreras av kommissionen. Varje medlemsland redovisar månadsvis till kommissionen skillnaden mellan landets totala mervärdesskatt vid export resp. import i handeln med övriga

medlemsländer. Varje medlemsland med överskott betalar in ett motsvarande belopp till clearingkontot. Kommissionen betalar samtidigt ut från kontot belopp som täcker underskotten hos länder med sådana. Systemet skall vara självfinansierande.

Den framlagda modellen, clearingsystemet, kritiserades emellertid. Det ansågs bl.a. vara osäkert från intäktssynpunkt för enskilda medlemsländer. Av de förut nämnda riktlinjerna från maj 1989 framgick att kommissionen skulle överväga en enklare ordning baserad på medlemsländernas handelsstatistik.

3.3 Övergångsordningen

I december 1989 enade sig ministerrådet, finansministrarna i EG, om följande. Under en övergångstid behålls nuvarande principer om beskattning i destinationslandet vid export. Därefter skall dock gälla den av EG-kommissionen förordade ordningen om beskattning i ursprungslandet vid export från ett medlemsland till ett annat. Under övergångstiden skall det finnas ett förenklat system för uppbörden av mervärdesskatten vid import. Systemet skall innebära att gränsuppbörden tas bort.

I juni 1990 lade kommissionen fram sitt direktivförslag i enlighet med vad ministerrådet enats om (COM(90) 182). På grundval av förslaget har 1991 antagits det i avsnitt 3.1 angivna direktivet med övergångsordning.

1991 års direktiv innehåller följande huvudpunkter avseende övergångsordningen.

Vid transaktioner mellan två medlemsländer skall - med vissa undantag - transaktionerna behandlas enligt destinationsprincipen, dvs. skatten tas ut i och tillfaller destinationslandet. Det innebär, att ett skattskyldigt företag

alltjämt kommer att sälja med noll-skattesats vid försäljning till köpare i andra medlemsländer, s.k. teknisk skattskyldighet. Skatt påförs i stället köparen i dennes land inom ramen för köparens ordinarie mervärdesskatte-redovisning. I vissa fall, t.ex. vid postorderförsäljning till konsumenter, är dock säljaren skattskyldig med skyldighet att leverera in skatten till skattemyndigheterna i köparens land.

Principen om beskattning i destinationslandet kommer att genomföras enligt följande.

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. Om en näringsidkare i ett land skall sälja varor till en näringsidkare i ett annat land, skall förvärvet anses vara en beskattningsgrundande händelse. Förvärvaren skall då betala mervärdesskatt enligt det egna landets bestämmelser till landets skattemyndigheter. För det fall förvärvaren är en juridisk person skall detsamma gälla, även om förvärvaren inte är någon näringsidkare. I andra fall skall omsättningen av varor anses som den beskattningsgrundande händelsen och säljaren blir då skyldig att betala skatt. Det gäller för det fall förvärvaren är en konsument 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. Även för omsättning av tjänster finns särskilda bestämmelser.

Gränskontrollåtgärder för skatteändamål vid handel inom EG slopas. Därigenom förenklas företagens verksamhet. De nu gällande tulldokumenterna skall upphävas. Skattekontrollen i fråga om handel inom EG skall skötas av resp. lands skattemyndigheter på samma sätt som i fråga om intern handel,

dvs. på grundval av företagens bokföring. En säljare skall i sina fakturor uppge mervärdesskatteregistreringsnumret för utländska köpare. I mervärdesskattedeklarationer skall särskilt specificeras handel till eller från andra medlemsländer.

Uttrycket "fast driftställe" i OECD:s modell för dubbelbeskattningsavtal beträffande inkomst och förmögenhet¹

I förslaget till ny mervärdesskattelag (författningsförslag 1) finns bestämmelser om i vilka fall omsättning av varor och tjänster är gjord inom landet. I föreslagna 5 kap. 4 och 8 §§ finns bestämmelser som knyter an till uttrycket "fast driftställe". I specialmotiveringen till dessa bestämmelser hänvisas till vad som sägs i kommentardelen av OECD:s modellavtal angående innebörden av definitionen av uttrycket. I art. 5 punkt 1 anges: "Vid tillämpningen av detta avtal åsyftar uttrycket 'fast driftställe' en stadigvarande plats för affärsverksamhet, från vilken ett företags verksamhet helt eller delvis bedrivs."

I kommentardelen anges:

"Begreppet fast driftställe används huvudsakligen för att bestämma en avtalsslutande stats rätt att beskatta inkomsten för ett företag i den andra avtalsslutande staten. Enligt artikel 7 kan en avtalsslutande stat beskatta inkomsten för ett företag i den andra avtalsslutande staten endast om företaget bedriver sin rörelse från fast driftställe i den förstnämnda staten.

Punkt 1 ger en allmän definition av uttrycket 'fast driftställe' vilken anger de väsentliga kännetecknen på fast driftställe i avtalets mening, dvs. bestämd belägenhet ('situs'), 'stadigvarande plats för affärsverksamhet'. Punkten definierar uttrycket 'fast driftställe' som en stadigvarande plats för affärsverksamhet, från vilken ett företags verksamhet helt eller delvis bedrivs. Denna definition innehåller därför följande villkor:

¹ Rapport 1977 av OECD:s kommitté för skattefrågor

- det måste finnas en 'plats för affärsverksamhet', dvs. en anordning, exempelvis en lokal, eller i vissa fall maskiner eller utrustning;
- denna plats för affärsverksamhet måste vara 'stadigvarande', dvs. den måste vara upprättad på en bestämd plats och ha en viss grad av varaktighet;
- företagets rörelse måste bedrivas från denna stadigvarande plats för affärsverksamhet; detta innebär vanligen att personer, som på ett eller annat sätt är beroende av företaget (personal), sköter företagets rörelse i den stat där den stadigvarande platsen är belägen.

Det kunde kanske göras gällande att man i den allmänna definitionen även borde nämna det andra kännetecknet på fast driftställe som ibland har tillmätts viss betydelse tidigare, nämligen att driftstället måste ha produktiv karaktär, dvs. bidra till att företaget ger inkomst. I förevarande definition har man inte följt denna linje. Det är självklart att anta att i ett välskött affärsföretag varje del av företaget bidrar till hela företagets produktivitet. Detta medför naturligtvis inte alltid att ett visst driftställe, som visserligen har en 'produktiv karaktär' sett ur hela företagets synvinkel, nödvändigtvis utgör sådant fast driftställe till vilket man har rätt att hänföra inkomst för beskattning i ett visst område (se kommentaren till punkt 4).

Uttrycket 'plats för affärsverksamhet' omfattar lokal, anordning eller anläggning som används för att bedriva företagets rörelse, antingen den används uteslutande för detta syfte eller inte. Plats för affärsverksamhet kan även föreligga när lokal inte står till förfogande eller inte behövs för att bedriva företagets rörelse och företaget helt enkelt endast förfogar över visst utrymme. Det saknar betydelse om företaget äger eller hyr eller på annat sätt förfogar över lokalen, anordningen eller anläggningen. Ett marknadsstånd eller visst område som stadigvarande används i ett tullupplag (t.ex. för lagring av tullpliktiga varor) kan sålunda utgöra plats för affärsverksamhet. Platsen för affärsverksamhet kan också vara belägen i ett annat företags affärsutrymmen. Detta kan exempelvis vara fallet när det utländska företaget

varaktigt förfogar över viss lokal eller del därav som tillhör det andra företaget.

Enligt definitionen bör platsen för affärsverksamhet vara 'stadigvarande'. I allmänhet måste det sålunda finnas ett samband mellan platsen för affärsverksamhet och en bestämd geografisk punkt. Det saknar betydelse hur länge ett företag i en avtalsslutande stat är verksamt i den andra avtalsslutande staten om det inte bedriver verksamheten på en bestämd plats, men detta betyder inte att den utrustning som bildar platsen för affärsverksamhet måste rent faktiskt vara fast förenad med den mark som den står på. Det är tillräckligt att utrustningen blir kvar på ett bestämt ställe (jfr dock punkt 19 nedan).

Eftersom platsen för affärsverksamhet måste vara stadigvarande, följer härav också att fast driftställe kan anses föreligga endast om platsen för affärsverksamhet har en viss grad av varaktighet, dvs. om den inte är av endast tillfällig natur. Om platsen för affärsverksamhet inte upprättades endast för tillfälligt syfte, kan den utgöra fast driftställe, även om den i verkligheten bestod endast under en mycket kort tidrymd på grund av den speciella karaktären av företagets verksamhet eller därför att den avvecklades i förtid till följd av särskilda förhållanden (t.ex. den skattskyldiges död, felinvestering). I fall då en plats för affärsverksamhet, som ursprungligen upprättats endast för kortvarigt, tillfälligt syfte, innehas under sådan tid att den inte kan anses vara tillfällig, blir den en stadigvarande plats för affärsverksamhet och sålunda - med retroaktiv verkan - fast driftställe.

För att en plats för affärsverksamhet skall utgöra fast driftställe, måste det företag som använder platsen bedriva sin rörelse från denna helt eller delvis. Som nämns i punkt 3 ovan behöver verksamheten inte vara av produktiv karaktär. Verksamheten behöver vidare inte vara varaktig i den betydelsen att något avbrott i den inte förekommer, men verksamhet måste bedrivas regelbundet.

I fall då materiella tillgångar, såsom anordning, utrustning och byggnad, eller immateriella tillgångar, såsom patent, tillverkningsmetod och liknande egendom, hyrs ut till tredje person från en stadigvarande plats för affärsverksamhet som ett företag i en avtalsslutande stat har i den andra staten, medför i allmänhet denna verksamhet att platsen för affärsverksamhet blir fast driftställe. Detsamma gäller om kapital tillhandahålls från en stadigvarande plats för affärsverksamhet. Om ett företag i en stat hyr ut anordningar, utrustning, byggnader eller immateriella tillgångar till ett företag i den andra staten utan att för sådan uthyrningsverksamhet ha en stadigvarande plats för affärsverksamhet i denna andra stat, utgör den uthyrda anordningen, utrustningen, byggnaden eller immateriella tillgången inte som sådan fast driftställe för uthyraren, under förutsättning att avtalet avser endast uthyrning av utrustningen osv. Detta gäller även i fall då exempelvis uthyraren efter installation av utrustningen tillhandahåller personal för att sköta denna, under förutsättning att personalen svarar uteslutande för skötsel eller underhåll av utrustningen under hyrestagarens ledning, ansvar och uppsikt. Om personalen har mer omfattande uppgifter, t.ex. att delta i besluten om de arbeten för vilka utrustningen används, kan uthyrarens verksamhet gå utöver ren uthyrning av utrustning och utgöra entreprenadverksamhet. I sådant fall kan fast driftställe anses föreligga, om varaktighetskriteriet är uppfyllt. När sådan verksamhet har samband eller är likartad med verksamhet som avses i punkt 3, tillämpas tolv månadersfristen. Övriga fall måste avgöras efter omständigheterna.

Ett företags rörelse bedrivs huvudsakligen av rörelseidkaren själv eller av personer som står i anställningsförhållande till företaget (personal). Denna personal inbegriper anställda och andra personer som får instruktioner av företaget (t.ex. representanter utan självständig ställning). De befogenheter som sådan personal har i förhållande till tredje person saknar betydelse. Det är också oväsentligt, huruvida sådan representant har fullmakt att sluta avtal eller inte, om han arbetar vid den stadigvarande platsen för affärsverksamhet (jfr punkt 34 nedan). Fast driftställe kan dock föreligga även i de fall då

företagets rörelse bedrivs huvudsakligen med hjälp av automatisk utrustning och personalens verksamhet inskränker sig till att sätta upp, sköta, övervaka och underhålla utrustningen. Huruvida spel- och försäljningsautomater o.d., som ett företag i en stat satt upp i den andra staten, utgör fast driftställe beror sålunda på om företaget bedriver affärsverksamhet utöver den ursprungliga installationen av automaterna. Fast driftställe föreligger inte, om företaget endast sätter upp automaterna och sedan hyr ut dem till andra företag. Fast driftställe kan dock föreligga, om det företag som sätter upp automaterna även driver och underhåller dem för egen räkning. Detsamma gäller även om automaterna drivs och underhålls av representant som saknar självständig ställning gentemot företaget.

Fast driftställe uppkommer så snart företaget börjar bedriva sin rörelse från en stadigvarande plats för affärsverksamhet. Detta är fallet när företaget på platsen för affärsverksamhet förbereder den verksamhet som är avsedd att pågå varaktigt vid platsen för affärsverksamhet. Den tid under vilken företaget upprättar den stadigvarande platsen för affärsverksamhet bör inte medräknas, under förutsättning att själva upprättandet väsentligen skiljer sig från den verksamhet som är avsedd att pågå varaktigt vid denna plats. Det fasta driftstället upphör att finnas till när förfogandet över den stadigvarande platsen för affärsverksamhet upphör eller när den verksamhet som bedrivs från platsen upphör, dvs. när alla åtgärder som har samband med det fasta driftställets tidigare verksamhet avslutas (avveckling av löpande affärstransaktioner, underhåll och reparation av anordningar). Tillfälligt avbrott i verksamheten kan emellertid inte anses som upphörande. Om den stadigvarande platsen för affärsverksamhet hyrs ut till annat företag, används platsen vanligen endast för detta företags verksamhet och inte för uthyrarens. Uthyrarens fasta driftställe upphör härvid i allmänhet att finnas till, utom då denne fortsätter att bedriva egen affärsverksamhet från den stadigvarande platsen för affärsverksamhet."

Förteckning över ändringar i lagen (1968:430) om mervärdeskatt

Lagen (1968:430) om mervärdeskatt trädde i kraft den 1 januari 1969 (prop. 1968:100, BeU 45, rskr. 294). Lagen har ändrats enligt följande.

SFS 1968:580, prop. 1968:137, BeU 62, rskr. 352

-ändr. 2, 8, 10, 11, 14, 17, 18, 47-51, 68, 69 §§, 1, 2 p. anvisn. till 2 §, anvisn. till 8, 10, 11, 14 §§, 2 p. övergångsbest.

SFS 1969:70, prop. 1969:18, BeU 25, rskr. 121

-ändr. 8, 17, 18 §§, 1, 2 p. anvisn. till 2 §, anvisn. till 8, 10, 17 §§.

SFS 1969:237, prop. 1969:51, BeU 39, rskr. 148

-ändr. 48 §, 4 p. övergångsbest.;

-omtryck.

SFS 1970:166, prop. 1970:70, BeU 40, rskr. 230

-ändr. 13, 15, 59 §§, anvisn. till 15, 59 §§.

SFS 1970:183, prop. 1970:123, BeU 39, rskr. 259

-ändr. 2, 6, 8, 11, 49 §§, 3, 4 p. anvisn. till 2 §, anvisn. till 9-11, 14, 16 §§.

SFS 1970:917, prop. 1970:191, BeU 67, rskr. 454

-ändr. 28, 29, 61-64 §§, rubr. närmast före 61 §.

SFS 1971:71, prop. 1971:10, SkU 16, rskr. 72

-upph. 66-68 §§;

-ändr. 22, 40, 47, 65, 76 §§;

-nya 64 a-64 h §§, rubr. närmast före 64 a §.

SFS 1971:254, prop. 1971:73, SkU 34, rskr. 198

-ändr. 8 §.

SFS 1971:400, prop. 1971:60, SkU 35, rskr. 223

-upph. 53 §;

-ändr. 22, 34, 36, 39, 46, 50-52, 54-57 §§.

SFS 1972:82, prop. 1972:15, SkU 12, rskr. 60

-ändr. 47 §.

SFS 1972:558, prop. 1972:119, SkU 60, rskr. 258

-ändr. 2, 10 §§;

-ny 76 a §.

SFS 1973:928, prop. 1973:163, SkU 62, rskr. 350

-ändr. 3, 6-8, 10, 11, 17, 18, 35, 36, 39, 46 §§, anvisn. till 2, 6-8, 10, 11, 17, 19 §§;

-ny 48 a §.

SFS 1973:985, prop. 1973:187, SkU 69, rskr. 358

-upph. 60 §;

-ändr. 2, 58, 59 §§, 4 p. anvisn. till 2 §, anvisn. till 58 §.

SFS 1974:90, FiU 1974:1, rskr. 41

-upph. anvisn. till 59 §.

SFS 1974:885, prop. 1974:169, SkU 62, rskr. 386

-ändr. författningsrubr., 1, 2, 7, 8, 10, 12, 14, 18, 22, 24, 25, 36, 47, 50, 51, 58, 61, 62, 64 h, 65, 69, 70, 74-76, 76 a, 78 §§, anvisn. till 1, 2, 7, 14 §§.

SFS 1974:888, prop. 1974:171, SkU 61, rskr. 361

-ändr. 8 §, anvisn. till 8 §.

SFS 1974:986, prop. 1974:180, SkU 63, rskr. 387

-ändr. 64 d §, 4 p. anvisn. till 2 §.

SFS 1975:725, prop. 1975:78, JuU 22, rskr. 212

-ändr. 65 §.

SFS 1975:923

-ikrafttr. av 1974:888.

SFS 1975:1400, prop. 1975/76:29, SkU 15, rskr. 68

-ny 79 §.

SFS 1976:928, prop. 1975/76:107, SkU 1976/77:2, rskr. 1976/77:3

-ändr. 2, 11 §§.

SFS 1977:61, prop. 1976/77:68, SkU 22, rskr. 136

-ändr. 4 p. anvisn. till 2 §.

SFS 1977:291, prop. 1976/77:144, SkU 48, rskr. 302

-ändr. 13, 59 §§.

SFS 1978:73, prop. 1977/78:78, SkU 21, rskr. 120

-ändr. 2 p. anvisn. till 2 §.

SFS 1978:197, prop. 1977/78:136, SkU 50, rskr. 263

-ändr. 38, 40, 51, 64 a-64 h, 76 §§;

-nya 64 i-64 l §§.

SFS 1978:322, prop. 1977/78:181, SkU 55, rskr. 362

-ändr. 26, 69 §§.

SFS 1978:920, prop. 1978/79:44, SkU 21, rskr. 89

-ändr. 1 p. anvisn. till 2 §.

SFS 1979:181, prop. 1978/79:86, JuU 27, rskr. 216

-ändr. 46, 51, 52, 54, 57, 64 g, 69 §§;

-ny 75 a §.

SFS 1979:304, prop. 1978/79:141, SkU 52, rskr. 393

-upph. 9, 31 §§, anvisn. till 9 §;

-ändr. 2-4, 6, 8, 10, 14-19, 22, 24, 25, 27, 32-36, 38-40, 46, 49, 51, 55, 73 §§, 1, 2 p. anvisn. till 2 §, anvisn. till 5, 8, 10, 11, 14, 15, 17, 19 §§, rubr. närmast före 65 §;

-nya 5 a, 5 b §§, anvisn. till 4 §, nya 5 a §, 22 §;

-omtryck.

SFS 1979:1190, prop. 1979/80:57, SkU 19, rskr. 123

-upph. 4 p. anvisn. till 2 §;

-ändr. 2, 8, 11, 14, 16 §§, anvisn. till 1, 11 §§;

-ny 2 a §, anvisn. till 2 a §.

SFS 1979:1191, prop. 1979/80:57, SkU 19, rskr. 123

-ändr. 8 p. övergångsbest. till 1979:304.

SFS 1980:204, prop. 1979/80:80, KU 45, rskr. 269

-upph. 65 §.

SFS 1980:676, prop. 1980 U:1, SkU U:2, rskr. U:2

-ändr. 13, 59 §§.

SFS 1980:1090, prop. 1980/81:70, SkU 19, rskr. 108

-ändr. 4, 5 a, 25 §§, rubr. närmast före 65 § lagen i dess lydelse 1979:304.

SFS 1981:843, prop. 1980/81:84, LU 24, rskr. 351

-ändr. 48 §.

SFS 1981:992, prop. 1981/82:30 bil. 4, SkU 8, rskr. 14

-ändr. 13, 59 §§.

SFS 1981:1276, prop. 1981/82:59, SkU 18, rskr. 68

-ändr. 5 a, 17, 19, 21, 28, 33, 35, 36, 40, 51 §§, anvisn. till 10, 16, 17 §§.

SFS 1982:190, prop. 1981/82:96, SkU 38, rskr. 178

-ändr. 48, 48 a §§.

SFS 1982:288, prop. 1981/82:201, SkU 63, rskr. 310

-ändr. 8, 17 §§.

SFS 1982:449, prop. 1981/82:214, SkU 71, rskr. 396

-ändr. 15, 17, 18 §§, 1 p. anvisn. till 2 §, anvisn. till 16, 17 §§.

SFS 1982:1184, prop. 1982/83:55, SkU 14, rskr. 98

-ändr. 13, 59 §§.

SFS 1982:1211, prop. 1982/83:53, SkU 11, rskr. 119

-ändr. 47 §.

SFS 1983:76, prop. 1982/83:84, SkU 20, rskr. 139

-ändr. 49 §.

SFS 1983:144, prop. 1982/83:83, SkU 29, rskr. 203

-upph. 21 §.

SFS 1983:1006, prop. 1983/84:28 och 37, SkU 9, rskr. 97

-ändr. 8 §.

SFS 1983:1052, prop. 1983/84:75, SkU 19, rskr. 108

-ändr. 5 a, 15, 17, 70, 74 §§, anvisn. till 17 §.

SFS 1984:357, prop. 1983/84:189, SkU 44, rskr. 363

-ändr. 2, 11, 18, 49, 56, 62, 63, 69, 76 a §§, anvisn. till 10, 16, 17 §§;

-ny 26 a §.

SFS 1984:1085, prop. 1984/85:70, SkU 23, rskr. 110

-ändr. 1 p. anvisn. till 2 §.

SFS 1985:110, prop. 1984/85:47, JuU 14, rskr. 142

-ändr. 40 §.

SFS 1985:147, prop. 1984/85:108, SkU 40, rskr. 179

-ändr. 49 §.

SFS 1985:1116, prop. 1985/86:47, SkU 17, rskr. 92

-ändr. 2, 2 a, 6, 7, 8, 10, 14, 15 §§, 1, 2, 3 p. anvisn. till 2 §, anvisn.
till 2 a, 7, 8, 10, 14, 17 §§;

-ny 76 b §.

SFS 1986:490, prop. 1985/86:150 (bil. 1), SkU 50, rskr. 360

-ändr. anvisn. till 8 §.

SFS 1986:1289, prop. 1986/87:47, SkU 11, rskr. 95

-upph. 75 §;

-ändr. 2, 2 a, 3, 5, 5 a, 6, 10, 19, 20, 22, 23, 25, 28, 29, 33, 37, 39-41, 43, 45, 46, 49, 51, 52, 57, 61, 62, 64 a, 64 g, 69 §§, anvisn. till 2, 16, 22 §§.

SFS 1986:1382, prop. 1986/87:44, SkU 8, rskr. 41

-ändr. 1 p. anvisn. till 2 §.

SFS 1987:1218, prop. 1987/88:55, SkU 12, rskr. 71

-ändr. 64 h §.

SFS 1987:1236, prop. 1987/88:42, SkU 16, rskr. 97

-ändr. 2 a, 8, 58, 59 §§, anvisn. till 2 a, 8, 58 §§.

SFS 1988:705, prop. 1987/88:150 (bil. 3), SkU 40, rskr. 397

-ändr. 18 §.

SFS 1988:1152, prop. 1988/89:21, SkU 1, rskr. 4

-ändr. 2 a §, anvisn. till 2 a §.

SFS 1989:1027, prop. 1989/90:50, SkU 10, rskr. 96

-ändr. 2, 8, 11, 14, 17, 58 §§, 1, 2 p. anvisn. till 2 §, anvisn. till 8, 10, 11 §§.

SFS 1990:29, prop. 1989/90:73, SkU 21, rskr. 105

-ändr. 4 §.

SFS 1990:330, prop. 1989/90:74, SkU 32, rskr. 217

- upph. 50, 62, 64, 64 c §§, rubr. närmast före 38, 50 §§;
- nuvarande 34 § betecknas 40 b §;
- ändr. 2, 2 a, 3, 5, 5 a, 6, 10, 19, 20, 22-30, 32, 33, 35-40, nya 40 b, 41, 43, 45-47, 49, 51, 52, 54-57, 63, 64 a, 64 e, 64 g, 64 h, 64 k, 69, 74 §§, rubr. närmast före 30, 51 §§, 1 p. anvisn. till 2 §, anvisn. till 16, 22 §;
- nya 22 a, 34, 34 a, 34 b, 40 a, 53 §§, rubr. närmast före 33, 34, 35, 37, 40 a, 40 b §§.

SFS 1990:576, prop. 1989/90:111, SkU 31, rskr. 357

- upph. 10-12, 78 §§, anvisn. till 6, 10, 11 §§;
- ändr. 1-5, 6-8, 13-19, 22, 49, 51, 58, 59, 73, 76 b §§, anvisn. till 1 §, 1, 2 p. anvisn. till 2 §, anvisn. till 2 a, 5, 8, 14, 16, 17, 19, 22 §§, rubr. närmast före 58 §;
- nya 18 a, 21, 60 §§;
- rubr. närmast före 22 § flyttad till närmast före 21 §;
- omtryck.

SFS 1990:1153, prop. 1990/91:37, SkU 5, rskr. 58

- ändr. 18, 73 §§, 2 p. anvisn. till 2 §, anvisn. till 17 § lagen i dess lydelse 1990:576.

SFS 1990:1319, prop. 1990/91:46, SkU 7, rskr. 81

- ändr. 41, 48, 48 a §§, rubr. närmast före 40 b §.

SFS 1991:178, prop. 1990/91:89, SkU 21, rskr. 185

- ändr. 63 §;
- ny rubr. närmast före 63 §.

SFS 1991:696, prop. 1990/91:166, SkU 29, rskr. 289

- ändr. 21 §.

SFS 1991:1755, prop. 1991/92:50, SkU 5, rskr. 50

-ändr. 2, 8, 13, 17 §§, anvisn. till 8 §.

SFS 1991:1905, prop. 1991/92:43, SkU 7, rskr. 100

-ändr. 38, 64 a, 64 f, 64 h §§.

Förteckning över var bestämmelserna i lagen (1968:430) om mervärdeskatt, ML, återfinns i förslaget till ny mervärdesskattelag, NML

Nedanstående hänvisningar till NML avser de bestämmelser i NML som närmast motsvarar bestämmelserna i ML.

Hänvisningsexempel avseende ML:

2 p. 1 st. tredje meningen c) av anv. till 2 § = punkt 2 första stycket tredje meningen c) av anvisningarna till 2 § ML.

Hänvisningsexempel avseende NML:

3 kap. 3 § 2 st. = 3 kap. 3 § andra stycket NML

(3 kap. 3 § m) = se specialmotiveringen till 3 kap. 3 § NML

(3 kap. m) = se den inledande specialmotiveringen till 3 kap. NML.

Bestämmelser i ML

1 §

1 st. av anv. till 1 §

2 st. av anv. till 1 §

2 § 1 st. 1)

2 § 1 st. 2)

2 § 2 st. första meningen

2 § 2 st. andra meningen

2 § 3 st.

2 § 4 st.

2 § 5 st.

Bestämmelser i NML

1 kap. 1 §

1 kap. 3 §

Saknar direkt motsvarighet (1 kap. 1 § m).

1 kap. 1 § 1 och 2 § 1

10 kap. 11 och 13 §§ samt

19 kap. 12-15 §§

10 kap. 12 och 13 §§ samt

19 kap. 12-15 §§

1 kap. 1 § 2 och 2 § 2

1 kap. 1 och 4 §§ samt

9 kap. 1 §

9 kap. 7 §

10 kap. 9 och 13 §§ samt 19 kap. 12-15 §§

Bestämmelser i ML

1 p. 1 st. av anv. till 2 §
 1 p. 2 st. första meningen av anv.
 till 2 §
 1 p. 2 st. andra och tredje me-
 ningarna av anv. till 2 §
 1 p. 3 st. av anv. till 2 §
 1 p. 4 st. av anv. till 2 §
 1 p. 5 st. av anv. till 2 §
 1 p. 6 st. av anv. till 2 §
 1 p. 7 st. av anv. till 2 §
 1 p. 8 st. av anv. till 2 §
 1 p. 9 st. av anv. till 2 §
 1 p. 10 st. av anv. till 2 §
 1 p. 11 st. av anv. till 2 §
 1 p. 12 st. av anv. till 2 §

2 p. 1 st. första och andra me-
 ningarna av anv. till 2 §

2 p. 1 st. tredje meningen a) och
 b) av anv. till 2 §

2 p. 1 st. tredje meningen c) av
 anv. till 2 §

2 p. 1 st. tredje meningen d) av
 anv. till 2 §

2 p. 1 st. tredje meningen e) av
 anv. till 2 §

2 p. 1 st. tredje meningen f) av
 anv. till 2 §

2 p. 1 st. tredje meningen g) av
 anv. till 2 §

2 p. 2 st. av anv. till 2 §

2 p. 3 st. första meningen av anv.
 till 2 §

2 p. 3 st. andra meningen av anv.
 till 2 §

2 p. 4 st. av anv. till 2 §

2 p. 5 st. av anv. till 2 §

2 p. 6 st. av anv. till 2 §

2 p. 7 st. av anv. till 2 §

2 p. 8 st. av anv. till 2 §

3 p. 1 st. av anv. till 2 §

3 p. 2 st. första och femte me-
 ningarna av anv. till 2 §

Bestämmelser i NML

4 kap. 2 och 3 §§

4 kap. 2 och 3 §§

4 kap. 4 §

4 kap. 6 och 7 §§

1 kap. 10 §

3 kap. 22 §

4 kap. 2 §

3 kap. 22 §

3 kap. 18 och 19 §§

4 kap. 5 §

17 kap. 8 §

6 kap. 6 § och 9 kap. 2 §

4 kap. 8 §

2 kap. 1 §

2 kap. 2 och 3 §§

2 kap. 5 §

2 kap. 6 §

2 kap. 7 §

2 kap. 8 §

2 kap. 6 §

2 kap. 11 §

Saknar direkt motsvarighet (2 kap.
 2-6 §§ m).

2 kap. 5 §

Saknar direkt motsvarighet (2 kap.
 2-6 §§ m).

2 kap. 10 §

1 kap. 12 §

2 kap. 8 §

2 kap. 7 §

6 kap. 8 §

Saknar direkt motsvarighet (6 kap.
 8 och 9 §§ m).

Bestämmelser i ML

3 p. 2 st. andra-fjärde meningarna
av anv. till 2 §

3 p. 3 st. av anv. till 2 §

2 a § 1 st.

2 a § 2 st.

2 a § 3 st. 1)

2 a § 3 st. 2)

2 a § 3 st. 3)

2 a § 3 st. 4)

2 a § 3 st. 5)

2 a § 3 st. 6)

2 a § 3 st. 7)

2 a § 3 st. 8)

2 a § 3 st. 9)

2 a § 3 st. 10)

2 a § 3 st. 11)-16)

2 a § 4 st. första meningen

2 a § 4 st. andra meningen

2 a § 5 st.

2 a § 6 st.

2 a § 7 st.

1 st. av anv. till 2 a §

2 st. av anv. till 2 a §

3 § 1 st.

3 § 2 st. första meningen

3 § 2 st. andra meningen

3 § 2 st. tredje meningen

3 § 3 st. första meningen

3 § 3 st. andra meningen

4 § 1 st.

4 § 2 st.

anv. till 4 §

5 § 1 st.

5 § 2 st.

5 § 3 st. första meningen

5 § 3 st. andra meningen

5 § 4 st.

Bestämmelser i NML

6 kap. 8 och 9 §§

4 kap. 7 §

5 kap. 1 och 9 §§ samt 10 § 1

5 kap. 2 och 3 §§ samt 10 § 2-7

5 kap. 6-8 §§ och 13 § 1

5 kap. 6-8 §§ och 13 § 3

5 kap. 4, 5, 7 och 8 §§ samt

13 § 6

5 kap. 5 §

5 kap. 5-8 §§ (samt 13 § m)

5 kap. 6 § och 13 § 2

5 kap. 6 § (och 13 § m)

5 kap. 8 § (samt 6 § m

och 13 § m)

5 kap. 7 § (och 13 § m)

5 kap. 4 §

5 kap. 7 § (och 13 § m)

5 kap. 1 §

5 kap. 10 § 8 och 13 § 4

5 kap. 2, 3, 5 och 6 §§

(samt 13 § m)

5 kap. 11 § 2 (samt 5 § i förslaget

till ny mervärdesskatteförordning)

5 kap. 12 §

Saknar motsvarighet (5 kap. m).

5 kap. 11 § 1

6 kap. 2 §

6 kap. 1 §

6 kap. 5 §

6 kap. 4 §

6 kap. 7 §

1 kap. 10 §

1 kap. 5 §

Saknar motsvarighet (1 kap.

5 § m).

1 kap. 5 §

12 kap. 3 §

12 kap. 2 §

1 kap. 8 §

1 kap. 8 § och 8 kap. 2 §

1 kap. 8 §

Bestämmelser i ML

anv. till 5 §

5 a § 1 st. första meningen

5 a § 1 st. andra meningen

5 a § 2 st.

5 a § 3 st.

5 a § 4 st. första meningen

5 a § 4 st. andra meningen

anv. till 5 a §

5 b § 1 st.

5 b § 2 st.

5 b § 3 st.

6 §

7 § 1 st.

7 § 2 st. första meningen

7 § 2 st. andra-femte meningarna

7 § 3 st.

7 § 4 st.

1 st. av anv. till 7 §

2 st. av anv. till 7 §

8 § 1)

8 § 2)

8 § 3)

8 § 4)

8 § 5)

8 § 6)

8 § 7)

8 § 8)

8 § 9)

8 § 10)

8 § 11) och 12)

8 § 13)

8 § 14)-17)

8 § 18)

8 § 19) och 20)

1 p. 1 st. av anv. till 8 §

1 p. 2 st. första meningen av anv.
till 8 §1 p. 2 st. andra meningen av anv.
till 8 §*Bestämmelser i NML*

1 kap. 8 § och 8 kap. 2 §

12 kap. 6 §

12 kap. 7 §

12 kap. 8 §

12 kap. 9 §

12 kap. 10 §

12 kap. 11 §

1 kap. 13 §

12 kap. 12 §

12 kap. 13 §

12 kap. 14 §

12 kap. 5 §

3 kap. 1 §

1 kap. 6 §

1 kap. 11 §

3 kap. 3 §

1 kap. 6 §

1 kap. 11 §

Saknar direkt motsvarighet (1 kap.
6 § m).

3 kap. 4 §

3 kap. 8 §

3 kap. 9 §

3 kap. 10 §

3 kap. 11 §

3 kap. 2 §

3 kap. 21 §

3 kap. 21 §

3 kap. 12 §

3 kap. 13-15 §§

3 kap. 19 §

3 kap. 20 §

3 kap. 21 §

3 kap. 23 §

3 kap. 21 §

3 kap. 5 §

3 kap. 4 och 5 §§

3 kap. 5 §

Bestämmelser i ML

2 p. 1 st. av anv. till 8 §
 2 p. 2 st. första meningen av anv.
 till 8 §
 2 p. 2 st. andra meningen av anv.
 till 8 §
 3 p. 1 st. av anv. till 8 §
 3 p. 2 st. av anv. till 8 §
 4 p. av anv. till 8 §
 5 p. av anv. till 8 §
 6 p. av anv. till 8 §
 7 p. av anv. till 8 §
 8 p. 1 st. av anv. till 8 §
 8 p. 2 st. av anv. till 8 §
 9 p. av anv. till 8 §
 10 p. första meningen av anv.
 till 8 §
 10 p. andra och tredje meningarna
 av anv. till 8 §
 11 p. av anv. till 8 §

 13 §

 14 §
 1 st. av anv. till 14 §
 2 och 3 st. av anv. till 14 §
 4 st. av anv. till 14 §
 5 st. av anv. till 14 §
 6 st. av anv. till 14 §
 7 och 8 st. av anv. till 14 §

 15 § 1 st.
 15 § 2 st. första och andra me-
 ningarna
 15 § 2 st. tredje meningen
 15 § 3 och 4 st.

 15 § 5 och 6 st.
 15 § 7 st.
 15 § 8 och 9 st.
 15 § 10 st.
 anv. till 15 §

 16 § 1 st. första meningen
 16 § 1 st. andra meningen
 16 § 2 st.

Bestämmelser i NML

3 kap. 6 §
 3 kap. 4 och 6 §§

 3 kap. 6 §

 3 kap. 7 §
 3 kap. 4 §
 3 kap. 8 §
 3 kap. 9 §
 3 kap. 10 §
 3 kap. 11 §
 3 kap. 2 §
 3 kap. 3 §
 3 kap. 12 §
 3 kap. 16 §

 3 kap. 14 §

 3 kap. 17 §

 7 kap. 1 §

 7 kap. 2 §
 7 kap. 2 §
 7 kap. 3 och 4 §§
 Saknar motsvarighet (7 kap. m).
 7 kap. 6 §
 7 kap. 7 §
 7 kap. 2 §

 12 kap. 4 §
 7 kap. 4 § och 12 kap. 24 och
 25 §§
 7 kap. 5 §
 7 kap. 4 §, 11 kap. 8 § och
 12 kap. 24 och 25 §§
 9 kap. 5 och 6 §§
 9 kap. 8 §
 8 kap. 12 § och 12 kap. 27 §
 12 kap. 15 §
 8 kap. 5 §, 11 kap. 8 § och
 12 kap. 26 §

 11 kap. 2 §
 11 kap. 5 §
 11 kap. 3 och 4 §§

Bestämmelser i ML

16 § 3 st.

16 § 4 st.

16 § 5 st.

16 § 6 st.

anv. till 16 §

17 § 1 st.

17 § 2 st.

17 § 3 st. första meningen

17 § 3 st. andra meningen

17 § 3 st. tredje meningen

17 § 3 st. fjärde meningen

17 § 4 st.

17 § 5 st. första meningen

17 § 5 st. andra meningen

17 § 5 st. tredje meningen

17 § 6 st.

17 § 7 st.

17 § 8 st.

17 § 9 och 10 st.

1 st. första och andra meningarna
av anv. till 17 §1 st. tredje meningen av anv.
till 17 §2 st. första och andra meningarna
av anv. till 17 §2 st. tredje meningen av anv.
till 17 §

3 st. av anv. till 17 §

4 st. av anv. till 17 §

5 st. av anv. till 17 §

6 och 7 st. av anv. till 17 §

8 och 9 st. av anv. till 17 §

18 § 1 st. 1)

18 § 1 st. 2)

18 § 1 st. 3)

18 § 2 st.

18 § 3 st.

18 § 4 st.

18 § 5 st.

*Bestämmelser i NML*Saknar motsvarighet (11 kap.
3 § m).

8 kap. 4 § 1 st. 4 och 19 § samt

11 kap. 2, 3 och 5 §§

9 kap. 4 §

11 kap. 4 §

11 kap. 5-7 §§

8 kap. 1 och 3 §§

8 kap. 8 §, 10 kap. 10 och 13 §§
samt 19 kap. 12-15 §§

12 kap. 16 §

12 kap. 18 §

12 kap. 16 och 20 §§

12 kap. 21 §

12 kap. 19 §

12 kap. 22 §

12 kap. 23 §

8 kap. 4 § 1 st. 1

8 kap. 4 § 1 st. 2

8 kap. 4 § 1 st. 5 och 2 st.

8 kap. 2 och 7 §§

15 kap. 4 §

8 kap. 6 och 17 §§

8 kap. 6 och 18 §§

8 kap. 16 §

8 kap. 13 §

8 kap. 4 § 1 st. 3

8 kap. 9 § 1

8 kap. 10 §

8 kap. 3 §

8 kap. 1 § 2 st. och 9 kap. 3 §

8 kap. 9 § 1

8 kap. 15 §

8 kap. 9 § 2

8 kap. 15 §

8 kap. 14 §

8 kap. 11 §

8 kap. 9 § 3

Bestämmelser i ML

18 a § 1 st.
 18 a § 2 st.

19 § 1 st.

19 § 2 st.
 19 § 3 st. första meningen
 19 § 3 st. andra meningen
 19 § 4 st. första meningen
 19 § 4 st. andra meningen
 19 § 5 st.
 19 § 6 st.
 19 § 7 st.
 anv. till 19 §

20 §

21 § första meningen
 21 § andra meningen

22 § 1 st. första meningen
 22 § 1 st. andra meningen
 22 § 1 st. tredje och fjärde meningarna
 22 § 2 st.
 22 § 3 st. första meningen
 22 § 3 st. andra meningen
 22 § 4 st.
 22 § 5 st.

22 § 6 st.
 1 st. första meningen av anv. till 22 §
 1 st. andra meningen av anv. till 22 §
 2 och 3 st. av anv. till 22 §

22 a §

23 §

24 §

25 §

Bestämmelser i NML

8 kap. 8 §
 10 kap. 10 och 13 §§ samt
 19 kap. 12-15 §§

13 kap. 1, 2 och 19 §§ samt
 19 kap. 14 §
 13 kap. 20 §
 13 kap. 21 §
 13 kap. 22 §
 13 kap. 23 §
 13 kap. 24 §
 13 kap. 1 §
 13 kap. 25 §
 13 kap. 26 §
 13 kap. 1, 2 och 19 §§

13 kap. 27 §

13 kap. 3 §
 13 kap. 28 §

13 kap. 3 och 6 §§
 13 kap. 5 och 7 §§
 13 kap. 8 §

13 kap. 9 §
 13 kap. 11 och 12 §§
 13 kap. 15 §
 13 kap. 4 §
 Saknar motsvarighet (13 kap. 16 § m).
 13 kap. 18 §
 13 kap. 10 §

Saknar direkt motsvarighet (13 kap. 11-13 §§ m).
 13 kap. 13 §

13 kap. 14 §

13 kap. 16 §

13 kap. 17 §

17 kap. 1 §

Bestämmelser i ML

26 § 1-3 st.

26 § 4 st.

26 a §

27 §

28 §

29 §

30 §

32 §

33 §

34 § 1 och 2 st.

34 § 3 st.

34 a §

34 b §

35 §

36 §

37 §

38 § 1 och 2 st.

38 § 3 st.

39 §

40 § 1 och 2 st.

40 § 3 st.

40 § 4-6 st.

40 § 7 st.

40 § 8 st.

40 a §

40 b §

41 §

Bestämmelser i NML

17 kap. 2 §

17 kap. 3 §

17 kap. 4 §

17 kap. 5 §

17 kap. 6 §

17 kap. 7 §

14 kap. 1 §

14 kap. 2 §

14 kap. 3 §

14 kap. 4 §

14 kap. 5 §

14 kap. 6 §

14 kap. 7 §

14 kap. 8 §

14 kap. 9 §

14 kap. 10 §

14 kap. 11 §

14 kap. 12 §

14 kap. 13 §

14 kap. 14 §

14 kap. 15 §

14 kap. 16 §

14 kap. 17 §

14 kap. 18 §

14 kap. 19 §

14 kap. 20 §

14 kap. 21 §

*Bestämmelser i ML**Bestämmelser i NML*

42 §	15 kap. 1 §
43 §	15 kap. 2 §
44 §	15 kap. 3 §
45 §	15 kap. 5 §
46 §	15 kap. 6 §
47 §	15 kap. 7 §
48 §	15 kap. 8 §
48 a §	15 kap. 9 §
49 § 1-3 st.	16 kap. 1 §
49 § 4 st.	16 kap. 2 §
49 § 5 st.	16 kap. 3 §
49 § 6 st.	16 kap. 4 §
51 § 1 och 2 st.	20 kap. 1 §
51 § 3 st.	20 kap. 2 §
52 §	20 kap. 4 §
53 §	20 kap. 5 §
54 §	20 kap. 6 §
55 §	20 kap. 7 §
56 §	20 kap. 8 §
57 §	20 kap. 9 §
58 § 1 st. första meningen	1 kap. 1 § 3 och 2 § 3 samt 3 kap. 1 och 25 §§ Infört i resp. kapitel.
58 § 1 st. andra och tredje meningarna	
58 § 2 st. första meningen av anv. till 58 §	3 kap. 26 § Saknar direkt motsvarighet (1 kap. 9 § m).
andra meningen av anv. till 58 §	1 kap. 4 §
59 § 1 st.	7 kap. 8 §

Bestämmelser i ML

59 § 2 st.
60 § 1 och 2 st.
60 § 3 st.
60 § 4 st.

61 §

63 § 1 st.
63 § 2 st.
63 § 3 st.

64 a § 1 och 2 st.
64 a § 3 och 4 st.
64 a § 5 st.

64 b §

64 d §

64 e §

64 f § 1 och 2 st.
64 f § 3 st.

64 g §

64 h §

64 i §

64 j §

64 k §

64 l §

69 §

70 § 1 st.
70 § 2 st.

71 §

72 §

Bestämmelser i NML

7 kap. 9 §

1 kap. 1 § 2 och 2 § 2
3 kap. 24 §
Saknar direkt motsvarighet (8 kap.
3 § m).

22 kap. 1 §

21 kap. 1 §
21 kap. 2 §
21 kap. 3 §

18 kap. 1 §
18 kap. 2 §
18 kap. 3 §

18 kap. 4 §

18 kap. 5 §

18 kap. 6 §

18 kap. 7 §
18 kap. 12 §

18 kap. 8 §

18 kap. 9 §

18 kap. 10 §

18 kap. 11 §

18 kap. 13 §

18 kap. 14 §

22 kap. 7 §

22 kap. 2 §
22 kap. 3 §

22 kap. 4 §

22 kap. 5 §

Bestämmelser i ML

73 §

74 §

75 §

76 §

76 a §

76 b § 1 st.

76 b § 2 st. första meningen

76 b § 2 st. andra meningen

77 §

79 §

*Bestämmelser i NML*Föreslås överförd till kommunal-
skattelagen (1928:370).

22 kap. 6 §

Saknar motsvarighet.

22 kap. 8 §

10 kap. 6-8 §§ och 19 kap. 12 §

10 kap. 5 § och 19 kap. 12 §

19 kap. 12 §

20 kap. 3 §

22 kap. 9 §

22 kap. 10 §

Vissa följdändringar i andra författningar

I nedan angivna författningar finns hänvisningar till lagen (1968:430) om mervärdesskatt eller lagen (1991:119) om återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare. I vissa av bestämmelserna finns, utan någon sådan hänvisning, ordet mervärdesskatt med annan stavning än den utredningen föreslagit. I förteckningen har inte tagits med sådana författningar som upphävs i utredningens författningsförslag. Ej heller har tagits med sådana författningar som har relevans endast för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet av de föreslagna författningarna och som därför kommer att regleras genom någon av de upphävda författningarna.

Författningar:

1. Lag (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor: 1 §.
2. Uppbördslag (1953:272): 1 §, 2 § 1 och 2 mom., 14 §, 27 § 2 och 3 mom., 68 § 1 och 4 mom. samt 69 § 1 och 2 mom.
3. Lag (1957:262) om allmän energiskatt: 7 §.
4. Civilförsvarslag (1960:74): 55 §.
5. Lag (1961:372) om bensinskatt: 4 §.
6. Avskrivningskungörelse (1965:921): 18 §.
7. Skattebrottslag (1971:69): 1 §.
8. Lag (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar: 18 §.
9. Lag (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar m.m.: 1 §.
10. Tandvårdstaxa (1973:638): Bilaga A.
11. Veterinärtaxeförordning (1975:539): 1 a §.
12. Bevissäkringslag (1975:1027) för skatte- och avgiftsprocessen: 1 §.
13. Aktiebolagslag (1975:1385): 10 kap. 10 §.
14. Lag (1977:306) om dryckesskatt: 10 §.

15. Förordning (1978:407) om befrielse från eller nedsättning av viss indirekt skatt, m.m.: 1 §.
16. Lag (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter: 2 §.
17. Rättshjälpsförordning (1979:938): 20 och 23 §§.
18. Riksrevisionsverkets kungörelse (1979:1211) om ändring i verkets föreskrifter för verkställigheten av förordningen (1975:1318) om dröjsmålsränta på statliga fordringar.
19. Skatteregisterlag (1980:343): 1, 3 och 5-7 §§.
20. Skatteregisterförordning (1980:556): 3 och 4 §§.
21. Förordning (1980:803) om regionalpolitiskt transportstöd: 5 §.
22. Lag (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag: 4 kap. 10 §.
23. Förordning (1981:402) om handel med skrot: 6 och 15 §§.
24. Utsökningsförordning (1981:981): 7 §.
25. Förordning (1982:327) om notarius publicus: 12 §.
26. Lag (1982:1006) om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar: 3-5, 8, 12, 16, 18, 20 och 24 §§.
27. Lag (1983:850) om undantag från vissa bestämmelser i uppbördslagen (1953:272) m.m.: 2 och 3 §§.
28. Lag (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter: 9 kap. 3 §.
29. Lag (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare: 25 §.
30. Förordning (1984:692) om det allmänna företagsregistret: 3 och 10 §§.
31. Förordning (1984:934) om kompensation till vissa skogsägare: 1-3 och 6 §§.
32. Lag (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter: 1 §.
33. Upphandlingsförordning (1986:366): 8, 9 och 11 §§.
34. Riksrevisionsverkets föreskrifter (1986:612) till upphandlingsförordningen (1986:366): Till 5 § i upphandlingsförordningen.
35. Utsökningsregisterförordning (1986:678): 4 §.
36. Lag (1987:667) om ekonomiska föreningar: 8 kap. 13 §.
37. Tulllag (1987:1065): 28 och 30 §§.

38. Tullförförordning (1987:1114): 76 §.
39. Lag (1990:226) om handräckning i skatteärenden mellan de nordiska länderna: Bilagan.
40. Taxeringslag (1990:324): 1 kap. 1 § och 5 kap. 1 §.
41. Lag (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter: 2 kap. 16 §.
42. Lag (1990:578) om särskilt bidrag till kommuner: 1 §.
43. Förordning (1990:1293) med instruktion för skatteförvaltningen: 3 kap. 17 §.
44. Förordning (1990:1374) om bidrag enligt lagen (1990:578) om särskilt bidrag till kommuner: 1 och 2 §§.
45. Prisinformationslag (1991:601): 5 §.
46. Förordning (1991:806) om avräkning av ingående mervärdeskatt på statsbudgeten: 2, 3 och 5 §§.
47. Förordning (1991:1232) om handräckning i skatteärenden mellan de nordiska länderna: Bilaga 1.

Statens offentliga utredningar 1992

Kronologisk förteckning

1. Frihet – ansvar – kompetens. Grundutbildningens villkor i högskolan. U.
2. Regler för risker. Ett seminarium om varför vi tillåter mer föroreningar inne än ute. M.
3. Psykiskt stördas situation i kommunerna –en probleminventering ur socialtjänstens perspektiv. S.
4. Psykiatri i Norden –ett jämförande perspektiv. S.
5. Koncession för försäkringssammanslutningar. Fi.
6. Ny mervärdesskattelag.
 - Motiv. Del 1.
 - Författningstext och bilagor. Del 2. Fi.



Statens offentliga utredningar 1992

Systematisk förteckning

Socialdepartementet

- Psyiskt störda situation i kommunerna
– en probleminventering ur socialtjänstens perspektiv. [3]
Psykiatri i Norden – ett jämförande perspektiv. [4]

Finansdepartementet

- Koncession för försäkringssammanslutningar. [5]
Ny mervärdesskattelag.
– Motiv. Del 1.
– Författningstext och bilagor. Del 2. [6]

Utbildningsdepartementet

- Frihet – ansvar – kompetens. Grundutbildningens villkor
i högskolan. [1]

Miljö- och naturresursdepartementet

- Regler för risker. Ett seminarium om varför vi tillåter
mer föroreningar inne än ute. [2]
-

Systematisk förteckning

Stadspartiet

Stadspartiet har varit en del av den politiska

utvecklingen i Stockholm sedan 1900-talet.

Partiet har varit en del av den politiska

Landspartiet

Landspartiet har varit en del av den politiska

utvecklingen i Stockholm sedan 1900-talet.

Partiet har varit en del av den politiska

utvecklingen i Stockholm sedan 1900-talet.

Liberalpartiet

Liberalpartiet har varit en del av den politiska

utvecklingen i Stockholm sedan 1900-talet.

Partiet har varit en del av den politiska

utvecklingen i Stockholm sedan 1900-talet.

Partiet har varit en del av den politiska

utvecklingen i Stockholm sedan 1900-talet.

ALLMÄNNA FÖRLAGET

BESTÄLLNINGAR: ALLMÄNNA FÖRLAGET, KUNDTJÄNST, 106 47 STOCKHOLM,
TEL: 08-739 96 30, FAX: 08-739 95 48.
INFORMATIONSBOKHANDELN, MALMTORGSGATAN 5 (VID BRUNKEBERGSTORG), STOCKHOLM.

ISBN 91-38-10964-6

ISSN 0375-250X