

LAGRÅDET

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2002-09-24

Närvarande: f.d. justitierådet Hans Danelius, regeringsrådet Gustaf Sandström, justitierådet Dag Victor.

Enligt en lagrådsremiss den 12 september 2002 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

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

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av kammarrättsassessorn Fredrik Fries och departementssekreteraren Nils-Fredrik Carlsson.

Förslagen föranleder följande yttrande av Lagrådet:

Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen

2 kap. 1 §

I det föreslagna andra stycket 2 anges att med omsättning av tjänst skall förstås att en tjänst tas i anspråk genom uttag enligt någon av 4, 5, 7 eller 8 §.

Lagrådet finner hänvisningen till 4 § vara överflödiga, eftersom det i denna paragraf endast hänvisas vidare till 5-8 §§. Punkt 2 kan med hänsyn härtill och efter en viss redaktionell justering lämpligen få följande lydelse:

”2. att en tjänst tas i anspråk genom uttag enligt 5, 7 eller 8 §.”

Lagrådet erinrar vidare om att hänvisningen i 4 § till 5-8 §§ inte längre är adekvat, eftersom 6 § har upphävts. Hänvisningen i 4 § bör därför enbart avse 5, 7 och 8 §§.

2 a kap. 3 §

Vid föredragningen av remissen har upplysts att avsikten är att inte vidhålla förslaget till ändring i paragrafens andra stycke 2. Lagrådet noterar denna justering i förhållande till remissen, som får till följd att denna punkt kommer att kvarstå i oförändrad form.

3 kap. 19 §

De undantag från skatteplikt som föreslås i denna paragraf har, som framgår av remissen (s. 29), sin grund i fördraget om Sveriges anslutning till Europeiska unionen, vari Sverige tillåtits ha vissa särregler med avseende på bl.a. framställning av tidskrifter för ideella föreningar (”non-profit-making organizations”) och tjänster som har samband med sådan framställning.

Lagrådet konstaterar att begränsningen i fördraget till tidskrifter för ideella föreningar inte har kommit till uttryck i lagtexten och anser det därför kunna ifrågasättas om inte bestämmelsen både i nu gällande och i föreslagen lydelse går längre än vad undantaget för Sverige medger. Lagrådet har inte tillräckligt underlag för att göra en säker bedömning av denna fråga men förutsätter att den görs till föremål för fortsatta överväganden (jfr vad som sägs på s. 26, 33 och 36 f. om utredningsarbete på området).

När det gäller punkten 2 i första stycket finner Lagrådet den föreslagna lydelsen i följande hänseenden mindre tillfredsställande. Hänvisningen till "framställningstjänster, varmed avses mångfaldigandet ..." är onödigt komplicerad, särskilt som begreppet "framställningstjänster" inte används på andra ställen i lagen. Emellertid kan det på grund av sambandet med anslutningsfördraget vara motiverat att, liksom i den nu gällande lagtexten, använda ordet "framställning", vilket när det gäller en tidskrift eller annan publikation får anses inbegripa mångfaldigande av publikationen. Vidare är det knappast adekvat att, som gjorts i den remitterade texten, hänföra distribution av en publikation till åtgärder som har ett "tekniskt" samband med framställningen av publikationen.

Lagrådet föreslår att första stycket 2 formuleras på följande sätt:

"2. tillhandahålls en utgivare av sådana publikationer som avses i 1 på uppdrag av honom, om tjänsterna

- avser framställning av publikationen eller tekniska tjänster som krävs för sådan framställning, eller
- har ett nära tekniskt samband med framställningen av publikationen eller avser distribution av denna eller någon annan åtgärd som naturligt hänger samman med framställningen eller distributionen."

7 kap. 2 §

I paragrafen finns grundläggande bestämmelser om beräkningen av beskattningsunderlag. I syfte att anpassa lagstrukturen till sjätte mervärdesskattedirektivet förslås att regleringen av hur skatter, avgifter och olika tillägg skall hanteras – som nu finns i 7 kap. 3 a § andra stycket – skall flyttas till paragrafens första stycke. Vissa justeringar görs samtidigt. Dock kvarstår regeln att i beskattningsunderlaget skall ingå andra tillägg till priset utom ränta.

Regeln om andra tillägg till priset har i direktivet sin motsvarighet i artikel 11 A.2.b. I direktivartikeln används dock ordet bikostnader och inget sägs där om ränta. I lagrådsremissen konstateras att det i fråga om ränta finns en utvecklad nationell praxis och EG-praxis. Enligt remissen (s. 98 f.) följer av denna praxis att exempelvis finansiell ränta som utgår på grund av en särskild överenskommelse mellan parterna om uppskjuten betalningstidpunkt inte skall räknas in i beskattningsunderlaget, medan exempelvis en ränta som erläggs vid hyresköp kan anses utgöra en sådan bikostnad som avses i artikeln under förutsättning att räntan inte är baserad på en skuld till uthyraren.

Enligt Lagrådets mening illustrerar det som sägs i remissen närmast att ordet ränta används i skiftande bemärkelser (i Riksskatteverkets handledning för mervärdesskatt 2002 – som det hänvisas till i remissen – talas om "verklig ränta"). Lagrådet delar mot den bakgrunden inte uppfattningen i remissen att ett slopande av orden "utom ränta" skulle skapa osäkerhet i tillämpningen. Tvärtom får det anses angeläget att här använda ett uttryckssätt som närmare ansluter till direktivtexten, något som säkerställer att EG-domstolens praxis även i fortsättningen får genomslag. Lagrådet förordar att orden "utom ränta" utgår.

I artikel 11 A.2.b i direktivet talas om "Bikostnader som provision, emballage, transport- och försäkringskostnader". Den naturliga lösningen synes vara att använda det uttryckssättet även i motsvarande bestämmelse i mervärdesskattelagen och formulera tredje meningen i första stycket enligt följande: "I beskattningsunderlaget skall även ingå bikostnader som provisions-, emballage-, transport- och försäkringskostnader som säljaren tar ut av köparen."

I sammanhanget bör framhållas att beskrivningen av bikostnader i artikel 11 A.2.b återkommer i artikel 11 B.3.b. Den senare bestämmelsen reglerar beskattningsunderlaget vid import. I mervärdesskattelagen används för importfallen uttrycket "frakt- och försäkringskostnader och andra sådana omkostnader" (7 kap. 8 § andra stycket). Alternativa lösningar, som emellertid Lagrådet inte har tillräckligt underlag för att bedöma, kan därför vara att använda det uttryckssättet även i den här kommenterade paragrafen eller att använda den nyss föreslagna, längre formuleringen också i 7 kap. 8 § andra stycket.

7 kap. 3 a §

Den föreslagna lydelsen har i direktivet sin motsvarighet i artikel 11 A.1.a. Lydelsen avviker i det hänseendet från direktivtexten att bidrag (i den svenska direktivversionen "subventioner") som "utgör priset för varan eller tjänsten" anges särskilt. Formuleringen är densamma som i den promemoria som föregick lagrådsremissen.

Några dagar efter det att remissbehandlingen av promemorian påbörjats avgjorde EG-domstolen rättsfallet C-353/00 Keeping Newcastle Warm (jfr lagrådsremissen s. 58 f.). Rättsfallet bekräftade att allt som ingår i vederlag från kunden eller tredje part ingår i beskattningsunderlaget. Även om det inte sägs uttryckligen i domen får detta förutsättas gälla oavsett om bidraget i strikt mening är direkt kopplat till priset eller ej.

Mot den nu föreslagna ändringen kan till att börja med invändas att den är oklar. Att ett bidrag utgör priset är dessutom en språklig otymplighet. En invändning av principiellt slag är att EG-domstolen gett sin tolkning av den nuvarande lydelsen av direktivtexten och att

en ändring av det föreslagna slaget inte framstår som nödvändig och knappast heller lämplig, särskilt som den avslutande delen av meningen under alla omständigheter bara är exemplifierande. Lagrådet föreslår mot denna bakgrund att orden "utgör eller" utgår.

7 kap. 6 §

I första stycket föreslås regler för hantering av rabatter m.m. som anknyter till innehållet i artikel 11 A.3.a och b samt artikel 11 C.1 i direktivet.

Uttryckssättet i det föreslagna stycket är enligt Lagrådets mening inte helt tillfredsställande.

I ingressen i första stycket sägs att "Den skattskyldige skall minska beskattningsunderlaget ...". Ett sådant uttryckssätt – som var mer adekvat när det fanns en valmöjlighet för den skattskyldige – är missvisande. Vad det är fråga om är att ett belopp motsvarande prisnedsättningen inte skall ingå i beskattningsunderlaget.

Punkten 1 avser prisnedsättningar i form av kassarabatt. Avsikten med bestämmelsen synes vara att reglera de fall där det vid tillhandahållandet är bestämt att en nedsättning av priset (med t.ex. ett visst procenttal) skall ske om betalning sker senast vid en viss tidpunkt som ligger före förfallodagen. Att detta är innebörden står knappast klart. Visserligen används ordet kassarabatt i redovisningssammanhang med, såvitt Lagrådet kan bedöma, den nu beskrivna innebörden. I den s.k. BAS-kontoplanen förekommer således "Lämnade kassarabatter" (konto 3731) som ett underkonto till kontot Lämnade rabatter (konto 3730) under gruppkontot Intäktskorrigeringar (konto 3700). För många torde emellertid ordet kassarabatt

föra tankarna till en rabatt som kommer kunden till godo redan vid köptillfället. Ett annat uttryckssätt bör därför användas.

I punkten 2 talas om rabatter "som kontoförs vid tidpunkten för tillhandahållandet". Ordet "kontoförs" ter sig här något främmande, men avsikten synes vara att markera att kundens skyldighet att betala redan vid tillhandahållandet har begränsats till ett nettobelopp.

I motiven (s. 67) konstateras att det i praktiken inte torde vara aktuellt att anse beskattningsunderlaget uppgå till ett högre belopp än vad ersättningen efter prisnedsättning uppgår till. Slutsatsen i remissen är ändå att det i förtydligande syfte bör införas en motsvarighet till artikel 11 A.3.b. Enligt Lagrådets mening är emellertid en sådan bestämmelse snarast ägnad att leda till missförstånd. Lagrådet förordar ett uttryckssätt där det bara motsatsvis – och då som en självklarhet – framgår att beskattningsunderlaget i de aktuella fallen grundas på den avtalade (netto)ersättningen (jfr 7 kap. 3 a § första stycket).

Mot den här angivna bakgrunden anser Lagrådet att första stycket kan formuleras på förslagsvis följande sätt:

"I beskattningsunderlaget skall inte ingå belopp varmed priset i enlighet med vad som avtalats sätts ned på grund av betalning före förfallodagen eller som svarar mot prisnedsättning som ges efter det att tillhandahållandet ägt rum."

7 kap. 9 och 10 §§

Lagrådet anser att den föreslagna bestämmelsen i 9 § bör omformuleras så att dess sakliga innehåll framgår på ett tydligare sätt. Dessutom kan den föreslagna bestämmelsen i 10 §, som innehåller vissa

till 9 § knutna definitioner, lämpligen placeras i 9 § som ett tredje stycke. Det får därvid anses givet att begreppet gemenskapsvaror i 11 § har samma innebörd som i 9 §.

Med beaktande av vad nu sagts kan 9 § få följande lydelse:

”Om gemenskapsvaror, som exporterats temporärt och bearbetats i ett land utanför EG på något annat sätt än genom reparation, återimporteras med användning av tullförfarandet passiv förädling, skall beskattningsunderlaget beräknas på sätt som sägs i 8 § men med avdrag för mervärdesskatt som tidigare tagits ut i Sverige eller i ett annat EG-land för de temporärt exporterade varorna.

Vad som sägs i första stycket skall också gälla när sådant material som utgör gemenskapsvaror exporterats temporärt samt varor som helt eller delvis tillverkats av detta material i ett land utanför EG återimporteras med användning av tullförfarandet passiv förädling.

Med gemenskapsvaror, temporärt exporterade varor och tullförfarandet passiv förädling förstås detsamma som i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen.”

8 kap. 13 a §

I paragrafen finns en bestämmelse om att bidrag och stöd från det allmänna som inte kan anses utgöra ersättning för en omsatt vara eller tjänst inte berättigar till avdrag när det gäller verksamhet som består i anordnande av vissa typer av kulturevenemang. Mot bakgrund av den föreslagna ändringen i 7 kap. 3 a § första stycket föreslås den ändringen att avdragsbegränsningen skall anges avse ”sådant bidrag eller stöd från det allmänna som inte utgör ersättning

enligt 7 kap. 3 a § första stycket”. Bl.a. genom användningen av dubbla negationer är bestämmelsen mycket svårläst. Lagrådet förordar att första stycket i paragrafen formuleras på förslagsvis följande sätt:

”I de fall då den ingående skatten avser förvärv eller import i en verksamhet som består i att anordna konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförliga föreställningar får avdrag inte göras till den del intäkterna i verksamheten utgörs av bidrag eller stöd från det allmänna i annan form än som anges i 7 kap. 3 a § första stycket.”

10 kap. 13 §

Paragrafen är tillsammans med 14 § upptagen under rubriken Gemensamma bestämmelser för återbetalningsrätt enligt 9-12 §§. I första stycket finns bestämmelser om omfattningen av rätten till återbetalning medan det i andra stycket föreskrivs att vissa bestämmelser i andra kapitel skall gälla också för den som har rätt till återbetalning. Något sakligt samband mellan styckena finns inte. I syfte att göra regleringen tydligare och mer lättillgänglig förordar Lagrådet att det nuvarande andra stycket bryts ut till en egen paragraf som lämpligen placeras efter bestämmelsen i 14 § om hur rätten till återbetalning skall styrkas.

11 kap. 8 §

Godtas Lagrådets förslag avseende 7 kap. 6 § bör den nu kommenterade paragrafen formuleras på följande sätt:

"Om en skattskyldig lämnar sådan nedsättning av priset som avses i 7 kap. 6 § första stycket, skall han utfärda en kreditnota eller jämförelsehandling."

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

I punkt 2 föreskrivs att äldre bestämmelser fortfarande gäller i fråga om omsättningar som gjorts före ikraftträdandet. En motsvarande regel behövs beträffande import. Vid föredragningen har upplysts att de ändringar som föreslagits beträffande import är ensidigt gynnande för den skattskyldige. Under förutsättning att detta är riktigt kan de nya bestämmelsernas tillämplighet anknytas till tidpunkten för skattskyldighetens inträde och inte till importen utan att några problem uppkommer till följd av det skatterättsliga retroaktivetsförbudet. Punkten skulle då kunna ges förslagsvis följande formulering:

"Äldre bestämmelser gäller fortfarande i fråga om omsättningar som gjorts före ikraftträdandet och import för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet."

Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen

11 kap. 5 §

En förutsättning för uppskov enligt de föreslagna bestämmelserna är att den skattskyldige startar en ny näringsverksamhet. Det kan ibland vara svårt att avgöra vad som skall förstås med en "ny" näringsverksamhet. Lagrådet har emellertid uppfattat syftet med regeln så att den är avsedd – förutom att lösa likviditetsproblem – att ge en favör till näringsidkare som är obehövade i frågor om skatteredovisning. Dessa skall alltså få en viss respit för att sätta sig in i och anpassa

sig till gällande regler. Denna tolkning har bekräftats under föredragningen av remissen.

Emellertid blir det mot denna bakgrund svårt att förklara varför uppskov inte skall medges den som övertar en tidigare igångsatt verksamhet. Samma behov av en anpassningsperiod föreligger ju normalt i dessa fall.

En annan sak är att skäl för uppskov inte kan anses föreligga när en överlåtelse av en verksamhet närmast är en juridisk konstruktion eller innefattar ett missbruk av systemet eller ett kringgående av gällande regler. Man kan exempelvis tänka på fall av övertaganden inom en krets av närstående eller företag i intressegemenskap. För sådana fall bör det finnas möjlighet att vägra uppskov. De aktuella fallen kan dock knappast beskrivas på ett uttömmande sätt, men en regel om att uppskov kan vägras om det finns särskilda skäl bör vara tillfyllest för att komma till rätta med dessa speciella situationer.

Lagrådet vill med hänsyn till vad nu sagts förorda att paragrafens tredje stycke får ungefär följande lydelse:

”På begäran av en skattskyldig som startar en näringsverksamhet skall skattemyndigheten, om inte särskilda skäl talar emot det, besluta att F-skatt eller särskild A-skatt skall börja betalas tre månader senare än vad som följer av bestämmelserna i 16 kap. 5 §, dock inte senare än den 12 augusti året efter inkomståret.”