Återbetalning av mervärdeskatt till utländska företagare

SOU 1990:67

Delbetänkande av utredningen om teknisk översyn av mervärdeskattelagen

Återbetalning av mervärdeskatt till utländska företagare

SOU 1990:67

Delbetänkande av utredningen om teknisk översyn av mervärdeskattelagen

Statens offentliga utredningar
1990:67
Finansdepartementet

Återbetalning av mervärdeskatt till utländska företagare

Delbetänkande av utredningen om teknisk översyn av mervärdeskattelagen
Stockholm 1990

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, Malmtorsgatan 5, Stockholm.

Graphic Systems AB, Stockholm 1990

ISBN 91-38-10627-2
ISSN 0375-250X

Till
statsrådet Erik Åsbrink

Genom beslut den 18 januari 1990 bemyndigade regeringen dåvarande statsrådet och chefen för finansdepartementet Kjell-Olof Feldt att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att göra en teknisk översyn av mervärdeskattelagen.

Med stöd av regeringens bemyndigande tillkallades den 19 januari 1990 regeringsrådet Leif Lindstam.

Att som experter biträda utredaren förordnades fr.o.m. den 6 april 1990 språkexperten Gertrud Berglund, departementssekreteraren Torbjörn Boström, kanslirådet Lennart Hamberg och lagmannen Hans Tellander. Till sekreterare förordnades fr.o.m. den 16 mars 1990 hovrättsassessorn Carl-Gustav Ohlson.

Utredningen har antagit namnet Utredningen om teknisk översyn av mervärdeskattelagen.

Utredningen har med förtur behandlat frågan om återbetalning av mervärdeskatt till utländska företagare. Resultatet av det arbetet redovisas i detta del-

betänkande (SOU 1990:67), vilket härmed överlämnas.

Stockholm i september 1990

Leif Lindstam

/Carl-Gustav Ohlson

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

SAMMANFATTNING

Utredningen föreslår att utländska företagare, som inte är skattskyldiga till mervärdeskatt här i landet, skall få rätt till återbetalning av mervärdeskatt i princip i motsvarande omfattning som en här i landet skattskyldig skulle ha haft rätt till avdrag för ingående mervärdeskatt. Den föreslagna ordningen motsvarar den ordning som i allmänhet gäller i EG enligt EGs trettonde mervärdeskattedirektiv. Förslaget har till syfte att i möjligaste mån åstadkomma en konkurrensneutralitet mellan inhemska och utländska företagare. Riksskatteverket skall pröva frågor om återbetalning.

FÖRFATTNINGSFÖRSLAG

1. **Förslag till**
Lag om återbetalning av mervärdeskatt till utländska företagare

Härigenom föreskrivs följande.

Inledande bestämmelser

1 §

Denna lag innehåller bestämmelser om återbetalning av skatt enligt lagen (1968:430) om mervärdeskatt till utländska företagare.

2 §

Termer som används i denna lag har samma betydelse som i lagen om mervärdeskatt.

Rätten till återbetalning

3 §

En utländsk företagare som inte är skattskyldig enligt lagen om mervärdeskatt har rätt till återbetalning av mervärdeskatt under förutsättning att

1. mervärdeskatten hänför sig till verksamhet som

han bedriver i utlandet,

2. verksamheten skulle ha medfört skattskyldighet enligt lagen om mervärdeskatt om den bedrivits här i landet, och

3. mervärdeskatten i så fall skulle ha varit avdragsgill.

4 §

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

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

Mervärdeskatt som avses i 17 § åttonde stycket lagen om mervärdeskatt ger inte rätt till återbetalning.

5 §

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

Ansökan

6 §

Den som vill få återbetalning av mervärdeskatt enligt denna lag skall ansöka om detta.

7 §

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.

8 §

Ansökan skall göras på blankett enligt fastställt formulär. Till ansökan skall fogas

1. faktura eller jämförlig handling som innehåller sådana uppgifter som enligt 16 § lagen om mervärdeskatt och anvisningarna därtill utgör förutsättning för avdrag för ingående skatt, och
2. annan handling som behövs för att bedöma om den sökande har rätt till återbetalning, exempelvis bevis om hans verksamhet i utlandet.

Ansökan skall göras på heder och samvete.

9 §

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

En ansökan som kommer in senare skall avvisas.

Minimibelopp

10 §

Om en ansökan avser ett helt kalenderår eller åter-

stoden därav får återbetalning medges av belopp om minst 200 kronor.

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

Betalningsmottagare

11 §

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

Omprövning m.m.

12 §

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

Om en fråga som avser återbetalning av mervärdeskatt har avgjorts av allmän förvaltningsdomstol, får omprövning inte göras.

En begäran om omprövning skall göras skriftligt. Den skall göras senast ett år efter utgången av det kalenderår som den tidigare ansökningen gäller.

13 §

Om mervärdeskatt har återbetalats med ett för högt belopp på grund av oriktig uppgift som den sökande lämnat eller på grund av felräkning, misskrivning eller 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 mervärdeskatt 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.

14 §

Åtgärd för att ta ut oriktigt erhållet återbetalningsbelopp får inte vidtas senare än fem år efter utgången av det kalenderår under vilket beloppet utbetalats.

Vissa förfarandebestämmelser m.m.

15 §

Riksskatteverket prövar frågor om återbetalning av mervärdeskatt till utländska företagare och om betalningsskyldighet enligt 13 § första stycket. Verkets beslut får överklagas hos kammarrätten. Beslut om avräkning enligt 13 § andra stycket får överklagas antingen i samband med överklagande av beslut om betalningsskyldighet enligt 13 § första stycket

eller särskilt på den grunden att avräkningsbeslutet är felaktigt.

16 §

Beslut om betalningsskyldighet enligt 13 § första stycket får verkställas enligt bestämmelserna i utsökningsbalken.

Ansvarsbestämmelse

17 §

Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnar oriktig uppgift som är ägnad att leda till att mervärdeskatt 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.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991 och gäller i fråga om varor som levereras och tjänster som utförs efter ikraftträdandet.

2. Förslag till Förordning om ändring i avskrivningskungörelsen (1965:921)

Härigenom föreskrivs att 18 § avskrivningskungörelsen (1965:921) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse | Föreslagen lydelse

18 §[1]

Samma befogenhet som bevakningsmyndighet i fråga om bevakning, indrivning, avskrivning och ackord tillkommer

riksförsäkringsverket beträffande fordran enligt 20 kap. 4 § lagen (1962:381) om allmän försäkring och 12 § lagen (1974:529) om allmänna barnbidrag,

generaltullstyrelsen beträffande fordran på avgiftsbelopp som påförts av tullverket, om ej annat följer av lag,

lantbruksstyrelsen beträffande fordran enligt lantbruksnämndstaxan (1967:445),

statens lantmäteriverk beträffande fordran enligt lantmäteritaxan (1971:1101) eller fordran enligt förordningen (1980:754) om upplåtande av det allmänna kartmaterialet för följdproduktion m.m.,

bostadsstyrelsen beträffande fordran på grund av utbetalt statligt bostadsbidrag enligt förordningen (1976:263) om statliga bostadsbidrag till barnfamiljer eller fordran enligt förordningen (1976:262) om statskommunala bostadsbidrag till barnfamiljer m.fl. till den del fordringen täcks av statsbidrag,

domstolsverket beträffande fordringar enligt förordningen (1987:452) om avgifter vid de allmänna domstolarna,

rättshjälpsnämnden beträffande fordringar på rättshjälpsavgift som nämnden har fastställt enligt rättshjälpslagen (1972:429),

länsstyrelsen beträffande andra fordringar enligt rättshjälpslagen än som har angetts nyss, fordringar enligt kungörelsen (1973:261) om utbetalning av vissa ersättningar i mål eller ärende vid domstol, m.m., fordringar på expeditionsavgift enligt expeditionskungörelsen (1964:618) eller fordringar på grund av utbetalat garantibelopp enligt lagen (1970:741) om statlig lönegaranti vid konkurs,

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
brottsskadenämnden beträffande fordran som avses i 17 § brottsskadelagen (1978:413).	brottsskadenämnden beträffande fordran som avses i 17 § brottsskadelagen (1978:413), riksskatteverket beträffande fordran enligt 13 § första stycket lagen (1990:000) om återbetalning av mervärdeskatt till utländska företagare.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1991.

1. Senaste lydelse 1987:453.

1. UPPDRAGET M.M.

Vid regeringssammanträde den 18 januari 1990 utfärdades direktiv för en teknisk översyn av mervärdeskatten (dir. 1990:01). Dåvarande chefen för finansdepartementet, statsrådet Feldt, anförde därvid att lagen (1968:430) om mervärdeskatt är i behov av en genomgripande teknisk översyn. Översynen bör bl.a. innebära att lagstiftningen i systematiskt hänseende så långt möjligt harmoniseras med den ordning som råder inom EG. I utredningsarbetet bör beaktas vad som sägs i direktiven till samtliga kommittéer och särskilda utredare angående utredningsförslagens inriktning (dir. 1984:5) samt angående beaktande av EG-aspekter (dir. 1988:43).

I dir. 1988:43 anges bl.a. att Sverige skall medverka i EFTAs och EGs 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 uttalas vidare bl.a. att kommittéer och särskilda utredare skall undersöka vilken gemensam ordning som i förekommande fall råder inom EG på det aktuella ämnesområdet och i sina förslag ta tillvara de möjligheter till harmonisering som finns.

I EG-länderna finns en ordning som innebär att en utländsk företagare, som inte bedriver mervärdeskattepliktig verksamhet i ett EG-land, kan få erlagd mervärdeskatt återbetald om han har haft ut-

gifter t.ex. i samband med mässor, resor etc. Någon motsvarande återbetalningsordning finns inte i det svenska mervärdeskattesystemet. Frågan om att införa en sådan ordning även här har nu fått aktualitet. Den basbreddning av mervärdeskatten som genomförs den 1 januari 1991 som ett led i skattereformen (prop. 1989/90:111, SkU 31, rskr 357, SFS 1990:576) innebär att behovet av en återbetalningsordning ökar. Vidare har representanter för EG-kommissionen i skilda sammanhang uttryckt önskemål om att återbetalningssystem införs av EFTA-länderna. Ett införande av ett återbetalningssystem i Sverige skulle innebära en teknisk samordning med EG i enlighet med vad som uttalas i direktiven för utredningen. Det skulle även innebära en ökad konkurrensneutralitet mellan svenska och utländska företagare. Utredningen har därför funnit det angeläget att med förtur redovisa frågan om ett svenskt återbetalningssystem.

En redogörelse för de bestämmelser i mervärdeskattelagen (ML) som har betydelse för ett sådant system lämnas i bilaga 1. Där och i övrigt i betänkandet gäller alla hänvisningar till ML lagens lydelse enligt SFS 1990:576 om inget annat anges.

I bilaga 2 finns en redovisning av relevanta mervärdeskattedirektiv inom EG och i bilaga 3 en redogörelse för vad som gäller i fråga om återbetalning i Danmark, Västtyskland, Frankrike, Nederländerna och Storbritannien.

2. ETT SVENSKT ÅTERBETALNINGSSYSTEM - ÖVERVÄGANDEN OCH FÖRSLAG

Ett återbetalningssystem bör införas

Svenska företagare har i betydande omfattning rätt till återbetalning av mervärdeskatt som debiteras i EGs medlemsländer. Det är därför naturligt att företagare från sådana länder får en motsvarande rätt till återbetalning av mervärdeskatt som debiteras i Sverige. Den grundläggande tanken med ett återbetalningssystem är att i möjligaste mån åstadkomma en marknadsmässig konkurrensneutralitet mellan inhemska och utländska företagare. Återbetalning bör därför kunna ges även om en utländsk företagare inte kommer från ett EG-land eller annat land med motsvarande återbetalningssystem. Även praktiska och administrativa skäl talar för detta. Behovet av ett återbetalningssystem har ökat beroende på den beslutade basbreddningen av mervärdeskatten. Till detta medverkar inte minst att bemyndigandet för regeringen i nuvarande 2 § tredje stycket ML och de på bemyndigandet grundade besluten om skattskyldighet för bl.a. vissa utländska företagare (jfr bilaga 1 avsnitt 3) upphör att gälla vid utgången av år 1990. På nu anförda skäl finner utredningen att ett svenskt återbetalningssystem bör införas med verkan från och med den 1 januari 1991.

Återbetalningsrätten bör ha samma omfattning som avdragsrätten har för skattskyldiga

Syftet med ett återbetalningssystem, konkurrensneutraliteten, medför att utländska företagare i princip bör ha rätt till återbetalning i samma mån som här i landet skattskyldiga företagare med samma slag av verksamhet har avdragsrätt. De utländska företagarnas förvärv skall därför ha gjorts i sådana verksamheter som skulle ha medfört skattskyldighet om de bedrivits här i landet. Det bör således inte spela någon roll om en utländsk företagares verksamhet medför skattskyldighet i hans hemland. Det ligger i sakens natur att återbetalningsrätten bör förutsätta att verksamheten skulle ha medfört obligatorisk skattskyldighet. Rätt till återbetalning bör således inte komma i fråga, om en utländsk företagare bedriver verksamhet för vilken skattskyldighet för en svensk företagare skulle förutsätta s.k. frivilligt inträde i skattesystemet (jfr 2 § tredje stycket ML).

Vidare bör gälla att rätten till återbetalning inte skall omfatta skatt som inte skulle vara avdragsgill för en företagare som är skattskyldig här.

Avdragsförbuden behandlas utförligare i bilaga 1, avsnitt 5. Här skall bara anmärkas följande. I allmänhet kommer den beslutande myndigheten att sakna närmare underlag för bedömning av utländska företagares verksamhet. Vad som i avdragssammanhang utgör konkreta bedömningar i det enskilda fallet måste därför med nödvändighet i allmänhet ersättas av mer generella bedömningar och antaganden. Som exempel kan nämnas begränsningen av avdragsrätten för skatt på hyra av en personbil eller motorcykel. En förut-

sättning för en sådan avdragsrätt är i allmänhet att fordonet används i mer än ringa omfattning i en verksamhet som medför skattskyldighet. Utgångspunkten för motsvarande bedömning i ett återbetalningssystem torde närmast bli att verksamhetens art typiskt sett innefattar att en personbil används i verksamheten i mer än ringa omfattning.

Slutligen bör anmärkas att ett återbetalningssystem endast avser debiterad mervärdeskatt. Det svenska systemet med rätt till avdrag för s.k. fiktiv skatt (jfr 17 § åttonde stycket ML) förekommer inte utomlands och kan inte inordnas i ett återbetalningssystem.

Tidpunkten för återbetalningsrättens inträde bör bestämmas efter särskilda regler

En fråga är vid vilken tidpunkt rätten till återbetalning bör anses ha uppkommit. Ett ställningstagande till den frågan bör ske mot bakgrund av bestämmelserna om tidpunkten för en skattskyldigs rätt till avdrag för ingående skatt. Dessa bestämmelser finns i 17 § ML. Även bestämmelserna i 5 a och 5 b §§ ML om redovisningsskyldighet inverkar. Sammanfattningsvis gäller följande.

Avdrag för ingående skatt skall i princip göras den redovisningsperiod under vilken förvärvet borde ha bokförts enligt god redovisningssed. Det innebär att vid förvärv mot kontant betalning inträder avdragsrätten under den redovisningsperiod då betalning erlagts. En skattskyldig som tillämpar den s.k. faktureringsmetoden för sin redovisning får dra av även skatt på kreditköp som gjorts och bok-

förts under perioden. En skattskyldig som tillämpar den s.k. bokslutsmetoden för sin redovisning får i stället ta upp och göra avdrag för obetalda skulder vid räkenskapsårets utgång. Ingående skatt på förskotts- eller a conto-likvid får dras av under den redovisningsperiod då betalningen erlagts. Om en vara har förvärvats genom kreditköp med förbehåll från säljaren om återtaganderätt enligt lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl., så får avdrag göras för den redovisningsperiod under vilken faktura eller motsvarande handling tagits emot. Detta gäller oavsett principerna för den skattskyldiges bokföring.

Speciella bestämmelser gäller i samband med byggnads- och anläggningsentreprenader, konkurser, avverkningsrätt till skog, överlåtelser av verksamhet och införsel:

- Vid nämnda entreprenader inträder redovisningsskyldighet för entreprenören först efter verkställd slutbesiktning. Entreprenören skall därför inte ange utgående skatt i förskottsfakturor. Förskottsbetalning av en sådan faktura grundar därmed inte heller avdragsrätt för beställaren. Avdragsrätten uppstår då slutfaktura med uppgift om skattens belopp tagits emot.
- Om en skattskyldig har försatts i konkurs, inträder avdragsrätten senast vid konkursutbrottet.
- Vid ett förvärv av avverkningsrätt till skog får avdrag för ingående skatt göras endast för vad som har betalats under redovisningsperioden.
- Den som övertar någon annans verksamhet eller del därav övertar också avdragsrätt som inte redan har inträtt för överlåtaren.
- Rätt till avdrag för ingående skatt vid införsel

inträder tidigast när en av tullverket utfärdad tullräkning har mottagits av den skattskyldige. Vid bokslutsmetoden innebär det att avdragsrätten inträder i den period som en mottagen tullräkning har betalats eller tagits med som skuldpost i bokslutet.

Frågan är alltså när en utländsk företagares rätt till återbetalning bör anses ha uppstått. Tidpunkten kommer att bli avgörande för de ansökningsperioder som måste utformas för ett återbetalningssystem.

I fråga om lämplig tidpunkt görs följande bedömning. Det är uppenbarligen inte möjligt att tillämpa de svenska bokföringsmässiga huvudprinciperna på utländska företagare. Tidpunkten bör vara så enkel som möjligt att tillämpa för såväl de utländska företagarna som myndigheterna i Sverige. En rimlig avvägning är att återbetalningsrätten anses uppstå först då varan eller tjänsten är levererad resp. utförd. Krav på betalning medför ökade kontrollkrav och därmed ökad administrativ belastning utan att någon väsentlig fördel vinns. Något krav på att betalning skall ha skett synes för övrigt inte vara internationellt gängse. Övervägande skäl talar därför för att eventuell kredit inte skall inverka på tidpunkten för återbetalningsrättens inträde.

En annan fråga är om återbetalningsrätten, i likhet med avdragsrätten enligt ML, bör inträda vid förskottsbetalningar, dvs. då betalning gjorts innan varan levererats eller tjänsten utförts. Om så sker kan befaras att kontrollsvårigheterna kommer att bli alltför stora. Någon återbetalningsrätt bör därför inte uppstå vid förskottsbetalningar utan

först då leveransen skett resp. tjänsten utförts.

Den här förordade ordningen motsvarar i princip vad som gäller för avdragsrätten vid byggnads- och anläggningsentreprenader. Det synes inte finnas något praktiskt behov av att begränsa återbetalningsrätten på det sätt som nu gäller för avdragsrätt vid förvärv av avverkningsrätt. Detsamma är fallet vid införsel (jfr prop. 1981/82:201). Att en utländsk företagare försätts i konkurs bör inte påverka frågan om när en återbetalningsrätt skall anses inträda. Konkursen bör endast påverka frågan om vem som är behörig sökande. Det avgörs genom den nationella lagstiftning som skall tillämpas. Motsvarande bör gälla vid överlåtelse av den utländske företagarens verksamhet eller del av hans verksamhet.

Det bör vara den sökandes skyldighet att visa att samtliga villkor för återbetalningsrätten är uppfyllda. Det kan exempelvis gälla att varan eller tjänsten är levererad resp. utförd.

Samtliga exportbestämmelser i 2 a § ML bör kvarstå tills vidare

I bilaga 1, avsnitt 4, redogörs för de svenska exportbestämmelserna i 2 a § ML. Åtskilliga av dessa bestämmelser motsvaras av bestämmelser i EGs sjätte mervärdeskattedirektiv om skattefrihet vid export eller liknande transaktioner eller om kundens hemland som beskattningsland. Ett upphävande av dessa svenska exportbestämmelser skulle därmed innebära ett avlägsnande från vad som gäller inom EG. Det skulle försvåra det fortsatta arbetet med att sam-

ordna de svenska bestämmelserna med vad som gäller inom EG. Vidare skulle ett upphävande medföra en avsevärd ökning av det administrativa arbetet med ett återbetalningssystem. Av dessa skäl och då det inte finns något tekniskt hinder däremot förordas att samtliga exportbestämmelser står kvar oförändrade i avvaktan på den fortsatta översynen av ML.

Riksskatteverket bör besluta om återbetalning

Rätten att besluta om återbetalning bör ligga hos en enda myndighet. En sådan ordning är av väsentlig betydelse för kontrollen av ansökningarna. Ett system med olika forum skulle för övrigt förutsätta en upplysningsverksamhet i utlandet som inte torde vara möjlig att genomföra.

Beslut om återbetalning av mervärdeskatt enligt nu befintliga bestämmelser, 76 a och 76 b §§ ML, meddelas av riksskatteverket. Något bärande skäl att ha en annan ordning för här aktuella återbetalningar finns inte.

Kostnader och administrativa konsekvenser

En återbetalningsordning av här förordat slag medför, förutom kostnader i form av återbetalningsbeloppen, administrativa kostnader i form av behövliga resurstillskott hos den beslutande myndigheten. Bl.a. mot bakgrund av de kommande utvidgningarna av mervärdeskattens bas är det inte möjligt att göra någon direkt beräkning av de ökade kostnaderna. Utredningen finner dock att återbetalningsbeloppen torde kunna uppskattas till ca 200 milj.kr. årligen

och att uppskattningsvis tio tjänster torde behövas.

3. SPECIALMOTIVERING TILL FÖRFATTNINGSFÖRSLAGET

3.1 Lagen om återbetalning av mervärdeskatt till utländska företagare

I avvaktan på den fortsatta tekniska översynen av lagen om mervärdeskatt (ML) bör de nya bestämmelserna om återbetalning tas upp i en egen författning. I samband med översynen bör de arbetas in i ML.

1 §

Paragrafen anger lagens huvudsakliga innebörd. Om det finns förutsättningar för rätt till återbetalning, skall avgöras på grundval av de följande paragraferna.

3 §

Med utländsk företagare förstås här endast näringsidkare som saknar sådan anknytning till Sverige som i princip är en förutsättning för inkomsttaxering och därmed skattskyldighet till mervärdeskatt. Av detta följer att den här föreslagna lagen blir tillämplig endast på näringsidkare som inte är bosatta eller stadigvarande vistas här i landet eller - om det är fråga om juridiska personer - har fast driftställe här i landet. För rätt till återbetalning krävs dessutom att sådana näringsidkare inte är skattskyldiga enligt de speciella bestämmelserna

i punkt 1 nionde stycket av anvisningarna till 2 § ML (jfr bilaga 1, avsnitt 2). Syftet med dessa avgränsningar är naturligtvis att företagare inte skall ha rätt till såväl avdrag i egenskap av skattskyldiga i Sverige som återbetalning enligt förslaget. Det kan anmärkas, att en svensk näringsidkare med filial utomlands i princip torde ha avdragsrätt enligt ML för filialens eventuella mervärdeskattekostnader (jfr RÅ 1984 1:27).

Mervärdeskatten skall hänföra sig till näringsverksamhet som bedrivs i utlandet. Det skall alltså vara fråga om skatt för vara eller tjänst som förvärvats eller importerats i näringsverksamheten. Verksamheten skall vara bedriven i utlandet vid tidpunkten för förvärvet eller importen. Mervärdeskatten skall utgöra en egen kostnad i verksamheten, inte ett utlägg för annans verksamhet. Endast den förstnämnda verksamhetens innehavare kan anses som berättigad till återbetalning av skatten. Den sökandes verksamhet skall vara av sådan art att den enligt ML obligatoriskt skulle ha medfört skattskyldighet. Fall motsvarande sådana som kan berättiga till frivilligt inträde för fastighetsägare enligt 2 § tredje stycket ML kan inte föranleda rätt till återbetalning.

Det är nödvändigt men inte tillräckligt att skattepliktiga eller s.k. kvalificerat skattefria varor eller tjänster omsätts i verksamheten. Om detta visserligen är fallet men företagaren skulle ha varit frikallad från skattskyldighet, så har han ingen rätt till återbetalning. Exempelvis kan en utländsk ideell förening i allmänhet inte få rätt till återbetalning eftersom en svensk ideell förening vanligen inte är skattskyldig enligt ML. Här

som annars måste den sökande visa att förutsättningarna finns för rätten till återbetalning.

Det avgörande för rätten till återbetalning är bestämmelserna i ML om skattskyldighet. Det saknar i princip betydelse om den utländske företagaren är skattskyldig till mervärdeskatt i sitt hemland.

Som en förutsättning för rätten till återbetalning anges i punkten 3 att mervärdeskatten skulle ha varit avdragsgill om verksamheten hade medfört skattskyldighet. Bestämmelsen innebär följande.

I 18 § ML finns bestämmelser om inskränkningar av avdragsrätten för vissa slag av utgifter. Dessa bestämmelser behandlas i bilaga 1 avsnitt 5. Genom bestämmelsen i punkten 3 inskränks återbetalningsrätten i motsvarande mån.

Även andra bestämmelser får betydelse för återbetalningsrätten. Det gäller närmast bestämmelserna om uppdelning av ingående skatt efter skälig grund då en skattskyldig också bedriver verksamhet som inte medför skattskyldighet (jfr anvisningarna till 17 § ML och 18 § tredje stycket ML). Även MLs schablonregler om avdragsrättens omfattning, t.ex. vid hyra av personbil eller motorcykel, kommer att få tillämpas. I den allmänna motiveringen har vissa tillämpningsfrågor kommenterats.

4 §

Första stycket

Förmedlingsverksamhet är skattepliktig enligt ML, oberoende av om den förmedlade varan eller tjänsten

är skattepliktig. I fråga om återbetalning bör emellertid även fästas avgörande vid uppdragsgivarens/kundens verksamhet. Annars skulle de grundläggande bestämmelserna i 3 § med lätthet kunna kringgås. Den här föreslagna bestämmelsen innebär att förmedlaren kan få mervärdeskatten återbetalad endast om uppdragsgivaren skulle ha varit berättigad till återbetalning om han köpt varan eller tjänsten utan någon förmedling. Om förmedling skett i flera led, skall det nu ställda kravet gälla såväl samtliga led i förmedlingen som den som slutligen förvärvar varan eller tjänsten. Det är den sökande som måste visa att kunden och eventuella mellanled har bedrivit sådan verksamhet som skulle ha medfört skattskyldighet och avdragsrätt. Begreppet förmedlingsverksamhet bör med hänsyn till bestämmelsens syfte tolkas i vid bemärkelse. Bestämmelsen är tillkommen särskilt med tanke på utländska resebyråer.

Som exempel på innebörden av bestämmelsen om förmedlingsverksamhet kan nämnas följande. En utländsk resebyrå, A, köper upp hotellövernattningar och busstransport i Sverige. A blir då debiterad mervärdeskatt. A överlåter sedan sin rätt till B, exempelvis en annan utländsk resebyrå eller en utländsk förening. Denna säljer i sin tur hotellövernattningarna och busstransporten till personer som skall bo på hotellet i Sverige och transporteras med bussen. För att få återbetalning av den erlagda mervärdeskatten måste A visa, att såväl B som B:s kunder uppfyller kraven i 3 §. Om förutsättningarna brister beträffande B, så har A inte någon rätt till återbetalning. Om förutsättningarna i stället brister beträffande någon eller några av B:s kunder, så har A i motsvarande omfattning inte rätt

till återbetalning.

Andra stycket

Bestämmelsen tar sikte på varor som levereras exempelvis fritt Sverige. Om säljaren skulle få importskatten återbetald skulle detta göra det möjligt för utländska företagare att sälja varor till svenska konsumenter utan någon mervärdeskattebelastning. Någon rätt till återbetalning av skatt bör därför inte finnas i dessa fall. Om däremot en utländsk företagare importerar varor hit t.ex. för utdelning som gratisprover på en mässa eller utställning bör mervärdeskatten omfatta rätten till återbetalning.

Tredje stycket

Återbetalningsrätten avser endast skatt som en svensk skattskyldig debiterat, inte s.k. fiktiv skatt enligt 17 § åttonde stycket ML.

5 §

I denna paragraf behandlas tidpunkten för återbetalningsrättens inträde. Denna tidpunkt har betydelse för de ansökningsperioder som anges i 7 § och den ansökningstid som anges i 9 §.

Återbetalningsrätten inträder när en vara anses levererad/införd resp. en tjänst anses utförd. Bedömningen bör i princip vara densamma som enligt MLs allmänna bestämmelser. Det saknar därvid betydelse om den utländske företagaren ännu inte har betalat

mervärdeskatten till leverantören då han ansöker om återbetalning. I lagtexten anges inte något om återbetalningsrätt vid import av tjänst. Någon återbetalningssituation torde nämligen inte kunna uppstå (jfr prop. 1989/90:111 s. 205).

Det är inte alltid lätt att avgöra när en tjänst skall anses utförd. Vid tillämpningen av denna paragraf bör dock beaktas följande. Om det inte framgår av faktura eller jämförlig handling att tjänsten är utförd vid tiden för ansökan, så är den sökande skyldig att visa det på annat sätt (jfr 8 § första stycket punkten 2). Ett beslut om återbetalning måste grunda sig på en helhetsbedömning av om det svenska företaget kan anses ha fullgjort den tjänst för vilken mervärdeskatten söks återbetald. En tjänst bör dock, när det gäller återbetalning av mervärdeskatt, i princip anses utförd till den del det fakturerade beloppet avser förfluten tid. Som exempel kan nämnas en uthyrning som enligt hyreskontraktet skall pågå under flera månader med hyresinbetalningar förskottsvis för kalendermånad. Rätt till återbetalning inträder då efter utgången av resp. kalendermånad.

Den här givna regleringen är visserligen fristående i förhållande till de speciella bestämmelserna i ML om avdragsrättens inträde för skattskyldiga (jfr avsnitt 2). För byggnads- och anläggningsentreprenader blir resultatet dock likartat. Här uppstår återbetalningsrätten, liksom avdragsrätten, först då den utländske företagaren efter slutbesiktning fått slutfaktura med uppgift om skattens belopp. I det sannolikt ovanliga fallet att en utländsk företagare som inte är skattskyldig här förvärvar avverkningsrätt till skog, så uppstår rätten till

återbetalning redan vid förvärvet, detta i motsats till avdragsrätten som inträder i takt med betalningarna. I den allmänna motiveringen har behandlats införselsituationerna samt betydelsen av konkurs och överlåtelse av verksamhet eller del därav (avsnitt 2).

6 §

Återbetalning får ske endast efter ansökan. Av 8 § följer att en ansökan skall vara skriftlig. Enligt den paragrafen skall en ansökan göras på blankett enligt fastställt formulär.

7 §

Här anges de perioder en ansökan kan avse. Det har inte funnits någon anledning att bestämma fasta perioder för ansökan om återbetalning. Inom den ram som anges i bestämmelserna - minst tre månader under ett kalenderår och högst ett helt kalenderår - får den sökande själv bestämma periodens längd. Av praktiska skäl bör perioderna dock endast få omfatta hela kalendermånader. En ansökan måste avse förfluten tid.

Om ett mervärdeskattebelopp är hänförligt till en viss period avgörs genom bestämmelserna i 5 §. Den paragrafen reglerar tidpunkten för återbetalningsrättens inträde. Det är tillräckligt att det sökta beloppet hänför sig till någon av de månader som ansökan anges avse. Om en företagare får en mervärdeskattekostnad först i mars, kan han således i och med utgången av mars ansöka för januari-mars fastän det inte finns något belopp som hänför sig till januari eller februari.

Om en ansökan inte uppfyller periodkraven, bör den avvisas (jfr specialmotiveringen till 8 §). Den sökande kan dock få en ny ansökan prövad som omfattar samma period som den avvisade ansökningen och den ytterligare tid som behövs för att periodkravet skall vara uppfyllt. Om ansökningsmyndigheten (RSV; jfr 15 §) har fått in flera ansökningar från en sökande, bör dessa betraktas som en helhet vid prövningen av periodkravet i den mån de avser en sammanhängande period. Från formell synpunkt bör alltså en ny ansökan då i allmänhet behandlas som en komplettering av den tidigare ingivna ansökningen under förutsättning att sistnämnda ansökan ännu inte prövats, avvisats eller avskrivits av RSV. Har den nya ansökningen kommit in efter ett sådant beslut av RSV, bör den således inte behandlas som en komplettering i ett pågående ansökningsärende. Om RSV har avvisat en ansökan med stöd av 7 § och beslutet har överklagats, bör inte en ny ansökan kunna föranleda att besvärsinstansen ändrar RSVs avvisningsbeslut.

8 §

I denna paragraf lämnas föreskrifter om de formkrav som en ansökan skall uppfylla. Den här gjorda regleringen förutsätter att verkställighetsföreskrifter meddelas av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer (jfr 8 kap. 13 § regeringsformen).

En ansökan skall vara avfattad på blankett enligt fastställt formulär. Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer skall fastställa formuläret. Formuläret bör utformas med beaktande av följ-

ande. I sin ansökan bör den sökande ange tid och plats för förvärvet samt förvärvets art. Ansökningen bör vidare innehålla en försäkran om att den sökande under den period som ansökningen avser har bedrivit sådan verksamhet som avses i 3 § och inte har bedrivit verksamhet som medfört skattskyldighet här i landet. I ansökningen bör också tas med uppgifter om senast gjord ansökan och om betalningsmottagare i Sverige (jfr 11 §). Av verkställighetsföreskrifter bör framgå att faktura i original normalt skall bifogas ansökan. Fakturan bör förses med påskrift om beslutad återbetalning. Någon form av aktuellt offentligt verksamhetsbevis bör i allmänhet vara fogat till en ansökan. Av beviset bör kunna utläsas verksamhetens beskaffenhet under den period ansökningen avser.

Frågan om handläggningen av en bristfällig ansökan får avgöras enligt allmänna förvaltningsrättsliga principer. Som huvudregel gäller att en ansökan skall prövas i sak, om den gjorts av en därtill berättigad (saklegitimerad) person (jfr Tryggve Hellners och Bo Malmqvist: Nya Förvaltningslagen med kommentarer. 2 uppl. 1989. s. 67 f.). I vilken omfattning en myndighet i stället skall avvisa en ansökan beror ofta på sakens beskaffenhet. Frågan regleras inte i förvaltningslagen. Av allmänna förvaltningsrättsliga principer följer att beslut om avvisning meddelas endast om den sökande först fått tillfälle att bota bristen i sin ansökan men låtit bli att göra det.

I detta slag av ärenden finns ett icke obetydligt område för avvisning i stället för prövning i sak. Det beror bl.a. på följande. Det är fråga om en förmån som den sökande begär i eget intresse. Bris-

ter i en ansökan bör - med hänsyn till svårigheterna för en svensk myndighet att utreda utländska förhållanden - i allmänhet botas av den sökande själv. Eventuella verkställighetsföreskrifter om exempelvis företeende av faktura i original betingas främst av kontrollskäl, inte av att fakturan i sig utgör ett medel för att visa mervärdeskattekostnaden. Originalfaktura bör som nämnts förses med påskrift om beslutad återbetalning för att förhindra dubbelutbetalningar. I specialmotiveringen till 7 § har behandlats frågan om avvisning av ansökan som inte uppfyller periodicitetskraven i lagrummet. Dessa krav är också betingade av administrativa, hanteringsmässiga, skäl.

Slutligen bör dock framhållas att gränsdragningen mellan avvisnings- och avslagsbeslut i många fall kommer att sakna praktisk betydelse. Det beror bl.a. på de omfattande möjligheter till omprövning som anges i 12 §.

9 §

Första stycket

En ansökan skall ha kommit in till beslutsmyndigheten senast sex månader från utgången av det kalenderår som den avser. Beslutsmyndighet är RSV (jfr 15 §). Vilket kalenderår en ansökan skall anses avse avgörs enligt bestämmelserna i 5 §. Där regleras tidpunkten för återbetalningsrättens inträde.

Andra stycket

Här slås fast att en för sent inkommen ansökan

skall avvisas. Att avvisning även kan ske på annan grund framgår av specialmotiveringarna till 7 och 8 §§. Om en ansökan avser två kalenderår eller delar av två kalenderår och har kommit in för sent för det första kalenderåret, skall ansökan givetvis prövas till den del den kommit in i rätt tid.

10 §

Minibeloppen avser inte det yrkade beloppet utan det återbetalningsbelopp som skulle ha beslutats, om inte denna bestämmelse lagt hinder i vägen. Det saknar således betydelse om det i en ansökan har yrkats ett belopp som överstiger minimibeloppet. En ansökningshandling som avser en tidsrymd över ett kalenderårsskifte skall handläggas som två skilda ansökningar. Därav följer att ansökningsbeloppet skall delas upp på de båda kalenderåren vid exempelvis prövningen enligt denna paragraf.

Om minimigränsen underskrids, så skall ansökan lämnas utan bifall. Av specialmotiveringen till 12 § första stycket framgår att nytillkomna fakturabelopp kan innebära att minimigränsen uppnås och att avslagsbeslutet då omprövas.

11 §

Utbetalningen skall ske till betalningsmottagare i Sverige. Den sökande skall ange sådan mottagare i ansökan. Som framgår av specialmotiveringen till 8 § bör ansökningsformuläret vara utformat så att uppgift om betalningsmottagare i Sverige är obligatorisk.

12 §

Det är angeläget att förfarandet vid återbetalning utformas så att det är enkelt att tillämpa och därmed ställer så små krav som möjligt på resurser. I likhet med vad som beslutats på skatteområdet i övrigt bör det finnas goda möjligheter att få till stånd en omprövning och ändring av meddelade beslut utan att domstolsväsendet belastas (enligt 15 § kammarrätten). Domstolsprövning bör så långt möjligt komma i fråga endast när den sökande och RSV är oense i sak. Med denna utgångspunkt bör det finnas vidsträckta möjligheter för den enskilde att få tidigare meddelade beslut omprövade. Möjligheterna regleras genom 27 § förvaltningslagen (1986:223) och därutöver av den här föreslagna paragrafen.

En annan fråga är möjligheterna för det allmänna att till nackdel för den enskilde ompröva tidigare meddelade beslut om återbetalning. Behovet av sådan omprövning har delvis andra utgångspunkter än den nyss angivna och är mer begränsat. Möjligheterna till detta slag av omprövning bör - liksom i annan kompensationslagstiftning - vara väsentligt mindre. Frågan regleras genom den föreslagna 13 §.

Första stycket

Möjligheter till omprövning finns redan enligt 27 § förvaltningslagen. För det fall en ansökan om återbetalning har avvisats eller avslagits bör det emellertid finnas en särskild bestämmelse om omprövning, delvis efter förebild från 33 § ML och 4 kap. 7 § taxeringslagen (1990:324). Bestämmelsen bör innehålla följande. På begäran av en sökande

skall ett beslut omprövas, om beslutet inneburit att en ansökan om återbetalning inte helt har bifallits, dvs. ansökan har helt eller delvis avvisats eller helt eller delvis lämnats utan bifall. Omprövningen skall göras av RSV (jfr 15 §). Någon beloppsgräns föreslås inte. Det finns inte någon möjlighet att avvisa en begäran med hänvisning till att frågan tidigare har omprövats. En företagares begäran om ändring till sin nackdel bör inte kunna föranleda en prövning enligt denna paragraf. I stället kan en sådan begäran föranleda att RSV självmant prövar om det tidigare beslutet skall ändras enligt 13 § första stycket och - om utbetalning har hunnit göras - betalningsskyldighet åläggas företagaren.

Den nu behandlade regleringen är emellertid inte tillräcklig. Det bör nämligen även finnas möjligheter för en företagare att få återbetalat mervärdeskatt som han har underlåtit att ta upp i en tidigare gjord ansökan för vilken beslut om återbetalning redan meddelats. Möjligheterna till återbetalning i detta fall regleras genom andra meningen. Den innebär följande.

En ansökan om återbetalning skall i det här avsedda fallet behandlas som en ansökan om omprövning av det tidigare beslutet. Detta innebär att det nya mervärdeskattebeloppet skall vara hänförligt till den period som omfattas av beslutet. Att någon omprövning inte kan göras när något beslut inte har meddelats förefaller självklart. I en situation kan en omprövning ändå aktualiseras. Detta gäller i följande fall. En ansökan om återbetalning avser t.ex. perioden mars-juli. Sedan RSV har meddelat beslut i fråga om återbetalningen begär den sökande

återbetalning av mervärdeskatt som hänför sig till januari och februari. Denna begäran bör behandlas som en ansökan om omprövning av det tidigare beslutet så att det även kommer att omfatta januari och februari. Detta förefaller naturligt mot bakgrund av att någon särskild ansökan inte finns för januari och februari och att den gjorda ansökningen därför kan ses som en ansökan för tiden från årets ingång. Någon särskild föreskrift i detta avseende har inte ansetts nödvändig. När det gäller fakturabelopp som hänför sig till tiden efter juli måste företagaren på grund av periodkraven i 7 § avvakta till i vart fall utgången av oktober.

Bestämmelserna i 10 § om minimibelopp skall givetvis tillämpas på det samlade återbetalningsbeloppet, dvs. på summan av beloppet i det beslut som omprövas och det ytterligare belopp som följer av omprövningsbeslutet.

Andra stycket

Genom den här föreslagna bestämmelsen slås fast att möjligheten till omprövning inte kan gälla en fråga som domstol avgjort. Bestämmelsen är utformad i överensstämmelse med 33 § tredje stycket ML och 4 kap. 8 § taxeringslagen.

Av allmänna principer följer att omprövning inte heller skall ske sedan en fråga efter överklagande har överlämnats till domstol för prövning (litis pendens). Liksom i ML och taxeringslagen torde det inte behöva anges särskilt (jfr prop. 1989/90:74 s. 403).

Tredje stycket

Av naturliga skäl måste i många fall en ansökan om omprövning kunna ges in efter den frist som enligt 9 § gäller för vanliga ansökningar om återbetalning. I motsats till vad som föreskrivs för omprövning enligt ML och taxeringslagen föreslås här en bestämmelse med en bestämd tidsgräns. Detta beror på svårigheterna för en svensk myndighet att pröva omständigheter som är hänförliga till utländska förhållanden.

13 §

Första stycket

Paragrafen innehåller förutsättningarna för att dels ändra ett återbetalningsbeslut till den enskildes nackdel, dels - om utbetalning hunnit göras - besluta om skyldighet för den enskilde att betala tillbaka det belopp som han fått. Såväl ändringsbeslut som beslut om betalningsskyldigheten meddelas av RSV (jfr 15 §). Om utbetalning gjorts med högre belopp än det som anges i beslutet om återbetalning, så avgörs skyldigheten att betala tillbaka i stället av allmänna regler om återgång av betalning som erlagts av misstag (condictio indebiti). En skyldighet att betala tillbaka kan i en del fall framstå som uppenbart oskälig med hänsyn till omständigheterna. I sådana fall kommer kammarkollegiet, eller vid belopp överstigande 50 000 kr regeringen, att kunna besluta om eftergift med stöd av 15 § avskrivningskungörelsen (1965:921). Omständigheter som bör kunna berättiga till eftergift är inte bara sjukdom och andra personliga omständighe-

ter hos den som uppburit medlen utan även felaktig handläggning hos den beslutande myndigheten (jfr JO 1976/77 s. 280).

Det bör framhållas att med uttrycket "oriktig uppgift" i lagförslaget avses inte endast att en lämnad uppgift i sig är felaktig utan också att uppgiften är ofullständig. Som framgår av lagtexten krävs att den oriktiga uppgiften resp. förbiseendet lett till att återbetalning medgetts med för högt belopp.

Stycket motsvarar 16 § lagen (1982:691) om skatt på vissa kassettband, 10 § förordningen (1982:798) om kompensation i vissa fall för kostnader på grund av kassettskatt. Motsvarigheter finns även i 6 § lagen (1990:582) om koldioxidskatt och 8 § lagen (1990:587) om svavelskatt. Angående förhållandet till omprövning enligt den föreslagna 12 § hänvisas till specialmotiveringen till den paragrafen.

Andra stycket

Bestämmelsen ger möjlighet att kvitta en fordran som avser betalningsskyldighet enligt första stycket mot belopp som den sökande är berättigad till enligt en annan ansökan men ännu inte fått utbetalade. Beslut om kvittning meddelas av RSV (jfr 15 §). Om beslutet om betalningsskyldighet skulle ändras till den sökandes förmån, så bör kvittningsbeslutet anses som förfallet i motsvarande omfattning. Det innehållna beloppet skall då betalas ut i denna del.

14 §

Motsvarande bestämmelser finns i de lagar som anges i specialmotiveringen till 13 § första stycket. Med hänsyn till den särskilda bestämmelsen i 12 § om betalningsmottagare har tidsfristen uttryckligen knutits till tidpunkten för utbetalning.

15 §

Besvärsinstans i förhållande till RSV är kammarrätten i Stockholm. Ett beslut av RSV om avräkning enligt 13 § andra stycket får överklagas endast i samband med att ett beslut om betalningsskyldighet enligt 13 § första stycket överklagas eller särskilt på den grunden att avräkningsbeslutet som sådant är felaktigt. Ett separat överklagande av ett avräkningsbeslut kan således tas upp till prövning endast till den del det vilar på andra omständigheter än beslutet om betalningsskyldigheten som sådant. Det kan gälla exempelvis att avräkningsbeslutet skiljer sig från beslutet om betalningsskyldighet eller att det sistnämnda beslutet gäller någon annan person än den klagande. En annan ordning än den här föreslagna skulle innebära att samma sak prövades två gånger. Som anmärkts i specialmotiveringen till 13 § andra stycket, så skall ett avräkningsbeslut förfalla i motsvarande omfattning som beslutet om betalningsskyldighet ändras till vederbörandes förmån. Denna verkan skall inträda vare sig företagaren framställt något yrkande om ändring av beslutet om avräkning eller inte.

16 §

Beslut om betalningsskyldighet enligt 13 § första

stycket meddelas av RSV (jfr 15 §). Beslut av en förvaltningsmyndighet får verkställas enligt utsökningsbalken (UB), endast om det särskilt föreskrivs (3 kap. 1 § första stycket 6 UB). Genom bestämmelsen i 16 § kan alltså RSVs beslut verkställas enligt UB. Här aktuella mål om utsökning skall handläggas som enskilda mål (jfr 1 kap. 6 § UB), om inget annat föreskrivs i lag. En sådan föreskrift synes inte vara påkallad.

Om RSVs beslut har vunnit laga kraft får det verkställas enligt vad som gäller för lagakraftvunnen dom. Har RSVs beslut inte vunnit laga kraft gäller i huvudsak följande. Beslutet får inte verkställas om den betalningsskyldige nedsätter pengar eller ställer pant eller annan säkerhet enligt bestämmelser i 3 kap. 6 § UB. Utmätt egendom får inte säljas utan samtycke från den betalningsskyldige förrän beslutet vunnit laga kraft. Försäljning får dock ske utan samtycke, om det gäller lös egendom som hastigt faller i värde eller fordrar alltför kostsam vård (8 kap. 4 § första och andra styckena UB). Medel som har flutit in till kronofogdemyndigheten skall betalas ut till staten utan att staten behöver ställa säkerhet (jfr 13 kap. 14 § och 2 kap. 27 § UB).

17 §

Paragrafen är en ansvarsbestämmelse som utformats i nära överensstämmelse med 83 § vägtrafikskattelagen (1988:327) och 17 § lagen (1982:691) om skatt på vissa kassettband. Bestämmelsen är tillämplig endast om gärningen inte är belagd med strängare straff i brottsbalken. Vad som närmast kommer i fråga är bestämmelserna om bedrägeri och grovt be-

drägeri i 9 kap. 1 och 3 §§ brottsbalken. 15 kap. 10 § brottsbalken om osann eller vårdslös försäkran blir också tillämplig, eftersom uppgifterna i en ansökan enligt 8 § andra stycket skall lämnas på heder och samvete.

Något ansvar enligt skattebrottslagen (1971:69) kommer inte i fråga. Den som ansöker om återbetalning gör det nämligen inte i egenskap av skattskyldig. Det är, lagtekniskt sett, i stället fråga om en ansökan att i egenskap av icke skattskyldig få kompensation för mervärdeskattekostnader. Motsvarande bedömning synes ha gjorts vid tillkomsten av den numera upphävda kungörelsen (1974:113) om kompensation för mervärdeskatt på bostadsbyggande (jfr prop. 1974:25 s. 11).

Vad som skall förstås med "oriktig uppgift" har behandlats i specialmotiveringen till 13 § första stycket. En skillnad mellan den bestämmelsen och bestämmelsen här är att den oriktiga uppgiften enligt straffbestämmelsen skall vara lämnad uppsåtligen eller av grov oaktsamhet.

Liksom i de inledningsvis angivna båda ansvarsbestämmelserna är det tillräckligt att den oriktiga uppgiften är ägnad att leda till att skatten återbetalas med ett för högt belopp. Det krävs således inte att något beslut om återbetalning alls meddelas eller att ett beslut kommit att innehålla ett för högt belopp.

3.2 Förordningen om ändring i avskrivningskungörelsen

Kungörelsen innehåller bestämmelser om bevakning,

indrivning, avskrivning, ackord och eftergift beträffande vissa av statens fordringar. Kungörelsen kommer att bli tillämplig på sådana fordringar som grundas på 13 § första stycket i den föreslagna lagen om återbetalning av mervärdeskatt till utländska företagare. Om inget särskilt föreskrivs kommer RSV att i endast begränsad omfattning vara behörigt i här angivna hänseenden. Behörigheten kommer i stället att i huvudsak finnas hos kammarkollegiet. Med hänsyn till de nu aktuella fordringarnas art och omfattning är det emellertid naturligt att RSV - i likhet med vad som gäller många andra myndigheter - ges samma befogenhet som kammarkollegiet i fråga om bevakning, indrivning, avskrivning och ackord. Det bör framhållas att en sådan ordning bl.a. innebär att RSV får behörighet att besluta om avskrivning och ackord oberoende av beloppens storlek. Behörigheten att besluta om eftergift kommer att ligga hos kammarkollegiet och, vid belopp överstigande 50 000 kr, regeringen. Frågan om eftergift har berörts i specialmotiveringen till 13 § första stycket i den föreslagna lagen om återbetalning.

BILAGA 1

NUVARANDE SVENSKA BESTÄMMELSER AV BETYDELSE I FRÅGAN

I lagen om mervärdeskatt (ML) finns endast två återbetalningsbestämmelser, 76 a och 76 b §§ ML. Dessa avser återbetalning av skatt till diplomater resp. biståndsorgan och alltså inte skatt som belöper sig på vara eller tjänst som förvärvas av utländsk företagare. Av betydelse för sådana företagare är i stället vissa andra bestämmelser i ML, nämligen

den grundläggande bestämmelsen i 2 § första stycket om skattskyldighet,

de särskilda bestämmelserna i punkt 1 nionde stycket av anvisningarna till 2 § om när utländska företagare skall anses bedriva yrkesmässig verksamhet här i landet och därmed vara skattskyldiga med avdragsrätt,

bemyndigandet i 2 § tredje stycket (i dess lydelse före den 1 januari 1991) för regeringen att efter ansökan förordna om skattskyldighet tills vidare för omsättning av annan tjänst än sådan som är skattepliktig eller särskilt undantagen från skatteplikt, och

bestämmelserna i 2 a § om export.

Syftet med ett återbetalningssystem är främst att sätta utländska företagare i samma kostnadsläge som svenska företagare med avdragsrätt enligt ML. Även

de avdragsförbud som gäller för svenska skattskyldiga företagare är därför av betydelse.

1. Utländska företagares skattskyldighet enligt 2 § första stycket ML vid omsättning i Sverige

Skattskyldig är enligt 2 § första stycket ML den som inom landet i yrkesmässig verksamhet omsätter sådana varor och tjänster som anges i bestämmelsen. Av anvisningarna till 2 § ML anses följa att skattskyldighet enligt ML förutsätter att en företagare har sådan anknytning till Sverige att han kan inkomsttaxeras för omsättningen (jfr punkt 1 första stycket av anvisningarna). En utländsk företagare anses i princip ha sådan anknytning om han är bosatt eller stadigvarande vistas här i landet eller - om det är fråga om en juridisk person - har fast driftställe här i landet.

2. Utländska företagares skattskyldighet enligt punkt 1 nionde stycket av anvisningarna till 2 § ML

Andra utländska företagare än sådana som är skattskyldiga enligt 2 § första stycket ML anses enligt punkt 1 nionde stycket av anvisningarna till 2 § ML bedriva yrkesmässig verksamhet här i landet och därmed vara skattskyldiga här, om de

- omsätter varor som de lagt i lager här i landet,
- omsätter varor, som de har förvärvat inom eller infört till landet för leverans efter montering, installation eller annan tjänst, eller
- inom landet tillhandahåller byggnadsentreprenad eller annan skattepliktig tjänst.

Bestämmelserna är som synes relativt utvecklade när det gäller omsättning av varor. Genom breddningen av skatteplikten för främst tjänster den 1 januari 1991 kommer utländska företagare att i ökad utsträckning anses bedriva yrkesmässig verksamhet i landet genom att tillhandahålla tjänster här. Frågan om var en tjänst skall anses tillhandahållen kommer därmed att få ökad betydelse. Var tillhandahållandet skall anses ske avgörs i allmänhet med ledning av var tjänsten faktiskt utförs och var den konsumeras, dvs. var den för vars räkning tjänsten utförs tillgodogör sig den.

I motsats till vad som är fallet i EG finns det i Sverige inget enhetligt regelverk för vilket land som skall vara beskattningsland när tjänsten tillhandahålls (jfr bilaga 2 avsnitt 2). I grova drag torde dock kunna sägas följande. Den utländske företagarens verksamhet medför skattskyldighet när tjänsten både utförs och konsumeras här i landet. Utförs den i utlandet men konsumeras i Sverige är den utländske företagaren inte skattskyldig. I stället skall den svenske kunden i vissa fall betala en importskatt (jfr 60 § ML). Om tjänsten utförs i Sverige men konsumeras utom landet, så är den som utför tjänsten skattskyldig antingen för omsättning inom landet eller i vissa särskilt angivna fall för export. Utförs och konsumeras tjänsten utom landet inträder inte någon skattskyldighet här i landet.

Var en tjänst skall anses utförd kan visa sig vara mycket olika inom olika verksamhetsområden.

3. Utländska företagares skattskyldighet enligt regeringsbeslut med stöd av 2 § tredje stycket ML i dess lydelse före den 1 januari 1991

Här behandlas vissa bestämmelser som upphävs den 1 januari 1991. Enligt 2 § tredje stycket ML kan regeringen efter ansökan av en inhemsk eller utländsk företagare förordna att den sökande tills vidare skall vara skattskyldig för omsättning av annan tjänst än sådan som är skattepliktig. Det gäller då enbart sådana tjänster som inte omfattas av uppräkningen i 10 § första stycket ML av skattepliktiga tjänster och som därmed inte heller omfattas av de särskilda undantagen i 11 § ML från uppräkningen i 10 § ML.

Ett beslut om skattskyldighet medför inte automatiskt att de omsatta tjänsterna blir skattepliktiga. Härför krävs nämligen att regeringen särskilt förordnar om detta (10 § andra stycket ML). I de fall så inte skett har således införts endast s.k. teknisk skattskyldighet (dvs. skattskyldighet med rätt till avdrag för ingående skatt men utan skyldighet att redovisa utgående skatt) för företag som omsätter skattefria tjänster.

Såväl bemyndigandet som de därpå grundade besluten upphävs med verkan från och med den 1 januari 1991 (jfr SFS 1990:576 och 1990:577). Upphävandet är betingat av främst konstitutionella skäl (jfr prop. 1989/90:111 s. 136 f).

Upphävandet av bemyndigandet och de därpå grundade besluten medför att utländska företagare i några fall går miste om avdragsrätten för ingående skatt.

Det gäller sådana företagare som transporterar passagerare med luftfartyg eller fartyg utan att sådan anknytning till Sverige finns som kan medföra skattskyldighet när skatteplikt för personbefordran införs. Här kommer ett system med återbetalning att fylla ett behov.

4. Export enligt 2 a § ML

Av 1 § ML med anvisningar framgår att mervärdeskatt inte skall betalas vid export. I 2 a § ML finns bestämmelser om vad som är export. Vid export skall den svenska företagaren alltså inte debitera kunden någon mervärdeskatt. I 2 a § första stycket anges att med export förstås att en vara levereras eller en tjänst tillhandahålls utom landet.

I andra stycket anges att som export räknas även leverans av en vara inom landet i vissa särskilt angivna fall. Det kan gälla vid exempelvis direkt utförsel genom speditör eller fraktförare eller genom en utländsk företagare för dennes verksamhet i utlandet. Vidare finns bestämmelser om export vid leverans i frihamn eller till fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik eller för bruk eller omsättning på sådan farkost. I sjunde stycket finns vissa inskränkningar av dessa bestämmelser vid leverans av varor till fartyg i viss internordisk trafik. Slutligen innehåller andra stycket bestämmelser om export vid leveranser för försäljning i s.k. exportbutik och vid leverans av personbilar eller motorcyklar införda i exportvagnsförteckning.

Bestämmelser motsvarande de nu behandlade torde vara vanliga i utländska mervärdeskattesystem. Kunden

är i dessa exportfall oftast en utländsk företagare.

I tredje stycket räknas upp 16 slag av tjänster, som skall anses exporterade fastän de tillhandahålls inom landet. Enligt anvisningarna i lydelsen före den 1 januari 1991 gäller vid vissa av tjänsteslagen att det är fråga om export endast när tjänsten avser verksamhet som uppdragsgivaren, dvs. kunden, bedriver i utlandet och som skulle ha medfört skattskyldighet om den utövats här i landet. Denna begränsning utsträcks från och med den 1 januari 1991 till att gälla merparten av de olika slagen av tjänster. Begränsningen korresponderar med de begränsningar som i allmänhet gäller i de utländska systemen med återbetalning till utländska företagare (jfr bilaga 3). För de tjänster som anges i 2a § tredje stycket 1, 4, 6 och 10, vilka i stort sett överensstämmer med vad som anges i EGs sjätte mervärdeskattedirektiv, artiklarna 9 och 15, ställs inte något krav på uppdragsgivarens verksamhet.

Övriga punkter omfattas av begränsningen. Vissa av dem avser sådana tjänster som enligt EGs sjätte mervärdeskattedirektiv skall anses tillhandahållna i kundlandet. Det gäller reklamtjänster, konsultarbeten m.m. (jfr bilaga 2 avsnitt 2).

Principen om kundlandet som beskattningsland torde, i vart fall om kunden hör hemma i ett land utanför EG, gälla oberoende av om kunden är företagare eller konsument och således även oberoende av om kunden utför näringsverksamhet som medför skattskyldighet eller ej. I ett sådant fall är skattefriheten enligt de svenska exportreglerna tillämplig i

mindre utsträckning än den skattefrihet som följer av EGs bestämmelser om beskattningsort. Ett svenskt återbetalningssystem motsvarande avdragsrätten enligt ML medför ingen förändring av denna situation.

I 2 a § fjärde stycket anges att omsättning av varor eller tjänster på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik skall räknas som export. Detsamma anges gälla reparationer och leveranser av varor som tillhandahålls en utländsk företagare inom ramen för ett garantiåtagande som gjorts av företagaren, om denne inte är skattskyldig.

I det femte stycket anges att som export räknas bärgning och reparation av utländska lastbilar, bussar eller släpvagnar till sådana fordon samt leverans av utrustning åt sådana fordon. Tjänsten måste tillhandahållas i anslutning till fordonens användning för yrkesmässig transport här i landet. Bestämmelsen är inte tillämplig på drivmedel och gäller inte alls personbilar.

5. Avdragsförbud för skattskyldiga i Sverige

Enligt 18 § ML är ingående skatt inte avdragsgill när den belöper sig på anskaffning av personbilar eller motorcyklar för annan verksamhet än sådan som avser yrkesmässig personbefordran, återförsäljning eller uthyrning. Däremot är ingående skatt som belöper sig på driftkostnader för fordonen avdragsgill om fordonen utgör inventarium i den skattskyldiges verksamhet eller om de hyrs för användning i sådan verksamhet. Om en personbil eller motorcykel som har hyrts för annat ändamål än yrkesmässig återuthyrning, används i mer än ringa omfattning i

verksamhet som medför skattskyldighet, får hälften av den ingående skatt som belöper på hyran dras av (anvisningarna till 17 § ML). Vid behandlingen av propositionen om reformerad mervärdeskatt m.m. uttalade skatteutskottet att regeringen bör lämna förslag om en generell beskattning av den privata användningen av personbilar och andra tillgångar som ingår i mervärdeskattepliktig verksamhet och för vilka avdragsrätt förelegat vid förvärvet (SkU 1989/90:31 s. 113 f. och 137).

Enligt 18 § ML är inte heller sådan ingående skatt avdragsgill som belöper sig på en stadigvarande bostad eller på 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). Vidare finns ett avdragsförbud för ingående skatt som belöper sig på viss försäljning från fartyg i internordisk trafik.

Om avdragsförbudet för representation och liknande ändamål kan särskilt nämnas följande. I de nämnda anvisningarna till kommunalskattelagen anges dels förutsättningarna för avdragsrätten vid inkomsttaxeringen, dels en beloppsmässig begränsning och dels ett generellt förbud mot avdrag för utgifter för spritdrycker och vin. För den som är skattskyldig till mervärdeskatt skall i allmänhet avdragsrätten avse utgifterna exkl. mervärdeskatt. I mervärdeskattesammanhang får den skattskyldige dra av den ingående skatt som belöper sig på det belopp som är avdragsgillt i inkomstskattehänseende. Avdragsrätten i det hänseendet förutsätter att utgifterna utgör omkostnader i en förvärvskälla till skillnad från exempelvis levnadskostnader. Så anses

vara fallet endast om utgifterna har ett omedelbart samband med verksamheten. Detta är fallet t.ex. då det är fråga om att inleda eller bibehålla affärsförbindelser och liknande eller om jubileum för företaget, invigning av en för verksamheten mera betydande anläggning, stapelavlöpning eller jämförliga händelser. Som exempel anges även fall då utgifterna är att hänföra till personalvård. Avdrag får i det enskilda fallet inte medges med större belopp än som kan anses skäligt. Vidare föreskrivs att avdrag för måltidsutgifter normalt inte medges med större belopp än vad som motsvarar skäliga utgifter för lunch.

Som komplement till författningstexten har riksskatteverket (RSV) utfärdat rekommendationer m.m. om avdrag för representationskostnader (RSV Dt 1989:20).

BILAGA 2

EGs MERVÄRDESKATTEDIREKTIV

1. Återbetalning av mervärdeskatt

Det finns två EG-direktiv om återbetalning av mervärdeskatt, det åttonde och det trettonde mervärdeskattedirektivet.

Det åttonde mervärdeskattedirektivet avser återbetalning till sådana näringsidkare som hör hemma i ett annat EG-land. Detta direktiv antogs redan 1979 och genomfördes till den 1 januari 1981. Detta direktiv kan på sikt bli överflödigt om EG ändrar principerna för export- och importbeskattning vid transaktioner inom EG.

I det följande redogörs för det trettonde direktivet (86/560/EEC). Detta avser EG-ländernas återbetalning av mervärdeskatt till näringsidkare som hör hemma i tredjeland. Det antogs år 1986 och gäller från och med den 1 januari 1988. Det tillämpas nu i förhållandet EG-Sverige. EG-kommissionen har vid diskussioner också angett att det är detta direktiv som bör vara vägledande vid diskussioner om harmonisering.

Enligt trettonde direktivet skall medlemsstaterna ha en ordning som innebär att näringsidkare från tredjeland under vissa förutsättningar kan få mervärdeskatteutgifter i medlemslandet återbetalade.

Detta gäller i princip mervärdeskatt betald såväl för varor som för tjänster, vilka har köpts från någon som är skattskyldig till mervärdeskatt i medlemslandet eller har importerats dit.

Ett villkor är att den återbetalningssökande inte bedrivit verksamhet i återbetalningslandet och där inte haft något fast driftställe eller permanent hemvist. Dessa förhållanden skall intygas i återbetalningsansökan. Krav kan ställas på att den sökande har en särskild representant i återbetalningslandet.

Närmare bestämmelser om förfarandet, dvs. om återbetalande myndighet, tidsgränser, minimibelopp osv., skall varje medlemsland självt fastlägga. Det torde stå medlemsstaterna fritt att vägra återbetalning för vissa typer av utgifter. En generell begränsning är att mervärdeskatt inte återbetalas i de fall den inte skulle ha varit avdragsgill för den som är skattskyldig till mervärdeskatt i återbetalningslandet. Återbetalning till tredjeländer får heller inte medges på förmånligare villkor än de som tillämpas gentemot EG-medlemsländer.

En för svensk del viktig bestämmelse i direktivet är att ett EG-land kan göra återbetalningsrätten för sökande från ett visst land utanför EG beroende av att detta land tillämpar en lika förmånlig ordning gentemot näringsidkare från ifrågavarande EG-land. Flertalet EG-länder medger (ännu) återbetalning utan krav på sådan ömsesidighet, medan några länder i princip kräver likabehandling.

Vilka slag av mervärdeskatteutgifter som kan återbetalas varierar mellan de olika EG-länderna. Va-

riationerna beror i huvudsak på att återbetalningsrätten i princip har samma omfattning som avdragsrätten för skattskyldiga i resp. land. Den mervärdeskatt som återbetalas synes vanligen avse utgifter i samband med mässor, hotellvistelser, bilkörningar m.m.

2. Beskattningsland vid tillhandahållande av tjänster

Återbetalning av mervärdeskatt blir aktuell endast till sådana utländska företagare som inte är skattskyldiga i det land där mervärdeskatten debiteras och som därmed saknar avdragsrätt för skatten. Vid export av varor gäller i huvudsak den s.k. destinationsprincipen såväl enligt EGs sjätte mervärdeskattedirektiv (77/338/EEC) som enligt ML. Principen innebär att ett land inte tar ut någon mervärdeskatt vid export av varor men tar ut skatt vid import av varor. I Sverige finns motsvarande skattefrihet även vid export av tjänster (2 a § ML). Bestämmelser om mervärdeskatt vid import av vissa tjänster kommer att träda i kraft den 1 januari 1991 (60 § ML).

EGs sjätte mervärdeskattedirektiv, artikel 9, däremot reglerar beskattningen av de internationella tjänstetransaktionerna i huvudsak genom att det i direktivet anges vilket land som skall anses vara beskattningsland vid olika slag av tjänster. Termerna export och import av tjänster förekommer därför i princip inte. I kommitténs för indirekta skatter (KIS) betänkande, SOU 1989:35, finns en redogörelse för regelsystemet. Beskattningen av transporttjänsterna arbetades om inom EG under ti-

den detta betänkande utarbetades och behandlas därför inte närmare i betänkandet.

Redogörelsen för regelsystemet återges nedan i huvudsakliga delar. Det bör dock först anmärkas att direktivet även innehåller bestämmelser om skattefrihet, med bibehållen avdragsrätt, vid export och liknande transaktioner, bl.a. för vissa tjänster med anknytning till olika transportmedel.

Bestämmelserna om beskattningsland vid tillhandahållande av tjänster (KIS redogörelse i betänkandet del I s. 104 f.)

"---. En tjänst anses --- vara tillhandahållen där tillhandahållaren har sitt driftställe eller, vid avsaknad av sådant, där tillhandahållaren bor. I direktivet uppräknas emellertid vissa undantag. Dessa avser enligt uppgift i de flesta fall sådana tjänster som ofta tillhandahålls över nationsgränserna. Undantagen kan medföra att svensk tjänsteexport träffas av mervärdeskatt. I det följande refereras sammanfattningsvis dessa undantag.

- Fastigheter: Tjänster med anknytning därtill (inkl. tjänster av fastighetsmäklare och fastighetssakkunniga) samt tjänster avseende förberedande eller samordning av byggnadsarbeten (exempelvis arkitekttjänster och byggledningstjänster 'on-site supervision').
  Beskattningsland: där fastigheten är belägen.
- a) Kultur, artisteri, idrott, vetenskapliga tjänster, undervisning, underhållning eller liknande.

b) Verksamhet med anknytning till transporter, såsom lastning, lossning o.d.

c) Värdering av lösöre.

d) Arbete på lösöre.

Beskattningsland: där tjänsten faktiskt ('physically') utförs.

- a) Reklamtjänster.

b) Tjänster av konsulter, ingenjörer, projekteringsverksamheter, advokater, revisorer och liknande samt datatjänster och tillhandahållande av information.

c) Bank-, finansierings- och försäkringstjänster (inkl. återförsäkring), dock ej uthyrning av bankfack.

d) Uthyrning av arbetskraft.

e) Agentverksamhet avseende de föregående punkterna (a-d).

f) Uthyrning av lösöre.

Beskattningsland: 1/ När mottagaren, kunden, är en person utanför EG, är beskattningslandet det land där kunden har sitt driftställe, alternativt boende. Detta innebär att vid export av reklamtjänster o.d. från ett EG-land till ett icke EG-land påförs inte någon mervärdeskatt.

2/ Även när kunden bedriver ekonomisk verksamhet inom EG, är beskattningslandet det land där kunden har sitt driftställe, alternativt boende. Denna regel kan alltså medföra att svensk tjänsteexport till näringsidkare i EG blir beskattad. Kommissionen har lagt fram ett förslag som innebär att vid transaktioner inom EG, skall beskattningslandet i stället vara det land där tillhandahållaren har sitt driftställe, alternativt boende. Förslaget har godtagits juli 1988 i yttrande från EG:s ekonomiska och sociala kommitté.

Till undvikande av dubbelbeskattning, utebliven beskattning eller konkurrenssnedvridningar får dock en medlemsstat såvitt avser de nu uppräknade tjänsterna, reklamtjänster etc., anse en sådan tjänst vara tillhandahållen utanför EG, om tjänsten faktiskt tillgodogörs utanför EG. Vidare får en medlemsstat anse en tjänst av det här slaget vara tillhandahållen inom EG och därmed mervärdeskattepliktig, trots att tjänsten enligt de här återgivna reglerna eller enligt huvudregeln skulle vara att anse som tillhandahållen utanför EG och därmed skattefri. På så vis undviks, att ett företag i en icke medlemsstat mervärdeskattefritt tillhandahåller en tjänst som är mervärdeskattebelagd inom EG."

BILAGA 3

ÅTERBETALNING AV MERVÄRDESKATT I VISSA EG-LÄNDER

Utredningen har träffat företrädare för de danska och västtyska skattemyndigheterna och därvid informerats om den danska och den västtyska återbetalningsordningen och erfarenheterna därav. I det följande behandlas först vad som gäller om återbetalning av mervärdeskatt i dessa länder. Därefter beskrivs översiktligt motsvarande regler i Frankrike, Nederländerna och Storbritannien.

Danmark

Enligt 39 § i den danska mervärdeskattelagen kan skatteministern meddela bestämmelser om att den som utomlands bedriver en skattepliktig verksamhet kan få återbetalad mervärdeskatt för varor och tjänster som förvärvats i Danmark. Återbetalning får inte medges i de fall en dansk företagare inte skulle få dra av skatten som ingående skatt.

I en förordning den 20 oktober 1988 har närmare föreskrifter getts. Tullväsendet, som handhar återbetalningen, har gett ut en vägledning.

Återbetalning medges bara till företagare som skulle ha varit skattskyldiga till mervärdeskatt i Danmark, om de bedrivit sin verksamhet där. Det betyder att t.ex. en bank, ett försäkringsbolag eller

en resebyrå i princip inte kan få återbetalning.

Återbetalning medges inte i den mån ett danskt skattskyldigt företag på grund av avdragsförbud skulle ha saknat möjlighet att dra av ingående skatt för motsvarande förvärv. Det innebär att återbetalning inte medges av mervärdeskatt som belöper sig på

a) kost till verksamhetens innehavare och personal,
b) anskaffande och drift av bostäder åt verksamhetens innehavare och personal
c) naturaavlöning av verksamhetens personal
d) anskaffande och drift av barnkrubbor ("vuggestuer"), daghem, fritidshem, semesterhem, sommarstugor och liknande för verksamhetens personal,
e) representation och gåvor,
f) hotellvistelser, och
g) anskaffande och drift av personmotorfordon, som är inrättade för befordran av högst tio personer, om inte förvärvet sker i körskoleverksamhet eller i verksamhet för försäljning eller uthyrning av motorfordon.

Enligt vad utredningen har erfarit gäller vidare följande. Återbetalning medges även om varan inte levererats eller tjänsten inte utförts vid tiden för ansökan eller beslut om återbetalning. Återbetalning medges oavsett om varan eller tjänsten ännu inte har betalats. Detta gäller således också vid förskottsfakturering. Det är tillräckligt att fakturering har skett. Återbetalning medges i endast begränsad omfattning när det är fråga om skatt som betalas vid införsel av varor. Ett utländskt företag som betalar införselskatt vid leverans med villkoret "fritt förtullat" kan inte återfå den er-

lagda skatten. En annan sak är att såväl skatt som eventuella tullavgifter återbetalas enligt bestämmelser i den danska tullagen, om en införd vara förs ut igen. Återbetalningsordningen blir däremot tillämplig exempelvis vid införsel av varor för förbrukning i samband med mässor o.d.

För banker och andra företag som bedriver en i huvudsak mervärdeskattefri verksamhet medges, enligt uppgift, inte återbetalning till någon del. Denna "huvudsaklighetsprincip" har dock inte prövats i någon överinstans.

Ansökan om återbetalning skall göras till en särskild distriktstullkammare på blankett som fastställts för ändamålet. En ansökan skall avse en period om högst ett kalenderår och minst tre månader av ett kalenderår eller den återstående delen av kalenderåret. I en ansökan för en period under ett kalenderår kan även tas med belopp som belöper sig på någon tidigare period under kalenderåret. En ansökan måste ha kommit in till tullväsendet senast sex månader efter utgången av det kalenderår som ansökan avser. Återbetalning skall göras inom sex månader från det att en korrekt ansökan kommit in.

Återbetalning medges i princip endast om återbetalningsbeloppet uppgår till minst 1 500 dkr. Om en ansökan omfattar ett helt kalenderår eller återstoden av ett kalenderår, så är minimigränsen dock endast 200 dkr.

En ansökan skall innehålla en förklaring om ändamålet med de förvärv för vilka återbetalning söks. Den skall vidare innehålla en förklaring om att den sökande inte har bedrivit verksamhet som medför

skattskyldighet i Danmark under den tid som ansökan avser. Originalfakturor skall bifogas. De skall innehålla uppgift om mervärdeskattebeloppet, säljarens och köparens namn och adress samt om varans/tjänstens art, mängd och pris. Detaljhandelskvitton om högst 200 dkr behöver dock inte ha uppgift om köparen. Speciella bestämmelser gäller för inköp av bensin, dieselolja o.d. Den första ansökningen från en sökande i ett icke-medlemsland skall vara åtföljd av ett officiellt intyg i original om att den sökande utövar näringsverksamhet i det landet. Intyget är giltigt ett år från utfärdandedagen.

Enligt uppgift återbetalades under 1989 sammanlagt ca 82 milj.dkr., varav 43 milj.dkr. avsåg andra EG-länder och 39 milj.dkr. tredjeländer. Utbetalningarna grundade sig på 6 200 ansökningar. Sju personer är heltidssysselsatta med administrationen, men även vissa andra resurser åtgår.

Återbetalningarna avsåg i första hand inköp av dieselolja och fordonsreparationer. Andra områden är kostnader vid utställningar, garantireparationer samt den danska "bussmomsen".

Enligt vad som inhämtats från det danska skatteministeriet fungerar återbetalningssystemet väl.

Västtyskland

Utländska företagare har en generell rätt att återfå tysk mervärdeskatt. Denna rätt kan göras gällande enligt två skilda förfaranden. Det ena avser de allmänna bestämmelserna om redovisningsskyldighet för omsättning i Västtyskland (Normalverfahren).

Det andra förfarandet är ett restitutionsförfarande (Vergütungsverfahren).

Om en utländsk företagare har skattepliktig omsättning inom landet, så regleras rätten att återfå skatten i princip genom ett s.k. "normalförfarande" (Normalverfahren). Förfarandet innebär redovisningsskyldighet i Västtyskland. Med redovisningsskyldigheten följer skyldighet att anmäla sig för registrering och att lämna tysk mervärdeskattedeklaration för såväl utgående som ingående skatt.

I vissa fall skall emellertid i stället det tyska kundföretaget redovisa den utgående skatt som den utländske företagaren fakturerat. Förfarandet kallas för Abzugsverfahren. Genom detta förfarande slipper alltså den utländske företagaren registrerings- och redovisningsskyldighet. Han är emellertid då hänvisad till restitutionsförfarandet (Vergütungsverfahren) för att återfå eventuell ingående mervärdeskatt. Abzugsverfahren är tillämpligt endast om den utländske företagaren är näringsidkare som inte är bosatt i Västtyskland eller där har säte, affärsledning eller filial. Förfarandet är vidare endast tillämpligt på s.k. monteringsleveranser (Werklieferungen) och på tjänster. Om kunden är skattskyldig med full avdragsrätt i Västtyskland, finns det en möjlighet för parterna att inte debitera och redovisa mervärdeskatt. Detta kallas för nollreglering (Nullregelung).

Restitutionsförfarandet förutsätter att sökanden är utländsk näringsidkare, som inte är bosatt i Västtyskland eller där har säte eller filial. I andra fall tillämpas normalförfarandet.

Restitutionsförfarandet tillämpas på fyra i lag angivna typer av fall. Huvudfallet är att den utländske företagaren inte haft någon omsättning i Västtyskland. Vad som skall anses utgöra omsättning inom landet regleras genom tämligen omfattande bestämmelser. Dessa överensstämmer i princip med EGs sjätte mervärdeskattedirektiv. Det direktivet behandlas i bilaga 2 avsnitt 2. Vid omsättning inom landet finns rätt till restitution i tre fall:

- då den utländske företagaren utför skattefria varutransporter från utlandet in i Västtyskland,
- då Abzugsverfahren är tillämpligt,
- då den utländske företagaren utför persontransport i tillfällig busstrafik inom landet.

De gränsöverskridande varutransporterna medför alltså rätt för de utländska transportföretagen att återfå ingående mervärdeskatt. En förutsättning är som nämnts att transporten är en skattefri omsättning. Annars gäller normalförfarandet. Skattefriheten omfattar i princip transporten fram till den första västtyska destinationsorten. Skattefriheten gäller dock endast om transportkostnaderna ingår i varuvärdet.

Restitutionen vid persontransporter i tillfällig busstrafik torde främst omfatta den mervärdeskatt för hotell, reparationer och drivmedel som utländska bussföretag betalar i samband med körningarna.

Restitution medges inte till någon del, om den utländska företagaren även har omsättning som medför skattskyldighet i Västtyskland. I sådant fall skall således i stället normalförfarandets allmänna avdragsrätt tillämpas även på mervärdeskatteutgifter

som annars skulle ha återbetalats genom restitutionsförfarandet.

Om en utländsk företagare säljer en vara till en kund i Västtyskland utan att införselskatten skall betalas av kunden, så anses den utländske företagaren ha gjort en skattepliktig omsättning i Västtyskland. Restitutionsförfarandet blir då inte tillämpligt. I stället får den utländske företagaren avdragsrätt för den införselskatt som han betalat och skall redovisa utgående skatt på försäljningen.

Rätten till restitution är generell i motsvarande omfattning som rätten till avdrag i normalförfarandet. Endast i fråga om kost åt anställda finns en (beloppsmässig) begränsning av avdragsrätten och därmed av rätten till restitution.

Rätt till restitution förutsätter som huvudregel att varan eller tjänsten är levererad resp. utförd och att faktura är utfärdad, då ansökan om restitution görs. I sådant fall behöver å andra sidan betalningen inte ha gjorts. Om varan eller tjänsten inte är levererad resp. utförd vid tiden för ansökan, medges återbetalning endast för erlagda förskottsbetalningar. Detta överensstämmer med de västtyska bestämmelserna om avdragsrätt för skattskyldiga.

En ansökan om restitution skall omfatta minst tre månader och högst ett kalenderår. Perioden får dock vara kortare än tre månader om den utgör återstoden av ett kalenderår. I en sådan ansökan får även tas upp belopp som belöper sig på någon tidigare period under kalenderåret. En ansökan måste vara inlämnad

senast sex månader efter utgången av det kalenderår under vilket restitutionsanspråket uppkommit. Om ett fakturabelopp inte godtagits vid prövningen av en ansökan för en viss period eller om beloppet inte tagits med i ansökan, kan den utländske företagaren senare begära att beslutet ändras så att restitution kan beviljas för fakturabeloppet. Ändringen får alltså endast avse fakturor som är hänförliga till en period för vilken beslut redan har meddelats. Här gäller en preskriptionsfrist om fyra år.

Behörig myndighet för restitutionsförfarandet är det centrala ämbetsverket Bundesamt für Finanzen i Bonn. På ansökan av en restitutionsberättigad kan dock Bundesamt für Finanzen förklara en annan myndighet för behörig. Det kan förekomma när det är fråga om t.ex. en utländsk företagare som redan är mervärdeskatteregistrerad hos en lokal skattemyndighet och som vill behålla den myndighetens behörighet även för perioder då det inte förekommit någon skattepliktig omsättning med åtföljande avdragsrätt.

Om en ansökan avser ett helt kalenderår eller återstoden därav, så måste restitutionsbeloppet uppgå till minst 50 DM. I övriga fall måste restitutionsbeloppet uppgå till minst 400 DM.

Ansökan skall göras på särskilt formulär. Enligt uppgift måste den göras på tyska. Som bevis måste originalfakturor bifogas. Fakturorna returneras i makulerat skick i samband med att restitutionsbeskedet lämnas. Endast i några enstaka fall kan i stället speciella, av Bundesamt für Finanzen uttryckligen godkända, fakturakopior lämnas in. Det

gäller t.ex. fakturor från bensindistributörer.

En faktura måste innehålla uppgifter om utställarens respektive mottagarens namn och adress. Vidare skall vara angivet varukvantitet, varuslag och leveransdatum resp. tjänsteprestationens art och omfattning samt tidpunkten när prestationen utförts. Slutligen skall det finnas uppgift om priset och skattens belopp. Om fakturabeloppet (inkl. mervärdeskatt) understiger 200 DM, räcker det med uppgift om utställarens namn och adress, varuslag resp. tjänsteprestationens art, totalbeloppet inklusive mervärdeskatt samt tillämpad skattesats.

För restaurangfakturor gäller speciella krav. Sådana fakturor måste innehålla uppgift om plats och dag för representationen, gästernas namn och orsaken till representationen.

Till en ansökan skall fogas ett intyg om verksamhetens art. Intyget skall vara utfärdat av en myndighet. Det får vara högst ett år gammalt.

Enligt uppgift ansöktes hos Bundesamt für Finanzen för 1989 om restitution av totalt ca 334 milj. DM. De avslagna ansökningarna omfattade sammanlagt ca 62 milj. DM. Det totala ansökningsbeloppet hos de lokala skattemyndigheterna var uppskattningsvis 100 milj. DM. Årligen lämnas det in ca 40 000 ansökningar, varav ca 75 % till Bundesamt für Finanzen och ca 25 % till de lokala skattemyndigheterna. 33 personer, varav 3 registratorer, arbetar med restitutionen vid Bundesamt für Finanzen.

Enligt vad utredningen erfarit från det västtyska finansministeriet och Bundesamt für Finanzen funge-

rar restitutionsförfarandet väl.

Frankrike, Nederländerna och Storbritannien

Såvitt utredningen har kunnat erfara gäller i stora drag följande i fråga om återbetalning av mervärdeskatt i Frankrike, Nederländerna och Storbritannien.

Rätt till återbetalning finns endast om verksamheten skulle ha medfört skattskyldighet till mervärdeskatt om den bedrivits i återbetalningslandet. Vidare förutsätts att mervärdeskatten i så fall skulle ha varit avdragsgill. Det sistnämnda kravet medför att mervärdeskatt inte återbetalas

i Frankrike för hotellövernattningar, underhållning, restaurangbesök, övernattningskostnader, bilar, flygplan, vissa bränsleprodukter (bl.a. dieselolja) m.m.,

i Nederländerna för lyxvaror i vissa fall, gåvor, boende, restaurangbesök i vissa fall m.m., och

i Storbritannien för vissa representationskostnader, konst, antikviteter, vissa slag av begagnade varor, personbilar m.m.

Det bör anmärkas, att bestämmelserna om avdragsbegränsningar i vissa fall är omfattande och försedda med undantag av olika slag.

I Frankrike är rätten till återbetalning för företagare från länder utanför EG begränsad till mervärdeskatt som betalats för marknadsföring av det utländska företagets produkter i Frankrike.

I alla länderna föreskrivs att ansökan om återbe-

talning skall ha gjorts senast sex månader från utgången av det år som ansökan avser. Som minimibelopp gäller 1 400 FRF, 470 NGL resp. 130 £, dock godtas lägre belopp för ansökningar som avser ett helt år eller återstoden därav. Frankrike kräver att ansökan alltid skall göras genom en särskild representant i landet, när ansökan görs från ett land som inte är medlem i EG.

Statens offentliga utredningar 1990

Kronologisk förteckning

1. Företagsförvärv i svenskt näringsliv. I.
2. Överklagningsrätt och ekonomisk behovsprövning inom socialtjänsten. S.
3. En idrottshögskola i Stockholm - struktur, organisation och resurser för en självständig högskola på idrottens område. U.
4. Transportrådet. K.
5. Svensk säkerhetspolitik i en föränderlig värld. Fö.
6. Förbud mot tjänstehandel med Sydafrika m.m. UD.
7. Lagstiftning för reklam i svensk TV. U.
8. Samhällsstöd till underhållsbidragsberättigade barn. Idéskisser och bakgrundsmaterial. S.
9. Kostnader för fastighetsbildning m. m. Bo.
10. Strömgatan 18 - Sveriges statsministerbostad. SB.
11. Vidgad vuxenutbildning för utvecklingsstörda. U.
12. Meddelarrätt. Ju.
13. Översyn av sjölagen 2. Ju.
14. Långtidsutredningen 1990. Fi.
15. Beredskapen mot oljeutsläpp till sjöss. Fö.
16. Storstadstrafik 5 - ett samlat underlag. K.
17. Organisation och arbetsformer inom bilateralt utvecklingsbistånd. UD.
18. Lag om folkbokföringsregister m.m. Fi.
19. Handikapp och välfärd? - En lägesrapport. S.
20. Välfärd och segregation i storstadsregionerna. SB.
21. Den elintensiva industrin under kärnkraftsavvecklingen. ME.
22. Den elintensiva industrin under kärnkraftsavvecklingen. Bilagedel. ME.
23. Tomträttsavgäld. Bo.
24. Ny kommunallag. C.
25. Konkurrensen inom livsmedelssektorn. C.
26. Förmånssystemet för värnpliktiga m. fl. Fö.
27. Post & Tele - Affärsverk med regionalt och socialt ansvar. K.
28. Att följa upp kommunal verksamhet - En internationell utblick. C.
29. Tobakslag. S.
30. Översyn av upphovsrättslagstiftningen. Ju.
31. Perspektiv på arbetsförmedlingen. A.
32. Staden. SB.
33. Urban Challenges. SB.
34. Stadsregioner i Europa. SB.
35. Storstädernas ekonomi 1982-1996. SB.
36. Storstadsliv. Rika möjligheter- hårda villkor. SB.
37. Författningsreglering av nya importrutiner m.m. Fi.
38. Översyn av naturvårdslagen m.m. ME.
39. Konstnärens villkor. U.
40. Kärnkraftsavveckling - kompetens och sysselsättning. ME.
41. Tio år med jämställdhetslagen - utvärdering och förslag. C.
42. Internationellt ungdomsutbyte. C.
43. Förenklad statistikreglering; med förslag till lag om den statliga statistikframställningen. C.
44. Demokrati och makt i Sverige. SB.
45. Kapitalavkastningen i bytesbalansen. Fi.
46. Särskild skatt i den finansiella sektorn. Fi.
47. Beskattning av stipendier. Fi.
48. Samhällsstöd till underhållsbidragsberättigade barn, del III. S.
49. Arbete och hälsa. A.
50. Ny folkbokföringslag. Fi.
51. SÄPO Säkerhetspolisens arbetsmetoder, personalkontroll och meddelarfrihet. C.
52. Utbyte av utländska körkort. K.
53. I skuggan av de stora - De mindre partiernas villkor i kommunalpolitiken. C.
54. Arbetslivsforskning - Inriktning, organisation, finansiering. A.
55. Flygplats 2000 - De svenska flygplatserna i framtiden. K.
56. Skatt på lotterier och spel. Fi.
57. Personalutbildning inom totalförsvaret. Fö.
58. Konkurrens i inrikesflyget. C.
59. Sätt värde på miljön! Miljöavgifter och andra ekonomiska styrmedel. M.
60. Skada av vilt. Jo.
61. Skärpt tillsyn - huvuddrag i en reformerad datalag. Ju.
62. Konkurrensen inom bygg/bosektorn. C.
63. Svensk lönestatistik. C.
64. Årlig revision i statsförvaltningen. C.
65. Folkhögskolan i framtidsperspektiv. U.
66. Det fria bildningsarbetet. Debattinlägg om folkbildningen och folkhögskolan i framtiden. U.
67. Återbetalning av mervärdeskatt till utländska företagare. Fi.

Statens offentliga utredningar 1990

Systematisk förteckning

Statsrådsberedningen

Strömgatan 18 - Sveriges statsministerbostad. [10]
Välfärd och segregation i storstadsregionerna. [20]
Staden. [32]
Urban Challenges. [33]
Stadsregioner i Europa. [34]
Storstädernas ekonomi 1982-1996. [35]
Storstadsliv. Rika möjligheter- hårda villkor. [36]
Demokrati och makt i Sverige. [44]

Justitiedepartementet

Meddelarrätt. [12]
Översyn av sjölagen 2. [13]
Översyn av upphovsrättslagstiftningen. [30]
Skärpt tillsyn - huvuddrag i en reformerad datalag. [61]

Utrikesdepartementet

Förbud mot tjänstehandel med Sydafrika m.m. [6]
Organisation och arbetsformer inom bilateralt utvecklingsbistånd. [17]

Försvarsdepartementet

Svensk säkerhetspolitik i en föränderlig värld. [5]
Beredskapen mot oljeutsläpp till sjöss. [15]
Förmånssystemet för värnpliktiga m. fl. [26]
Personalutbildning inom totalförsvaret. [57]

Socialdepartementet

Överklagningsrätt och ekonomisk behovsprövning inom socialtjänsten. [2]
Samhällsstöd till underhållsbidragsberättigade barn. Idéskisser och bakgrundsmaterial. [8]
Handikapp och välfärd? - En lägesrapport . [19]
Tobakslag. [29]
Samhällsstöd till underhållsbidragsberättigade barn, del III. [48]

Kommunikationsdepartementet

Transportrådet. [4]
Storstadstrafik 5 - ett samlat underlag. [16]
Post & Tele - Affärsverk med regionalt och socialt ansvar. [27]
Utbyte av utländska körkort. [52]
Flygplats 2000 - De svenska flygplatserna i framtiden. [55]

Finansdepartementet

Långtidsutredningen 1990. [14]
Lag om folkbokföringsregister m.m. [18]
Författningsreglering av nya importrutiner m.m. [37]
Kapitalavkastningen i bytesbalansen. [45]
Särskild skatt i den finansiella sektorn. [46]
Beskattning av stipendier. [47]
Ny folkbokföringslag. [50]
Skatt på lotterier och spel. [56]
Återbetalning av mervärdeskatt till utländska företagare. [67]

Utbildningsdepartementet

En idrottshögskola i Stockholm - struktur, organisation och resurser för en självständig högskola på idrottens område. [3]
Lagstiftning för reklam i svensk TV. [7]
Vidgad vuxenutbildning för utvecklingsstörda. [11]
Konstnärens villkor. [39]
Folkhögskolan i framtidsperspektiv. [65]
Det fria bildningsarbetet. Debattinlägg om folkbildningen och folkhögskolan i framtiden. [66]

Jordbruksdepartementet

Skada av vilt. [60]

Arbetsmarknadsdepartementet

Perspektiv på arbetsförmedlingen. [31]
Arbete och hälsa.[49]
Arbetslivsforskning - Inriktning, organisation, finansiering. [54]

Bostadsdepartementet

Kostnader för fastighetsbildning m. m. [9]
Tomträttsavgäld. [23]

Industridepartementet

Företagsförvärv i svenskt näringsliv. [1]

Civildepartementet

Ny kommunallag. [24]
Konkurrensen inom livsmedelssektorn. [25]

Statens offentliga utredningar 1990

Systematisk förteckning

Miljö- och energidepartementet

Miljödepartementet