

Regeringens proposition

1996/97:10

Mervärdesskatt inom kultur-, utbildnings-
och idrottsområdet

Prop.
1996/97:10

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 12 september 1996

Göran Persson

Thomas Östros
(Finansdepartementet)

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen lämnas förslag till sådana ändringar i den svenska mervärdesskattelagstiftningen för kultur-, utbildnings- och idrottsområdet som behöver genomföras till följd av Sveriges medlemskap i EU. Ändringarna innebär i huvudsak att vissa tillhandahållanden av tjänster som tidigare varit befriade från mervärdesskatt blir skattepliktiga. Förslagen innebär i korthet att följande områden skall omfattas av skatteplikt:

- utbildningstjänster med undantag av grundskole-, gymnasieskole- och högskoleutbildning eller sådan utbildning som berättigar till studiestöd,
- upplåtelse respektive överlåtelse av sådana rättigheter till litterära eller konstnärliga verk som i dag undantas från skatteplikt,
- upplåtelse respektive överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av utövande konstnärs framförande av verk,
- inträde till konserter, cirkus, teater m.m.,
- biblioteks-, arkiv- och museiverksamhet som inte understöds av det allmänna,
- vissa tjänster avseende kinematografisk film,
- tillträde till idrottsligt evenemang och utövande av idrottslig verksamhet som tillhandahålls av annan än staten, kommun eller allmännyttig ideell förening.

Undantag kommer dock även fortsättningsvis att gälla för bl.a. studieförbunds studiecirkelverksamhet och de kommunala kultur- och musikskolorna.

Vidare kommer nuvarande generella undantag från skatteplikt för införsel av utländska periodiska publikationer till prenumeranter att slopas.

Inom kultur- och idrottsområdet medger EG-reglerna i många fall att en reducerad skattesats tillämpas. Regeringen har valt att utnyttja denna möjlighet och föreslår i dessa fall att skattesatsen bestäms till 6 procent.

I propositionen föreslås inte någon förändring av nuvarande generella undantag i mervärdesskattelagen för ideella föreningars verksamhet. För de allmännyttiga ideella föreningarnas del innebär därför förslaget inte någon ändrad mervärdesskattesituation.

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 1997. Särskilda övergångsregler föreslås dock i fråga om tjänster som betalas senast den 30 september 1996 men avser tillhandahållanden efter ikraftträdandet.

Innehållsförteckning

Prop. 1996/97:10

1	Förslag till riksdagsbeslut	5
2	Lagtext	6
2.1	Förslag till lag om ändring i mervärdes- skattelagen (1994:200)	6
2.2	Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.	14
2.3	Förslag till lag om ändring i tullagen (1994:1550)	15
3	Ärendet och dess beredning	16
4	Mervärdesskattebasen i Sverige och EG	17
5	Utbildningsområdet	18
5.1	Nuvarande regler	18
5.2	EG:s regler	19
5.3	Nya regler på utbildningsområdet	20
6	Kulturområdet	27
6.1	Nuvarande regler	27
6.2	EG:s regler	29
6.3	Nya regler inom kulturområdet	30
6.3.1	Upplåtelse eller överlåtelse av upphovs- rättigheter samt konstnärs framförande av verk m.m.	30
6.3.2	Tillträde till teaterföreställningar etc.	33
6.3.3	Biblioteks-, arkiv- och museiverksamhet	36
6.3.4	Framställning etc. av kinematografisk film	37
6.3.5	Studieförbund	37
6.3.6	Kulturbildningsverksamhet i kommunal regi	38
7	Idrottsområdet	39
7.1	Nuvarande regler	39
7.2	EG:s regler	39
7.3	Nya regler på sport- och idrottsområdet	40
8	Införelse av periodiska publikationer	43
9	Ikraftträdande	44
10	Ekonomiska effekter	45
11	Författningskommentar	49

11.1	Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)	
49		
11.2	Förslaget om lag om ändring i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.	57
11.3	Förslaget till lag om ändring i tullagen (1994:1550)	
57		
Bilaga 1	Förteckning över remissinstanser och inkomna skrivelser	58
Bilaga 2	Lagrådsremissens lagförslag	60
Bilaga 3	Lagrådets yttrande	67
	Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 12 september 1996	71
	Rättsdatablad	72

1 Förslag till riksdagsbeslut

Prop. 1996/97:10

Regeringen föreslår att riksdagen antar regeringens förslag till

1. lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200),
2. lag om ändring i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import,
m.m.,
3. lag om ändring i tullagen (1994:1550).

2 Lagtext

Prop. 1996/97:10

Regeringen har följande förslag till lagtext

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

Härigenom föreskrivs¹ i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200) dels att 3 kap. 15 § skall upphöra att gälla, dels att 3 kap. 2, 3, 8, 11, 16 och 17 §§, 5 kap. 6 §, 7 kap. 1 § samt 8 kap. 15 § skall ha följande lydelse, dels att det i lagen skall införas två nya paragrafer 3 kap. 11 a § och 8 kap. 13 a §, samt närmast före 3 kap. 11 a § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.
2 §

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

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

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

3 §²

Undantaget enligt 2 § omfattar inte

1. upplåtelse eller överlåtelse av verksamhetsstillbehör utom i fall som avses i 2 § andra stycket,
2. omsättning av växande skog, odling och annan växtlighet utan samband med överlåtelse av marken,
3. upplåtelse eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att ta jord, sten eller andra naturprodukter samt rätt till jakt, fiske eller bete,

4. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet,
 5. upplåtelse av parkeringsplatser i parkeringsverksamhet,
 6. upplåtelse för fartyg av hamnar eller för luftfartyg av flygplatser,
 7. upplåtelse av förvaringsboxar,
 8. upplåtelse av utrymmen för reklam eller annonsering på fastigheter,
 9. upplåtelse för djur av byggnader eller mark, *och*
 10. upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik.
9. upplåtelse för djur av byggnader eller mark,
 10. upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik, *och*
 11. *korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning.*

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

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

Undantaget enligt 2 § gäller inte heller när en fastighetsägare helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet, till någon som har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 6 §.

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

8 §

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som utgör utbildning samt tjänster av annat slag och varor som omsätts som ett led i utbildningen.

Undantaget omfattar endast tjänster och varor som den som bedriver utbildningen omsätter

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som utgör

1. grundskole-, gymnasieskole- eller högskoleutbildning, om utbildningen anordnas av det allmänna eller en av det allmänna för utbildningen erkänd utbildningsanordnare, och

direkt till den som åtnjuter utbildningen.

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

2. utbildning som enligt studie- stödslagen (1973:349) berättigar eleven till studiestöd.

Undantaget från skatteplikt enligt första stycket omfattar även omsättning av varor och tjänster som omsätts som ett led i utbildningen.

Utbildning som tillhandahålls av utbildare mot ersättning från en uppdragsgivare som själv utser de personer som skall utbildas (uppdragsutbildning) omfattas av undantaget endast om utbildningen ingår i en av uppdragsgivaren bedriven egen utbildning enligt första stycket.

11 §³

Från skatteplikt undantas följande slag av omsättning:

1. upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter som omfattas av 1, 4

eller 5 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk, dock inte när det är fråga om fotografier, reklamalster, system och program för automatisk databehandling eller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information,

2. en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk samt upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av ett sådant framförande,

3. tillhandahållande av konserter, cirkus-, teater-, opera- och balettforestillinger samt andra jämförliga föreställningar, dock inte biografiföreställningar,

4. i biblioteksverksamhet: tillhandahållande av böcker, tidskrifter, tidningar, ljud- och bildupptagningar, reproduktioner

1. en utövande konstnärs framförande av ett sådant litterärt eller konstnärligt verk som omfattas av lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk,

2. tillhandahållande i biblioteksverksamhet av böcker, tidskrifter, tidningar, ljud- och bildupptagningar, reproduktioner av bildkonst samt bibliografiska upplysningar, om verksamheten

av bildkonst samt bibliografiska upplysningar,

5. i arkivverksamhet: förvaring och tillhandahållande av arkivhandlingar och uppgifter ur sådana handlingar,

6. i museiverksamhet: anordnande av utställningar för allmänheten och tillhandahållande av föremål för utställningar, och

7. framställning, kopiering eller annan efterbehandling av kinematografisk film som avser annat än reklam eller information.

bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna,

3. förvaring och tillhandahållande i arkivverksamhet av arkivhandlingar och uppgifter ur sådana handlingar, om verksamheten bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna,

4. anordnande i museiverksamhet av utställningar för allmänheten och tillhandahållande i museiverksamhet av föremål för utställningar, om verksamheten bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna,

5. av det allmänna understödd folkbildningsverksamhet som tillhandahålls av studieförbund, och

6. kulturbildningsverksamhet som bedrivs av kommun.

Undantag inom
idrottsområdet

11 a §

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster varigenom någon bereds tillträde till idrottsligt evenemang eller tillfälle att utöva idrottslig verksamhet. Från skatteplikt undantas vidare omsättning av tjänster som har omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten om dessa tjänster omsätts av den som tillhandahåller den idrottsliga verksamheten.

Undantaget gäller endast om tjänsterna omsätts av staten

eller en kommun eller av en ideell förening när inkomsten av verksamheten utgör en sådan inkomst av näringsverksamhet för vilken föreningen är frikallad från skattskyldighet enligt 7 § 5 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

16 §

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

En publikation som anges i 13 och 14 §§ anses som periodisk endast om den enligt utgivningsplanen utkommer med normalt minst fyra nummer om året.

17 §⁴

Undantagen i 13-15 §§ omfattar även radio- och kassettidningar.

Undantagen i 13 och 14 §§ omfattar även radio- och kassettidningar.

5 kap.
6 §⁵

Om inget annat följer av 6 a eller

6 b § är tjänster omsatta inom landet, om de utförs i Sverige och avser:

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

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

3. värdering av varor som är lös egendom, och

Om inget annat följer av 6 a eller

6 b § är tjänster omsatta inom landet, om de utförs i Sverige och avser:

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

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

3. värdering av varor som är lös egendom, och

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

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

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

7 kap.
1 §⁶

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

Skatten tas ut med 12 procent av beskattningsunderlaget för

1. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet,
2. personbefordran utom sådan befordran där resemomentet är av underordnad betydelse,
3. transport i skidliftar,
4. omsättning av sådana konstverk som avses i 9 a kap. 5 §, och som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo,
5. import av sådana konstverk, samlarföremål och antikviteter som avses i 9 a kap. 5-7 §§,
6. omsättning, gemenskapsinternt förvärv och import av sådana livsmedel och livsmedelstillsatser som avses i 1 § livsmedelslagen (1971:511) med undantag för
 - a) vatten från vattenverk,
 - b) spritdrycker, vin och starköl, och
 - c) tobaksvaror.

Skatten tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för

1. allmänna nyhetstidningar, varmed avses sådana publikationer av dagspresskaraktär som normalt utkommer med minst ett nummer varje vecka, samt för motsvarande radio- och kassettidningar, och
2. *tillhandahållande av biograf föreställningar.*

Skatten tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för

1. allmänna nyhetstidningar, varmed avses sådana publikationer av dagspresskaraktär som normalt utkommer med minst ett nummer varje vecka, samt för motsvarande radio- och kassettidningar,
2. *tillträde till konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförliga föreställningar,*
3. *tjänster som avses i 3 kap. 11 § 2 och 4 om verksamheten inte bedrivs av och inte heller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna,*
4. *upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter som omfattas av 1,*

4 eller 5 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk, dock inte när det är fråga om fotografier, reklamalster, system och program för automatisk databehandling eller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information,

5. upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk, och

6. omsättning av tjänster inom idrottsområdet som anges i 3 kap. 11 a § första stycket och som inte undantas från skatteplikt enligt andra stycket samma paragraf.

8 kap.

13 a §

I de fall den ingående skatten avser förvärv eller import som görs i verksamhet som består av anordnande av konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförliga föreställningar får avdrag inte göras till den del intäkten i verksamheten utgörs av sådant bidrag eller stöd från det allmänna, som inte kan anses utgöra ersättning för omsatt vara eller tjänst.

Första stycket gäller inte om annat följer av 14 §.

15 §

När personbilar eller motorcyklar förvärvas eller förhyrs för andra ändamål än återförsäljning, uthyrning, persontransporter i yrkesmässig trafik enligt yrkestrafiklagen (1988:263) eller transporter av

När personbilar eller motorcyklar förvärvas eller förhyrs för andra ändamål än återförsäljning, uthyrning, persontransporter i yrkesmässig trafik enligt yrkestrafiklagen (1988:263), transporter av avlidna

avlidna får avdrag inte göras för ingående skatt som hänför sig till *eller körkortsutbildning som omfattas av skatteplikt* får avdrag inte göras för ingående skatt som hänför sig till

Prop. 1996/97:10

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

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1997.
2. Om den som omsätter sådana tjänster som genom denna lag blir skattepliktiga erhållit ersättning för tjänsterna senast den 30 september 1996 och ersättningen avser tjänster som skall tillhandahållas den 1 januari 1997 eller senare, skall 1 kap. 3 § tredje stycket inte tillämpas.

2.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.

Häri genom föreskrivs att 2 kap. 3 § lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. skall ha följande lydelse

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.
3 §

Rätt till frihet från skatt vid import enligt 2 § föreligger inte om den importerade varan utgörs av

1. hemutrustning som behövs för sekundärt boende,
 2. kapitalvaror och annan utrustning som importeras i samband med att verksamhet överförs från tredje land till gemenskapen,
 3. undervisningsmateriel, vetenskaplig och kulturell materiel, vetenskapliga instrument och apparater i andra fall än dem som anges i 7 eller 8 §§,
 4. skattmärken eller liknande bevis på betalning av skatt eller avgift i tredje land,
 5. proviant för järnvägståg,
 6. alkoholhaltiga produkter eller tobaksvaror i en försändelse från en privatperson till en annan privatperson, eller
 7. försändelser som utgör ett led i en postorderförsäljning.
7. försändelser som utgör ett led i en postorderförsäljning i *andra*

fall än då försändelserna består av utländska periodiska publikationer. Prop. 1996/97:10

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1997.

2.3 Förslag till lag om ändring i tullagen (1994:1550)

Härigenom föreskrivs att 112 § tullagen (1994:1550) skall ha följande lydelse

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

112 §

Av förordningen (EEG) nr 918/83 framgår att tullfrihet skall medges för försändelser som avsänts från ett tredje land till en mottagare i gemenskapen och vars sammanlagda värde uppgår till högst 22 ecu, dock inte till den del sådan försändelse innehåller alkoholhaltiga produkter, parfym, luktvatten, tobak eller tobaksvaror.

Utöver vad som följer av första stycket skall tull och annan skatt och avgift inte tas ut för en varuförsändelse när den tull och annan skatt och avgift som är föreskriven för försändelsen sammanlagt inte uppgår till

Utöver vad som följer av första stycket skall tull och annan skatt och avgift inte tas ut för en varuförsändelse när den tull och annan skatt och avgift som är föreskriven för försändelsen sammanlagt inte uppgår till

etthundra kronor. Detta gäller dock inte om försändelsen *innehåller spritdrycker, vin, starköl eller tobaksvaror, eller utgör ett led i en postorderförsäljning.*

etthundra kronor. Detta gäller dock inte om försändelsen

1. innehåller spritdrycker, vin, starköl eller tobaksvaror, eller

2. utgör ett led i en postorderförsäljning i andra fall än då försändelsen består av utländska periodiska publikationer.

Prop. 1996/97:10

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1997.

3 Ärendet och dess beredning

Sveriges medlemskap i EU har ställt krav på anpassning av den svenska mervärdesbeskattningen till EG:s mervärdesskatteregler. Ändringar i detta avseende har gjorts bl.a. genom lagstiftning den 1 januari 1995 (jfr prop. 1994/95:57, bet. 1994/95:SkU7, rskr. 1994/95:151, SFS 1994:1798). Ändringarna bygger på de förslag som Utredningen (Fi 1991:09) om teknisk EG-anpassning av de indirekta skatterna lämnade i sitt slutbetänkande (Mervärdesskatten och EG, SOU 1994:88).

I utredningen behandlades även mervärdesskatten inom kultur-, utbildnings- och idrottsområdet. Något förslag till lagstiftning lämnades dock inte i dessa delar eftersom regeringen ansåg att det krävdes ytterligare överväganden innan ändring i lagstiftningen kunde föreslås (jfr prop. 1994/95:57 s.76).

Vidare har utredningen, Vissa mervärdesskattefrågor III – kultur m.m. (SOU 1994:31 Slutbetänkande av utredningen om vissa mervärdesskattefrågor), föreslagit förändringar avseende

mervärdesskattesatsen för inträde till nöjesparker m.m. Utredningen har remissbehandlats.

Regeringen avser nu att ta upp frågan om lagstiftning med anledning av det förslag om mervärdesskatt för kultur-, utbildnings- och idrottsområdet som Utredningen om teknisk EG-anpassning av de indirekta skatterna (Fi 1991:09) lämnat. I utredningen behandlades även mervärdesskatten för periodiska publikationer m.m. Regeringen föreslår vissa förändringar i lagstiftningen i fråga om införelse av sådana publikationer.

Regeringen lämnade i avvaktan på denna proposition förslag till införande av mervärdesskatteplikt för omsättning av entréavgifter till biografföreställningar. Riksdagen beslutade i enlighet med regeringens proposition, varför skatteplikt gäller för tillhandahållande av biografföreställningar fr.o.m. den 1 juli 1996 (jfr prop. 1995/96:191, bet. 1995/96:SkU28, rskr. 1995/96:290, SFS 1996:536).

Förslaget till EG-anpassning av mervärdesskattebasen har remissbehandlats. I anledning av ärendet har vidare skrivelser inkommit. En förteckning över remissinstanser och skrivelser finns i bilaga 1. En sammanställning av remissyttrandena har gjorts inom Finansdepartementet och finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (dnr 2328/94).

Hänvisningarna i det följande till bestämmelser i EG:s direktiv avser, om inte annat anges, rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT nr L 145, 13.6.1977, s 1, Celex 377L0388), ändrat senast genom rådets direktiv 96/42EG av den 25 juni 1996 om ändring av direktiv 77/388/EEG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EGT nr L 170, 9.7.1996, s. 34, Celex 396L0042), i fortsättningen kallat det sjätte direktivet.

Lagrådet

Regeringen beslutade den 27 juni 1996 att inhämta Lagrådets yttrande över de lagförslag som finns i *bilaga 2*.

Lagrådets yttrande finns i *bilaga 3*.

Lagrådet har lämnat synpunkter på utformningen av lagtexten. Regeringen har i huvudsak följt Lagrådets förslag. Dessutom har vissa redaktionella ändringar gjorts i lagtexten. Lagrådet har vidare anfört att vissa praktiska problem kan uppstå vid lagens tillämpning till följd av att lagen saknar särskilda övergångsregler. Lagrådets synpunkter behandlas i avsnitt 9 och 11.

I propositionen föreslås också att 3 kap. 15 § mervärdesskattelagen (1994:200) upphävs och att 3 kap. 16 och 17 §§ samma lag samt 2 kap. 3 § lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. och 112 § tullagen (1994:1550) ändras. Ändringsförslagen har tillkommit efter det att regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över lagförslagen i bilaga 2. Ändringarna föranleds av det svenska medlemskapet i EU och

är av teknisk enkel beskaffenhet. Regeringen anser därför att Lagrådets Prop. 1996/97:10
hörande skulle sakna betydelse.

4 Mervärdesskattebasen i Sverige och EG

Genom det sjätte direktivet, antaget av Ministerrådet år 1977, togs det hittills viktigaste steget i fråga om harmonisering av medlemsstaternas mervärdesskattelagstiftning. Samtliga medlemsländer inom EG har mervärdesskatt. Direktivet innehåller detaljerade bestämmelser för hur skattebasen för mervärdesskatten, dvs. skattepliktens omfattning, skall vara utformad inom EG. Bestämmelserna är till sin innebörd bindande anvisningar riktade till medlemsländerna för hur deras mervärdesskattelagstiftning skall vara utformad. Direktivet bygger på principen om generell skatteplikt, dvs. att yrkesmässig omsättning av varor och tjänster beskattas om ett särskilt undantag inte anges. Enligt fast praxis i EG-domstolen gäller att de i direktivet angivna undantagen från den generella skatteplikten skall tolkas snävt. Direktivets bestämmelser lämnar emellertid ett visst utrymme för variationer i de enskilda medlemsstaternas utformning av dessa undantag från skatteplikten. Detta har varit nödvändigt med hänsyn till de olika samhällsförhållandena i medlemsstaterna. Hänsynen till kravet på konkurrensneutralitet torde vara av särskild betydelse vid tolkning och tillämpning av direktivet.

Direktivets bestämmelser är, bortsett från vissa temporära särlösningar, genomförda i medlemsländerna. Sverige kan, bortsett från vad som särskilt överenskommit i anslutningsfördraget, inte avvika från de gemensamt beslutade reglerna annat än inom ramen för det tillämpningsutrymme som kan finnas enligt vad som nyss sagts.

Bakgrunden till behovet av de gemensamma EG-reglerna är, förutom hänsynen till kravet på konkurrensneutralitet medlemsstaterna emellan, att EG:s budget till betydande del finansieras av en viss andel av medlemsländernas mervärdesskattebas. Även kravet på en rättvis fördelning medlemsstaterna emellan av EG:s gemensamma kostnader medför således att det är av väsentligt intresse för Sverige och övriga länder att alla följer bestämmelserna om skattepliktens omfattning. Att så sker övervakas också noggrant.

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

Såväl Sverige som övriga EG-länder har generell mervärdesskatteplikt i den bemärkelsen att yrkesmässig omsättning av varor och tjänster beskattas om inte omsättningen uttryckligen är undantagen från skatteplikt. För Sveriges del fick lagstiftningen denna utformning först i samband med den s.k. skattereformen som till större delen trädde i kraft den 1 januari 1991 (prop. 1989/90:50, bet. 1989/90:SkU10, prop.

1989/90:111 och bet. 1989/90:SkU31). Genom skattereformen utvidgades också det beskattningsbara området väsentligt, vilket inneburit ett inte obetydligt närmande till den skattebas som gäller inom EG.

Utredningen om teknisk EG-anpassning av de indirekta skatterna (SOU 1994:88) ansåg att de befintliga svenska undantagsreglerna på flera områden kunde anses vara konforma med den ordning som skall gälla enligt sjätte direktivet, och att de därför inte behövde ändras. I de delar reglerna inte ansågs konforma med EG-reglerna har, som angetts i avsnitt 3 ovan, ändringar i den svenska mervärdesskattelagen skett bl.a. genom lagstiftning den 1 januari 1995 (jfr prop. 1994/95:57, bet. 1994/95:SkU7, rskr. 1994/95:151, SFS 1994:1798). Utredningen fann också att mervärdesskattereglerna i fråga om utbildning, kultur, sport och idrott samt för ideell och jämförlig verksamhet behövde ändras för att konformitet skulle uppnås. Riksdagen har som angetts i avsnitt 3 ovan beslutat om mervärdesskatteplikt på omsättning av entréavgifter till biografföreställningar fr.o.m. den 1 juli 1996. Utredningen ansåg även att mervärdesskattereglerna för periodiska publikationer behövde ändras. Regeringen lämnar nu förslag till EG-anpassning av reglerna på utbildnings-, kultur-, sport- och idrottsområdet i dess helhet och till vissa förändringar avseende reglerna om införsel av periodiska publikationer. Däremot anser regeringen inte att det finns skäl att föreslå några ändringar beträffande mervärdesskattereglerna för ideell och jämförlig verksamhet.

5 Utbildningsområdet

5.1 Nuvarande regler

I Sverige undantas utbildningstjänster generellt från skatteplikt. Skatteplikt föreligger endast för utbildning som säljare eller uthyrare anordnar i samband med skattepliktigt tillhandahållande av varor och tjänster (3 kap. 8 § ML). Skattefrihet gäller för omsättning av tjänster som utgör utbildning samt tjänster av annat slag och varor som den som bedriver utbildningen omsätter som ett led direkt till den som åtnjuter utbildningen. Skattefriheten omfattar därför normalt inte, till skillnad från vad som gäller inom sjukvården och omsorgen, s.k. uppdragsförhållanden.

Begreppet utbildningstjänster är reserverat för tillhandahållande av utbildning i egentlig mening. Vad som avses med utbildningstjänst har definierats i prop. 1989/90:111 s. 110: "Tjänsten skall avse en undervisande och systematisk presentation av ett ämne. Detta ämne får inte ha en alltför allmän karaktär. De förhållanden som belyses får inte vara isolerade företeelser utan skall utgöra en integrerad del av ett studieprogram. De som åtnjuter tjänsten skall delta aktivt i undervisningen för att erhålla en viss kompetensnivå." Härunder faller i första hand grundskole-, gymnasieskole- och högskoleutbildning samt

yrkesutbildning innefattande omskolning jämte varor som omsätts som ett led i sådan utbildning. Emellertid kan också inrymmas ett vitt fält av kurser o.d. som närmast har karaktär av utbildning för sådana personliga ändamål som inte har med yrkesutbildning att göra. Exempel på sådana kurser kan vara utbildning vid trafikskolor och kurser i ämnen som språk och musik o.d. Ingår kurslitteratur, kost och logi i en sådan kurs omfattas också detta normalt av skattefriheten. RSV har meddelat rekommendationer om undantag från skatteplikt (Riksskatteverkets rekommendationer m.m. om undantag från skatteplikt för utbildning enligt lagen [1968:430] om mervärdesskatt, RSV Im 1991:2).

Gränsdragningssvårigheter kan uppstå när nu nämnda skattefria utbildningstjänster skall avgränsas från konsulttjänster och informationslämnande, vilka omfattas av skatteplikten. Svårigheter kan också uppkomma med att avgöra hur utbildningen tillhandahålls. Om utbildningen tillhandahålls eleven direkt är utbildningstjänsten skattefri. Om den i stället anses tillhandahållen beställaren och inte eleven är tjänsten skattepliktig.

Det kan också nämnas att mervärdesskatt inte tas ut för tjänster som tillhandahålls av allmännyttiga ideella föreningar, eftersom deras verksamhet normalt inte betraktas som yrkesmässig om den utövas inom ramen för den ideella verksamheten.

5.2 EG:s regler

Undantagen från skatteplikt på utbildningsområdet finns i sjätte direktivet, artikel 13.A 1 i och j.

I första hand undantas enligt artikel 13.A 1 i utbildning av barn och ungdom samt skol- och universitetsutbildning. Med detta avses den ordinarie skolutbildningen, motsvarande grundskole-, gymnasieskole- och högskoleutbildning för såväl barn som vuxna. Vidare undantas yrkesutbildning och omskolning. Undantaget från skatteplikten avser själva utbildningen och tillhandahållandet av varor och tjänster med nära anknytning till denna. Vad skolan tillhandahåller eleverna i fråga om böcker, pennor, mat o.d. är således skattefritt men, inte vad skolan eventuellt säljer till allmänheten. Utbildningen skall tillhandahållas antingen av ett offentlighetsligt subjekt med denna utbildning som mål eller av andra subjekt som av medlemsstaten i fråga ansetts ha liknande syfte. Slutligen undantas utbildning inom den ordinarie skolutbildningen som ges privat av lärare (artikel 13.A 1 j).

Det finns en generell regel (artikel 13.A 2 b) som innebär att skattebefrielse för utbildning, som inte avser privatlektioner, inte får medges om befrielsen inte är väsentlig för utförandet av det aktuella slaget av transaktioner eller en sådan befrielse främst innebär möjlighet för subjektet att få ytterligare intäkter vid direkt konkurrens med kommersiella företag vars verksamhet medför skattskyldighet. Detta innebär att skattefriheten kan begränsas om en sådan begränsning kan motiveras av konkurrensneutralitetsskäl. En medlemsstat får vidare upp-

ställa vissa villkor för att privaträttsliga subjekt skall få åtnjuta skattebefrielse, såsom att subjektet inte får vara vinstdrivande m.m. (artikel 13.A2 a).

Direktivet ger ingen möjlighet för medlemsländerna att undanta sådan utbildningsverksamhet som är skattepliktig inom EG. Inte heller kan reducerad skattesats tillämpas.

5.3 Nya regler på utbildningsområdet

Regeringens förslag: Grundskole-, gymnasieskole- och högskoleutbildning, som anordnas av det allmänna eller en av det allmänna för utbildningen erkänd utbildningsanordnare, samt utbildning som berättigar eleven till studiestöd undantas från skatteplikt. Uppdragsutbildning och utbildning för personliga ändamål kommer i allmänhet att bli skattepliktig. Skatteplikt införs vidare för yrkesutbildning och omskolning som inte sker inom gymnasieutbildningen, inom högskolan eller annars i studiestödsberättigad utbildning. I och med denna ändring kommer kommersiella trafikskolor att bli skattskyldiga för den körkortsutbildning de tillhandahåller. Regeringen föreslår därför att avdrag skall få göras för ingående mervärdesskatt vid förvärv och förhyrning av fordon till skattepliktig körkortsutbildning.

Utredningens förslag: Även annan yrkesutbildning än sådan som tillhandahålls inom gymnasieutbildningen, inom högskolan eller berättigar eleven till studiestöd föreslås skattefri. Utredningen lämnar inget förslag om att skattefriheten för tillhandahållande av utbildning i vissa utbildningar skall gälla oavsett vem som utför utbildningen samt att tillhandahållande av uppdragsutbildning i allmänhet skall vara skattepliktigt.

Remissinstanserna: Ett flertal remissinstanser anser att utbildning som tillhandahålls av utbildningsanordnare med vinstintresse inte skall undantas från skatteplikt. *Riksskatteverket* anser att kravet på direkt tillhandahållande av utbildningstjänst enligt 3 kap. 8 § tredje stycket ML skall slopas. *Sveriges Trafikskolors Riksförbund* anser att förarutbildning i trafikskola skall undantas från skatteplikt. *Kungliga Svenska Aeroklubben* m.fl. anser att utbildning vid flygskolor skall vara undantagna från skatteplikt. *Folkbildningsrådet* m.fl. anser att studieförbundens folkbildningsverksamhet skall undantas från beskattning. *Riksidrottsförbundet* hemställer att regeringen så långt det är möjligt enligt EG-direktivet försöker inrymma "idrottsutbildning" av såväl praktisk som teoretisk art i det skattebefriade begreppet "utbildning". *TCO* föreslår att gränsdragningen för skatteplikt avseende yrkesutbildning görs vid utbildningstjänster som inte avser yrkesmässig kompetensutveckling.

Skälen för regeringens förslag: Genom artikel 13.A 1 i sjätte direktivet anvisas vilken typ av utbildning som under vissa förutsättningar skall undantas från skatteplikt. Artikeln är dock inte formulerad på ett sådant sätt att den i varje sammanhang löser de problem som uppstår med att definiera vilken utbildning som skall vara skattebefriad i medlemsstaten. Regeringen har i detta förslag strävat efter att, inom direktivets ramar, skapa ett så enkelt och konkurrensneutralt system som möjligt. Hänsyn har därvid bl.a. tagits till vad som framkommit i avgivna remissyttranden. Oavsett hur anpassningen till direktivet utformas kan administrativa eller ekonomiska nackdelar uppkomma för någon grupp av utbildare eller vid någon typ av utbildning.

Som framgår av avsnitt 5.2 är skattefriheten på utbildningsområdet mera begränsad i sjätte direktivet än vad fallet är i svensk rätt. För att överensstämmelse skall uppnås med direktivet kan endast sådan utbildning som till sitt ändamål innehållsmässigt motsvarar den ordinarie skolgången, dvs. grundskola, gymnasieskola, samt högskole- och yrkesutbildning (inbegripet omskolning) undantas från skatteplikt. Utbildningen skall vidare, för att kunna undantas från beskattning, tillhandahållas av ett offentligrättsligt subjekt (det allmänna) eller av en av det allmänna för utbildningen erkänd utbildare. Däremot bygger EG-reglerna på principen att all kommersiell utbildning skall beskattas.

För att undantag skall kunna medges från skatteplikt för viss utbildning anser regeringen att utbildningen måste vara anordnad på sådant sätt att det klart framgår att den företas i det allmännas regi eller med det allmännas stöd.

Det offentliga skolväsendet m.m.

Vad gäller det traditionella utbildningssystemet, dvs. den ordinarie skolgången, måste avgränsning först ske av vad som kan anses som utbildning anordnad av det allmänna eller en av det allmänna för utbildningen erkänd utbildningsanordnare. De utbildningar regeringen typiskt sett anser skall undantas från skatteplikt är den ordinarie grundskole- och gymnasieskoleutbildningen, oavsett om den ges till ungdomar eller vuxna. Skattesituationen skall inte vara beroende av om utbildningen ges av en kommunal skola eller av t.ex. en godkänd fristående skola. Vad gäller högskoleutbildningen anser regeringen att den utbildning som sker i det allmännas regi eller som står under det allmännas tillsyn (behörighet att ge betyg o.d.) skall undantas. Undantaget kommer således att omfatta bl.a. grundskolan och gymnasieskolan, oavsett om utbildningen sker i kommunal regi eller genom fristående skolor. Även omsättning av utbildningstjänster i särskolan, specialskolan, komvux, s.k. kompletterande skolor, statens skolor för vuxna m.fl. undantas från skatteplikt. Se vidare författningskommentaren till 3 kap. 8 § ML.

Regeringen föreslår vidare att undantag från skatteplikt medges för omsättning av utbildning som berättigar eleven till studiestöd enligt studiestödslagen (1973:349). De utbildare som anordnar utbildning som berättigar eleven till studiehjälp, studiemedel, korttidsstudiestöd, internatbidrag eller särskilt vuxensstudiestöd är av olika typ. Gemensamt för dem är dock att de anordnar utbildning som erkänts av det allmänna genom att utbildningen berättigar eleven till studiestöd. Enligt 1 § studiestödsförordningen (1973:418) utgår studiehjälp, studiemedel och särskilt vuxenstudiestöd vid vissa läroanstalter och utbildningar som är statliga, statsunderstödda, ställda under statlig tillsyn eller som fått regeringens tillstånd att utfärda viss examen eller i övrigt av regeringen erkänts som högskolemässiga. Dessa utbildningar och läroanstalter uppräknas i en bilaga till förordningen. I 5 och 6 kap. studiestödsförordningen anges vilka utbildningar som ger rätt till korttidsstudiestöd och internatbidrag. Från beskattning kommer en mängd utbildningar av skiftande karaktär att undantas. Undantaget kommer att gälla bl.a. flertalet utbildningar som folkhögskolor anordnar och olika yrkesinriktade utbildningar. Folkhögskolorna anordnar såväl långa kurser omfattande minst 15 veckor som korta kurser. Undantaget från skatteplikt avses omfatta både de långa och korta kurserna. Gymnasieskole- och högskoleutbildningar berättigar ofta eleven att erhålla studiestöd, varför dessa utbildningar kommer att undantas från skatteplikt även på denna grund.

Avskaffande av direktkravet

Enligt nuvarande andra stycket av 3 kap. 8 § ML gäller undantaget från skatteplikt för utbildning endast tjänster och varor som den som bedriver utbildningen omsätter direkt till den som åtnjuter utbildningen (det s.k. direktkravet). Denna regel har medfört att en underentreprenör till en skola eller annan utbildare inte kan anses tillhandahålla en från skatteplikt undantagen utbildningstjänst. Utbildningstjänsterna tillhandahålls i dessa fall inte dem som åtnjuter utbildningen, utan den som är beställare eller förvärvare av den. Denna ordning har ansetts gälla även för utbildningstjänster som säljs av underentreprenörer till andra utbildare än renodlade utbildningsföretag eller skolor. Olika mervärdesskattekonsekvenser har därvid kunnat uppstå beroende på vilket sätt t.ex. en arbetsgivare anordnat utbildning för sin personal.

Ur konkurrenssynpunkt är det i många fall viktigt att utbildningstjänster mervärdesskattemässigt behandlas på samma sätt, oavsett om tjänsten tillhandahålls av en i övrigt skattebefriad utbildningsanordnare eller av annan. I förslaget till ny lagstiftning föreslås ingen motsvarighet till det s.k. direktkravet. Om en utbildningsanordnare, som är ansvarig för en skattebefriad utbildning, uppdrar åt en underentreprenör att hålla viss del av utbildningen,

kommer även denna utbildningstjänst att undantas från skatteplikt. Enligt direktivets lydelse skall medlemsstaten, utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, undanta skolundervisning, universitetsutbildning och yrkesutbildning som tillhandahålls av offentligtorgan med detta som mål eller av andra organisationer definierade av medlemsstaten i fråga såsom organ med liknande syften. I och med att regeringen föreslår att direktkravet skall avskaffas kommer även rent kommersiella utbildare att som underentreprenörer vid i övrigt skattefri utbildning kunna tillhandahålla utbildning skattefritt. Regeringen anser inte att detta strider mot direktivet. Om en kommersiell utbildare utför skattebefriad utbildning på den ansvarige utbildningsanordnarens vägnar, får denne utbildare vid denna omsättning anses som ett organ med liknande syften. Syftet för den kommersiella utbildaren är vid detta tillfälle att utföra utbildning av sådant slag som generellt är undantagen från skatteplikt.

En nackdel med detta förslag är att de kommersiella utbildare som i egenskap av underentreprenörer tillhandahåller skattebefriad utbildning kan

komma att få s.k. blandad verksamhet. Enligt regeringens bedömning är dock detta ett hanterbart problem och konkurrensneutraliteten och likformigheten i övrigt i systemet gör att denna lösnings fördelar överväger dess nackdelar.

Viss utbildning mot betalning

Det förekommer att en utbildning som innehållsmässigt sett motsvarar t.ex. ett visst antal högskolepoäng, anordnas mot betalning utanför högskolan. Skattefriheten omfattar inte utbildning av detta slag, utan endast sådan som ingår i de särskild angivna utbildningsvägarna. Även om en utbildare anordnar en fristående utbildning som innehållsmässigt är helt jämförbar med sådan skattebefriad utbildning, kan således inte skattefrihet uppnås för utbildningen.

Yrkesutbildning

Utredningen föreslog att yrkesutbildning inklusive omskolning skulle undantas från skatteplikt, oberoende av vem som tillhandahöll den. Flera remissinstanser har dock kritiserat förslaget i denna del och anfört att kommersiella utbildare bör vara skattskyldiga till mervärdesskatt i större utsträckning. Bl.a. har Näringslivets Skattedelegation uttalat att det är olämpligt att skapa skattefria områden inom en i övrigt skattepliktig sektor. Regeringen har förstående för remissinstansernas synpunkter. Det är sålunda inte lämpligt att utvidga det begränsade undantag från skatteplikt som direktivet medger till att även avse kommersiella utbildares tillhandahållande av yrkesutbildning generellt. Förutom att man enligt regeringens mening då knappast skulle följa direktivets

lydelse, finns det starka skäl som talar för beskattning. Flertalet kommersiella företag blir skattskyldiga för all verksamhet. Detta skapar en enklare hantering för dem och ger dem möjlighet att göra avdrag för ingående mervärdesskatt. Vidare kan gränsdragningsproblem mellan skattefri yrkesutbildning och skattepliktig utbildning för personliga ändamål undvikas. Regeringen föreslår därför att yrkesutbildning och omskolning som inte sker inom ramen för den ordinarie skolutbildningen eller berättigar eleven till studiestöd, i fortsättningen skall vara skattepliktig. Eftersom sådan utbildning i huvudsak tillhandahålls skattskyldiga med avdragsrätt för ingående skatt, torde det också vanligen ligga i utbildningsköparens intresse att en skattebeläggning sker.

Arbetsmarknadsutbildning

Arbetsmarknadsutbildning enligt förordningen (1987:406) om arbetsmarknadsutbildning är en utbildning för enskilda personer som länsarbetsnämnden beslutar om och som berättigar till utbildningsbidrag. Länsarbetsnämnden/arbetsförmedlingen bär hela kostnaden för utbildningen. Inom varje län upphandlar länsarbetsnämnden och arbetsförmedlingarna utbildning från olika uppdragstagare såsom högskolor, AMU-gruppen, komvux, företag m.m. Uppdragstagaren som genomför utbildningen fakturerar sedan länsarbetsnämnden. Utbildningen sker på olika nivåer och i olika former. För att inte skapa onödiga administrativa problem och gränsdragningsvårigheter anser regeringen att det är viktigt att dessa utbildningar i mervärdesskatt hänseende behandlas lika oavsett utformning. Med hänsyn till den skiftande form dessa utbildningar kan ges i, och till att det i stor omfattning är kommersiella utbildare som undervisar eleverna, anser regeringen att det inte är lämpligt att undanta omsättning av denna utbildning från skatteplikt. Till följd av det s.k. direktkravet torde skatteplikt till stor del föreligga för omsättning av denna utbildning redan i dag. Det bör påpekas att statliga myndigheter vanligtvis får ingående mervärdesskatt kompenserad i särskild ordning, se förordningen (1993:529) om myndigheters hantering av ingående mervärdesskatt.

Utbildning för personliga ändamål

Utbildning för personliga ändamål kan inte undantas enligt direktivet varför omsättning av sådan utbildning föreslås bli skattepliktig. Särskilda regler kommer i det följande dock att föreslås i fråga om sport- och idrottsområdet samt i fråga om studieförbunden och de kommunala kultur- och musikskolorna.

Uppdragsutbildning

Det är viktigt att i möjligaste mån försöka undvika skillnader i beskattningshänseende mellan utbildare som tillhandahåller jämförbara tjänster i konkurrens. Även EG-direktiven bygger på denna princip. Genom regeringens förslag blir merparten av alla utbildningstjänster som omsätts på kommersiella grunder skattepliktiga. Utbildning som säljs till företag eller myndigheter av sådana kommersiella utbildningsföretag kommer därför att vara skattepliktig. Utbildning som vänder sig till anställda vid företag och myndigheter tillhandahålls dock även av andra än kommersiella utbildare. Kommuner (komvux), högskolor, folkhögskolor m.fl. erbjuder sådan utbildning i konkurrens med kommersiella utbildare. Regeringen föreslår därför att utbildning som sådan utbildare tillhandahåller mot ersättning från en uppdragsgivare, och där uppdragsgivaren utser de personer som skall utbildas (uppdragsutbildning), skall vara skattepliktig.

När en utbildningsanordnare som anordnar skattebefriad utbildning (gymnasieskola, fristående skola, högskola m.m) uppdrar åt en annan sådan utbildningsanordnare att hålla del av utbildningen, bör skattefrihet däremot även gälla i fortsättningen.

En elev kan i vissa fall välja att genomgå utbildning i en annan kommun eller i en fristående skola. Hemkommunen skall i dessa fall vanligtvis betala den andra kommunen respektive den fristående skolan ersättning för utbildningsanordnarens kostnader eller del av dessa, se bl.a. 5 kap. 22 § skollagen (1985:1100). Den ersättning som utges avses inte bli föremål för någon mervärdesbeskattning. Kommunen får i detta sammanhang betraktas som anordnare av skattebefriad utbildning.

Utbildning utförd av enskilda lärare

I artikel 13.A 1 j i sjätte direktivet anges att sådan utbildning som ges privat av lärare och omfattar skolundervisning eller universitetsutbildning skall undantas från mervärdesskatteplikt. Här har föreslagits att den utbildning som sker inom ramen för grundskole-, gymnasieskole- och högskoleutbildningen samt sådan utbildning som berättigar eleven till studiestöd skall undantas från skatteplikt, oavsett vem som tillhandahåller den. Utbildning som enskilda lärare tillhandahåller på skolans vägnar kommer därför att undantas från skatteplikt. Enligt 10 kap. 4 § skollagen kan ett skolpliktigt barn medges rätt att fullgöra skolplikten på annat sätt än i skola. Om sådant tillstånd ges kommer även omsättning av denna utbildningstjänst att undantas från skatteplikt. Undantaget från skatteplikt gäller oavsett om ersättningen utges av skolan eller av eleven.

I artikel 13.A 1 k i sjätte direktivet anges att tillhandahållande av sådan utbildning som avses i artikel 13.A 1 i av personal från religiösa eller filosofiska institutioner skall vara undantagen från skatteplikt om utbildningen syftar till själavård. Eftersom skattefrihet enligt den föreslagna regleringen gäller oavsett vem som tillhandahåller utbildning

av skattebefriat slag, kommer även sådan utbildning att undantas från skatteplikt utan någon särskild reglering. Prop. 1996/97:10

Körkortsutbildning

Sveriges Trafikskolors Riksförbund (STR) har i sitt remissyttrande anfört bl.a. att utredningens förslag skulle innebära gränsdragningsvårigheter mellan yrkesutbildning och utbildning för personliga ändamål samt att införande av mervärdesskatt kommer att medföra en ekonomisk belastning för trafikskolorna.

Genom regeringens förslag kommer kommersiella trafikskolor att bli skattskyldiga generellt för körkortsutbildning, varför de befarade gränsdragningsproblemen undviks. Skatteplikten kommer således att omfatta körkortsutbildning för alla fordonsslag. Det saknar betydelse om utbildningen syftar till att ge eleven möjlighet att erhålla visst arbete eller om den genomgås för personliga ändamål. Trafikskolorna kommer dock, i de fall de eventuellt anlitas för att utföra körkortsutbildning inom ramen för en i övrigt skattebefriad utbildning (t.ex. gymnasieutbildningen), att utföra en undantagen utbildningstjänst.

Regeringen är medveten om att införandet av mervärdesskatt kan innebära en ekonomisk belastning för trafikskolorna och för deras kunder i den mån dessa saknar avdragsrätt. Regeringen anser det dock varken vara möjligt eller lämpligt att undanta denna verksamhet. För att minska de negativa effekterna föreslås emellertid att 8 kap. 15 § ML ändras på sådant sätt att trafikskolor ges rätt att göra avdrag för ingående skatt vid förvärv och förhyring av fordon. För trafikskolorna kommer denna avdragsrätt, i kombination med den generella avdragsrätt för ingående skatt vid inköp som medges när skatteplikt införs för utbildningen, att mildra de negativa ekonomiska effekterna.

Idrott eller utbildning

Utbildningsbegreppet i mervärdesskattehänseende kommer till stora delar att förändras. Genom detta förslag kommer omsättning av tjänster avseende utbildning för personliga ändamål att bli skattepliktiga. I detta sammanhang vill regeringen klargöra att sådana aktiviteter som avser att bereda människor möjlighet att utöva idrott, i mervärdesskattehänseende i fortsättningen bör vara att anse som idrott och inte som utbildning. Denna bedömning måste göras oavsett vilken beteckning som ges åt aktiviteten. Exempel på sådan verksamhet där omsättningen av tjänsten i flertalet fall kan anses som idrott är rid-, skid- och tennisskolor. Se vidare om beskattning av idrott i författningskommentaren till 3 kap. 11 a §.

Studieförbund och kommunal kulturbildningsverksamhet

Studiecirklar och andra kulturaktiviteter som studieförbunden bedriver med stöd av statsbidrag anser regeringen vara av vital kulturell och social betydelse för samhället. I mervärdesskattehänseende bör den del av studieförbundens verksamhet som bedrivs med stöd av det allmänna behandlas som en del av kulturområdet. Denna folkbildningsverksamhet föreslås därför, på samma sätt som andra kulturella aktiviteter som understöds av det allmänna, bli undantagen från skatteplikt, se vidare avsnitt 6.3.5. Den verksamhet som studieförbunden bedriver och som är jämförbar med annan kommersiellt bedriven utbildning, t.ex. uppdragsutbildning tillhandahållen företag eller myndigheter, kan dock inte med detta synsätt ses som en kulturaktivitet. Studieförbundens tillhandahållande av denna utbildning i yrkesmässig verksamhet blir således, i likhet med annan utbildning som inte uttryckligt undantas i lagtexten, skattepliktig.

På samma sätt som studieförbundens cirkelverksamhet bidrar till att främja den svenska kulturella särarten anser regeringen att de kommunala kultur- och musikskolorna har en liknande betydelse för framför allt barn- och ungdomsverksamhet och därför i mervärdesskattehänseende bör behandlas inom kulturområdet. Regeringen föreslår att denna typ av verksamhet i kommunal regi undantas från skatteplikt, se vidare avsnitt 6.3.6.

Övrigt

Som en följd av att begreppet utbildning används i förslaget till den nya 3 kap. 8 § ML bör en språklig justering göras i 5 kap. 6 § första stycket 1 varvid ordet undervisning ersätts med ordet utbildning.

6 Kulturområdet

6.1 Nuvarande regler

Enligt 3 kap. 11 § 1–7 ML undantas från skatteplikt följande slag av om-sättning:

1. *Upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrättigheter*

Upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter som omfattas av 1, 4 eller 5 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk, dock inte när det är fråga om fotografier, reklamalster, system och program för ADB eller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information.

Denna punkt avser upplåtelse eller överlåtelse av själva upphovsrätten. Således avses alla transaktioner varigenom upphovsrätten, dvs. i huvudsak rätten att mångfaldiga eller sprida ett alster t.ex. genom att överlåta visningsrättigheterna till en film, helt eller delvis,

övergår på annan person (prop. 1989/90:111 s. 194). Uthyrning av videokassetter med spelfilmer betraktas inte som upplåtelse av själva filmrättigheten utan som uthyrning av en vara, vilket är skattepliktigt. Prop. 1996/97:10

2. Konstnärs framförande av verk m.m.

En utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk samt upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av ett sådant framförande.

Det första ledet i denna punkt (framförandet) avser konstnärens gage och annan ersättning för själva framförandet av verket. För skattefrihet krävs att konstnären tolkar eller levandegör verket, såsom är fallet beträffande sångare, musiker, skådespelare, recitatörer, regissörer och dirigenter. Även ensembler, t.ex. en orkesters framförande omfattas av undantaget. Trollkonstnärer, clown, imitatorer, jonglörer och akrobater anses i regel inte framföra något konstnärligt verk, varför deras framföranden vanligtvis inte omfattas av undantaget. Det andra ledet i denna punkt avser dels royalties och annan ersättning som t.ex. ett TV-bolag betalar konstnären för att få använda en inspelning av framförandet, dels ersättning till annan än konstnären för användning av en inspelning av framförandet, t.ex. ett grammfonbolags ersättning från ett TV-bolag för sändning.

3. Inträde till teaterföreställningar etc.

Tillhandahållande av konserter, cirkus-, teater-, opera- och balettföreställningar samt andra jämförliga föreställningar.

Endast omsättning av entréavgifterna till sådana föreställningar avses.

4. Biblioteksverksamhet

I biblioteksverksamhet: tillhandahållande av böcker, tidskrifter, tidningar, ljud- och bildupptagningar, reproduktioner av bildkonst samt bibliografiska upplysningar.

Skattefriheten enligt punkten omfattar såväl de direkta avgifter som kan utgå för tillhandahållande av böcker etc., som därmed förknippade avgifter såsom beställnings- och köavgifter (se prop. 1989/90:111 s. 103).

5. Arkivverksamhet

I arkivverksamhet: förvaring och tillhandahållande av arkivhandlingar och uppgifter ur sådana handlingar.

Undantaget omfattar även tillhandahållande av kopia av handlingarna (se prop. 1989/90:111 s. 103). Prop. 1996/97:10

6. Museiverksamhet

I museiverksamhet: anordnande av utställningar för allmänheten och tillhandahållande av föremål för utställningar.

Skattefriheten omfattar entré- och guideavgifter men däremot inte olika former av uppdragsverksamhet, t.ex. konservatorsarbeten m.m. Museums försäljning av program och kataloger för den skattefria verksamheten är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 18 § ML.

7. Framställning etc. av film

Framställning, kopiering eller annan efterbehandling av kinematografisk film som avser annat än reklam eller information.

Undantaget avser inte det fallet att nämnda tjänster utförs på videofilmer.

6.2 EG:s regler

I artikel 13.A 2 n i sjätte direktivet undantas från skatteplikt vissa kulturella tjänster samt varor med nära anknytning härtill tillhandahållna av ett offentlighetsrättsligt subjekt eller av ett kulturellt subjekt som är erkänt av medlemsstaten i fråga.

Generellt gäller att skattebefrielse inte får medges om sådan befrielse inte är väsentlig för utförandet av det aktuella slaget av transaktioner eller om transaktionernas främsta syfte är att uppnå ytterligare intäkter vid direkt konkurrens med kommersiella företag vars verksamhet medför skattskyldighet (artikel 13.A 2 b). En medlemsstat får vidare uppställa vissa villkor för att privaträttsliga subjekt skall få åtnjuta skattebefrielse, såsom att konkurrenssnedvridning inte skapas, att subjektet inte får vara vinstdrivande m.m. (artikel 13.A 2 a).

Den mest väsentliga begränsningen av undantaget från skatteplikten är att det avser tjänster som tillhandahålls av ett offentlighetsrättsligt subjekt. Detta är grundförutsättningen för undantaget. Avsikten är att kommersiella aktiviteter på kulturområdet inte skall omfattas av undantaget. Detta kan emellertid, som inledningsvis nämnts, utsträckas till att avse kulturellt subjekt som är erkänt av medlemsstaten. Medlemsstaterna torde i viss utsträckning självständigt få tolka uttrycket utifrån den egna regleringen på kulturområdet. I första hand torde dock avses sådana

subjekt som uppbär ett direkt stöd från det allmänna (SOU 1989:35, del I, s. 110 och 187).

Med stöd av punkten 2 i bilaga F har vissa medlemsländer under en övergångsperiod fått fortsätta att från beskattning undanta tjänster tillhandahållna av upphovsmän, artister och andra som tillhör de fria yrkesgrupperna. Kommissionen har dock i en rapport den 2 juli 1992 till rådet [SEC (92) 1006 final] konstaterat att ett upphävande av punkten 2 i bilaga F skulle ha den fördelen att man skulle få en harmonisering medlemsländerna emellan av beskattningssituationen beträffande transaktioner företagna av personer tillhörande de aktuella yrkesgrupperna. Kommissionen ansåg det emellertid lämpligast att avvakta den slutliga regleringen vad avser speciella arrangemang för små och medelstora företag, inom vilka kategorier de flesta tillhöriga de nu aktuella yrkesgrupperna skulle inordnas, innan man vidtar åtgärder för att upphäva punkten 2.

Enligt punkten 8 i bilaga H till sjätte direktivet får en reducerad skattesats tillämpas såvitt avser tjänster som tillhandahålls av författare, kompositörer och utövande konstnärer (gäller även royalty). Enligt punkten 7 i bilagan får vidare reducerad skattesats tillämpas för tillträde till shower, teatrar, cirkusar, nöjesparker, konserter, museer, djurparker, biografier, utställningar och liknande kulturella arrangemang och anordningar. Vidare kan, enligt punkten 6, kommersiella bibliotek få tillämpa reducerad skattesats.

6.3 Nya regler inom kulturområdet

Prop. 1996/97:10

Nedan följer en genomgång av 3 kap. 11 § ML med avseende på huruvida konformitet med EG:s bestämmelser föreligger och med en redovisning av regeringens förslag i dessa delar. Vidare lämnas förslag till hur studieförbundens och de kommunala kultur- och musikskolorna skall behandlas mervärdesskattemässigt.

6.3.1 Upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrättigheter samt konstnärs framförande av verk m.m.

Regeringens förslag: Skatteplikt införs för upplåtelse och överlåtelse av de upphovsrättigheter som för närvarande undantas från skatteplikt genom 3 kap. 11 § 1 mervärdesskattelagen samt för upplåtelse och överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk. Skattesatsen bestäms i samtliga fall till 6 procent.

Utredningens förslag: Utredningen föreslår att upphovsmannens upplåtelse och överlåtelse av upphovsrättigheter respektive utövande konstnärs upplåtelse och överlåtelse av rättigheter till ljud- eller bildupptagning av framförande skall undantas från skatteplikt.

Remissinstanserna: Ett flertal remissinstanser anför att skatteplikt för aktuella upplåtelser och överlåtelser kommer att medföra administrativa problem. *Konstnärliga och Litterära Yrkesutövares Samarbetsnämnd (KLYS) m.fl.* hemställer att med upphovsman skall jämföras upplåtelser i kollektiv regi som är erforderliga för upphovsrättens bevakning oavsett bakomliggande rättsförhållanden och oavsett i vems hand upphovsrätten befinner sig. Detta är nödvändigt för att åstadkomma rättvisa och praktiskt hanterbara möjligheter att kollektivt förvalta olika former av upphovsrätt. *Svenska Kabel-TV Föreningen* och *Teatrarnas Riksförbund* anser att skattefriheten bör omfatta upphovsman, eller den som enligt avtal med denne eller enligt lag handlar på dennes vägnar. *RSV* anför att om skattskyldighet uppkommer för dödsbo och konkursbo om upphovsmannen undantas från skattskyldighet bör detta klargöras. *Sveriges Television AB*, *Sveriges Radio AB* och *Sveriges Utbildningsradio AB* anför att om icke-kommersiell radio- och TV-verksamhet även i fortsättningen är skattefri så kommer programbolagen att drabbas av mycket stora kostnadsökningar eftersom ingående skatt inte kan dras av. De största kostnadsökningarna sker i så fall inom områdena upplåtelse och överlåtelse av upphovsrätt, konstnärs framförande av verk m.m. samt framställning etc. av film.

Skälen för regeringens förslag: EG:s bestämmelser medger inte ett bibehållande av det nuvarande svenska undantaget i 3 kap. 11 § 1 ML för upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrätt till litterära och konstnärliga

verk. I anslutningsfördraget fick Sverige rätt att tills vidare behålla undantaget såvitt detta avser upphovsmannens upplåtelse och överlåtelse av upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. Utredningen föreslog därför att undantaget skulle bibehållas, men med den begränsningen att skattefriheten endast skulle omfatta upphovsmannens egen upplåtelse eller överlåtelse. Vidareupplåtelser ("underlicenser") och liknande skulle bli skattepliktiga. Av remissyttrandena och de kontakter med organisationer verksamma inom området som regeringen haft har framkommit att en avgränsning som innebär att endast upphovsmannens upplåtelser respektive överlåtelser av rättigheter undantas från skatteplikt skulle medföra mycket stora administrativa problem för organisationer som företräder rättighetsinnehavarna. Dessa upphovsrättsorganisationer betalar i många fall ut upphovsrättsliga ersättningar till rättighetsinnehavarna efter avräkning, utan att rättighetsinnehavarna ställt ut någon faktura. Det skulle därvid uppstå problem vid utbetalningen om olika mervärdesskatteregler skulle gälla för olika rättighetsinnehavare (upphovsman, bolag, dödsbo, organisationer, testamentstagare o.d.). Förhållandena torde bli särskilt komplicerade för organisationer som hanterar ersättningar för upphovsrättigheter ingående i kabel-TV-program o.d. Liknande administrativa problem skulle även uppstå om olika skattesatser tillämpas för olika subjekt eller om en omsättningsgräns för skattskyldighet införs.

Flera remissinstanser har anfört att undantaget från skatteplikt borde utvidgas till att även omfatta förvaltning av rättigheter m.m. genom upphovsrättsorganisationer. Regeringen anser inte att det är möjligt att utvidga det begränsade undantag från skattskyldighet för upphovsmannens omsättning av upphovsrättigheter, som medgetts i anslutningsfördraget, till att även omfatta dessa organisationers omsättning generellt. EG-reglerna medger således antingen att särskilda regler tillämpas för upphovsmannens omsättningar, eller att mervärdesskatt införs generellt för alla rättighetsinnehavares omsättningar.

Vid en sammanvägning av alla omständigheter framstår ett förslag som medför olika skattesituation beroende på vem som omsätter tjänsten enligt regeringens mening som en mindre lämplig lösning även om en del av upphovsmännen sannolikt skulle föredra att undantaget från skatteplikt för deras omsättning bibehölls. Regeringen föreslår mot denna bakgrund att en generell skatteplikt införs men att skattesatsen bestäms till den f.n. lägsta tillämpliga nivån, 6 procent. Den låga skattesatsen i kombination med den generella avdragsrätten för ingående mervärdesskatt medför att de ekonomiska effekterna av en skattebeläggning blir jämförelsevis små för de på olika sätt berörda. Närmare uppgifter om de ekonomiska effekterna redovisas i avsnitt 10.

När det gäller upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av en utövande konstnär framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk (royalties, grammofonbolags ersättning m.m.), enligt nuvarande 3 kap. 11 § 2 ML, gör sig samma synpunkter gällande. Regeringen förordar mot denna bakgrund att en generell skatteplikt

införs även vid omsättning av sådana rättigheter och att skattesatsen även i dessa fall bestäms till 6 procent. Vid en sådan skattenivå blir de ekonomiska effekterna för de som på olika sätt berörs av ändringen små.

De problem som uppstår om undantag görs enbart för konstnärens eller upphovsmannens omsättning av rättigheter saknar motsvarighet vad avser själva framförandet av det litterära eller konstnärliga verket. Regeringen anser därför att det är lämpligt att utnyttja den möjlighet som anslutningsfördraget medger att undanta konstnärens framförande av sådana verk från skatteplikt. Vad som även fortsättningsvis kommer att undantas från skatteplikt är således den utövande konstnärens ersättning (gage o.d.) för framförandet av ett litterärt eller konstnärligt verk.

Svenska Kabel-TV-Föreningen har i skrivelse till regeringen anfört att mervärdesskattesatsen för kabelsändningar bör sänkas från nuvarande 25 procent till den skattesats som kommer att gälla för liknande verksamheter (t.ex. biografställningar), dvs. 6 procent. Huvudregeln är att mervärdesskatt skall utgå med 25 procent. Regeringen anser inte att skälen för att tillämpa en reducerad skattesats på området är tillräckligt starka för att motivera det betydande intäktsbortfall som detta skulle innebära för staten. Någon ändring av mervärdesskattegrunderna i denna del föreslås därför inte.

I 26 j § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk infördes den 1 januari 1996 rätt till ersättning för konstnär vid vidareförsäljning av exemplar av konstverk i vissa fall (droit de suite). Om ett exemplar av ett konstverk som har överlåtits säljs vidare inom upphovsrättens giltighetstid av en näringsidkare i hans yrkesmässiga verksamhet, har upphovsmannen rätt till ersättning av säljaren. Upphovsmannen har rätt till ersättning även i annat fall, om försäljningen förmedlas av en näringsidkare i dennes yrkesmässiga verksamhet. I ett sådant fall skall ersättningen betalas av näringsidkaren. Ersättningen skall vara fem procent av försäljningspriset exklusive mervärdesskatt. Endast en organisation som företräder ett flertal svenska upphovsmän på området har rätt att kräva in ersättningen.

Fråga har uppstått hur dessa omsättningar skall hanteras mervärdesskattemässigt. Motsvarande regler om ersättning till konstnär finns i vissa andra EG-länder. Någon särskild bestämmelse i EG-direktivet finns inte för denna typ av ersättning. Inte heller synes de länder som tillämpar regler om droit de suite mervärdesskattemässigt hantera ersättningen på likartat sätt. Enligt regeringens mening måste enligt allmänna principer det belopp säljaren respektive förmedlaren tar ut av köparen för att kunna erlagga ersättningen ingå i beskattningsunderlaget för försäljningen av konstverket. Mervärdesskatt skall därför utgå även på denna del. Den ersättning via organisation som betalas till konstnären kan enligt regeringens bedömning dock inte anses som någon ersättning för omsatt vara eller tjänst. Konstnären är därför inte, och kommer inte heller, som en konsekvens av de förslag om ändrade mervärdesskattegrunder på upphovsrättsområdet som regeringen föreslår, att vara skattskyldig för ersättningen. Någon särskild regel om detta torde inte krävas.

Prop. 1996/97:10

6.3.2 Tillträde till teaterföreställningar etc.

Prop. 1996/97:10

Regeringens förslag: Undantaget från skatteplikt för tillträde till konserter, cirkus-, teater-, balett- eller operaföreställningar eller andra jämförliga föreställningar avskaffas. Reducerad skattesats om 6 procent föreslås för tillträde till dessa föreställningar. Regeringen föreslår vidare att avdrag för ingående mervärdesskatt vid inköp o.d. inte skall få göras till den del verksamheten finansieras genom bidrag från det allmänna.

Utredningens förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Utredningen föreslår dock inte någon begränsning av avdragsrätten till den del intäkten utgörs av bidrag från det allmänna. Utredningen lämnar inte heller något förslag till skattesats.

Remissinstanserna: Ett flertal remissinstanser anser att skattesatsen bör vara så låg som möjligt. *Folkets Hus Riksorganisation* anser att även dans och artistuppträdanden bör inordnas i det kulturbegrepp som skall omfattas av en reducerad skattesats och att skatteplikt inte heller fortsättningsvis bör föreligga då oberoende bidrag lämnas av stat och kommun o.d. *Konstnärliga och Litterära Yrkesutövares Samarbetsnämnd (KLYS) m.fl.* anför bl.a. att den föreslagna lösningen inte blir konkurrensneutral eftersom de institutioner som erhåller offentliga bidrag i någon form sannolikt skulle komma att redovisa negativa mervärden. Detta kommer att snedvrída konkurrensen i förhållande till ej bidragsfinansierad verksamhet. *Landstingsförbundet* finner det förvånande att möjligheten till fortsatt skattebefrielse för bl.a. offentliga arrangörer inte föreslås utnyttjas. *Revisorssamfundet* förordar en generell skatteplikt utan avdragsbegränsning men med en reducerad skattesats. Motiven härför är främst konkurrensneutralitet och gränsdragningsproblem. Hänsyn till skatteeffekterna bör tas vid bidragstilldelningen. *Teatrarnas Riksförbund*, anser att mervärdesskatt skall införas generellt utan någon avdragsbegränsning för erhållna bidrag.

Skälen för regeringens förslag: Enligt EG-reglerna föreligger en generell skatteplikt för tillträde till teater- och filmföreställningar, opera- och konsertframföranden m.m. Endast kulturella tjänster som tillhandahålls av ett offentligt subjekt eller av ett kulturellt subjekt som erkänts av det allmänna får undantas från skatteplikten. Tanken bakom undantaget för kulturella tjänster som tillhandahålls av det allmänna etc. torde vara att man härigenom skulle kunna ringa in de verksamheter där inslaget av rent kommersiell nöjes- och underhållningsverksamhet kan bedömas som marginellt. Detta skulle kunna ske antingen genom att se till innehållet i verksamheten eller genom att knyta bedömningen till om verksamheten understöds av det allmänna.

En stor del av den verksamhet som i Sverige bedrivs på området sker med olika former av stöd från det allmänna. Bidragsnivåerna kan variera,

och bidragsgivningen kan vara mer eller mindre kontinuerlig. Det finns emellertid också verksamheter som bedrivs helt utan stöd i denna form, och således på rent kommersiella villkor. Regeringen gör bedömningen att det skulle vara en betydande fördel om likformiga mervärdesskatte regler kan gälla för hela området. Därigenom undviks gränsdragningsproblem och man undviker att individuella beslut om bidragsgivning blir styrande för skattesituationen. Önskvärdheten av att mervärdesskatte reglerna är utformade på ett konkurrensneutralt sätt gör också att åtskillnad inte bör göras mellan understödda respektive rent kommersiella subjekt.

Regeringen förordar således att möjligheten att undanta de understödda subjekten inte utnyttjas. Skatteplikt bör införas generellt för tillträde till konserter, cirkus-, teater-, opera- och balettföreställningar samt andra jämförliga föreställningar. Regeringen föreslår därvid att skattesatsen bestäms till 6 procent. Riksdagen har beslutat att denna skattesats även skall gälla för biograf föreställningar, för vilka skatteplikt gäller fr.o.m. den 1 juli 1996 (prop. 1995/96:191, bet. 1995/96:SkU28, rskr. 1995/95:290, SFS 1996:536).

Utredningen Vissa mervärdesskattefrågor III – kultur m.m. (SOU 1994:31 Slutbetänkande av utredningen om vissa mervärdesskattefrågor) föreslår att en reducerad skattesats medges för inträde till djurparker, nöjesparker och nöjesfält samt för upplåtelse av sådana åkattraktioner och liknande anläggningar av förströelsekaraktär som är typiska för nöjesparker och nöjesfält. Regeringen anser sig inte beredd att utvidga tillämpningsområdet för den föreslagna reducerade skattesatsen till olika verksamheter inom nöjesbranschen, utan anser i stället att möjligheten att tillämpa reducerad skattesats skall förbehållas verksamheter som tydligt utgör en del av kulturområdet.

Den valda skattenivån innebär att kommersiella verksamheter endast marginellt påverkas ekonomiskt av skattebeläggningen, om hänsyn tas till den avdragsrätt för ingående skatt som följer av skattebeläggningen. Närmare uppgifter om de ekonomiska effekterna finns i avsnitt 10.

En generell skatteplikt som regeringen nu föreslår kan dock, såsom flera remissinstanser anfört, leda till en ytterligare subventionering av bidragsfinansierad verksamhet genom den avdragsrätt för ingående skatt som följer med skatteplikten. I den mån dessa verksamheter kan sägas konkurrera med verksamheter som finansieras med enbart egna intäkter medför beskattningen med åtföljande rätt till avdrag för ingående skatt risk för att mervärdesskatte reglerna leder till konkurrensnedvridning. Av det skälet, liksom av hänsyn till statsfinansiella intressen, är det nödvändigt att subventionsgraden inte ökas.

Dessa effekter går att utjämna på skilda sätt. Bidragsgivarna kan minska bidragens storlek så att en oförändrad ekonomisk situation kvarstår. Det är företrädesvis fråga om offentliga bidrag. När en prövning görs av de ekonomiska förutsättningarna för bidragsmottagarna kan det vara naturligt att den positiva inverkan på resultatet som en avdragsrätt för ingående mervärdesskatt kan ha, beaktas vid

bidragsgivningen. Bestämmelser kan också införas som innebär att avdragsrätten för ingående mervärdesskatt begränsas.

Enligt artikel 17.2 i sjätte direktivet medges avdrag för mervärdesskatt i den mån varorna och tjänsterna skall användas i den skattepliktiga verksamheten. Vid blandad verksamhet, dvs. verksamhet med både skattepliktig och skattefri omsättning, skall avdraget proportioneras och medges med så stor andel som den skattepliktiga omsättningen per år svarar mot den totala omsättningen för samma tid (artikel 19.1). Medlemsstaterna får därvid i den totala omsättningen, dvs. ej enbart skattepliktig omsättning, inkludera andra subventioner än sådana som är direkt kopplade till priset för tillhandahållandet. Detta innebär att de oberoende bidragen kan beaktas på så sätt att avdragsrätten inte får omfatta den bidragsfinansierade delen av verksamheten.

En införd skatteplikt på hela området, som kombineras med en avdragsbegränsning med hänsyn till erhållna bidrag, torde vara konkurrensneutral. Avdragsbegränsningen har dock vissa nackdelar. Liksom vid blandad verksamhet är storleken av den faktiska andelen avdragsgill ingående skatt inte känd under löpande år, eftersom det först vid årets utgång kan konstateras hur stor den skattepliktiga omsättningen varit i förhållande till den totala omsättningen inklusive erhållna bidrag. Avdragsprocenten under året blir därför preliminär och korrigering får göras i samband med bokslutet. Detta är emellertid ingen allvarligare olägenhet. Avdragsbegränsningen kan dock även få en viss styrande effekt. Förutom kontanta bidrag kan man tänka sig andra stödformer, såsom subventionerad hyra, ränte- och/eller amorteringsfria lån. Ett bidrag kan också bestå i att en kommun tar på sig vissa kostnader eller funktioner i en verksamhet eller att ansvaret delas för vissa arrangemang. Sammanfattningsvis skulle en avdragsbegränsning som endast tar sikte på kontantbidrag kunna medföra en viss styrning mot andra stödformer, medan en avdragsbegränsning som får omfatta även andra former av subventioner som inte beskattas skulle kunna komplicera tillämpningen av bestämmelserna.

En generell skatteplikt kombinerad med avdragsbegränsning för erhållna bidrag torde, jämfört med alternativet med en korrigering av bidragsnivåerna, ändå vara den mest lämpliga för att åstadkomma en materiellt sett riktig beskattning. Avdragsrätten för ingående skatt bestäms utifrån hur stor andel den skattepliktiga omsättningen utgör av den totala omsättningen inklusive mottagna bidrag. Avdragsbegränsningen motsvarar den begränsning av avdragsrätten som gäller vid blandad verksamhet, dvs. verksamhet som omfattar både skattepliktig och skattefri omsättning. Skatteplikt utan bestämmelser om avdragsbegränsning medför att tillämpningen blir enklare, men förutsätter samtidigt att bidragsgivarna beaktar mervärdesskatteeffekterna av lämnade bidrag. Det är enligt regeringens mening inte sannolikt att detta kan ske på ett effektivt sätt. Regeringen anser att det i detta skede är viktigt att undvika att en förändring av konkurrensförhållandet mellan olika verksamheter sker. I syfte att säkerställa detta i möjligaste mån förordar regeringen därför att den

generella skatteplikten skall kombineras med en begränsning av avdragsrätten. En regel om detta bör införas som en ny 13 a § 8 kap. ML. Prop. 1996/97:10

6.3.3 Biblioteks-, arkiv- och museiverksamhet

Prop. 1996/97:10

Regeringens förslag: Undantaget från skatteplikt begränsas till att omfatta sådan biblioteks-, musei- och arkivverksamhet som bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna. En reducerad skattesats om 6 procent föreslås för skattepliktig omsättning i biblioteks- och museiverksamhet.

Utredningens förslag: Utredningen lämnar inget förslag till skattesats. I övrigt överensstämmer utredningens förslag med regeringens.

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte framfört några invändningar mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Det nuvarande svenska undantaget från skatteplikten ryms i princip inom undantaget i artikel 13.A 1 n i sjätte direktivet, under förutsättning att det avser sådana verksamheter som bedrivs av det allmänna, eller när verksamheten bedrivs av subjekt som är erkänt av medlemsstaten. Regeringen anser att det är lämpligt att utforma undantaget på detta sätt. Som erkänt subjekt i detta sammanhang bör därvid avses sådan biblioteks-, arkiv- och museiverksamhet som för sin drift fortlöpande är beroende av och får bidrag från det allmänna (stat, landsting och kommuner). Regeringen är medveten om att det förekommer olika stödformer och att omfattningen av stödet varierar. Med hänsyn till svårigheten att finna en rättvis gränsdragning, men framför allt till att verksamheterna i sig är sådana att de i mycket liten omfattning verkar under kommersiella villkor, anser regeringen att skattefrihet bör föreligga även vid en förhållandevis begränsad stödnivå. Ett riktmärke kan vara att verksamhetens intäkter kontinuerligt består till åtminstone tio procent av stöd från det allmänna. En helhetsbedömning får dock göras med hänsyn till alla omständigheter. Med stöd från det allmänna får i detta sammanhang förstås alla typer av bidrag eller stöd som minskar verksamheternas behov av annan finansiering, t.ex. kontanta bidrag eller fri lokal. Med stöd från det allmänna avses naturligtvis inte att det allmänna köper tjänster av bibliotek, museer och arkiv. Det torde förekomma att verksamhet bedrivs med kommersiellt syfte, men av någon anledning ges ett tillfälligt stöd. Ett sådant tillfälligt stöd skall inte direkt leda till att verksamheten undantas från skatteplikt.

EG-reglerna tillåter att en reducerad skattesats tillämpas för omsättning av biblioteks- och museiverksamhet som inte omfattas av det nu föreslagna undantaget. Regeringen förslår att skattesatsen bestäms till 6 procent. För kommersiella arkivs omsättning kommer emellertid normalskattesatsen att tillämpas.

6.3.4 Framställning etc. av kinematografisk film

Prop. 1996/97:10

Regeringens förslag: Undantaget från mervärdesskatteplikt avskaffas för framställning, kopiering eller annan efterbehandling av kinematografisk film.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens

Remissinstanserna: *Sveriges Television AB, Sveriges Radio AB* och *Sveriges Utbildningsradio AB* anför att om icke-kommersiell radio- och TV-verksamhet behålls skattefri även vid ett EG-inträde kommer programbolagen drabbas av kostnadsökningar för bl.a. framställning etc. av film.

Skälen för regeringens förslag: Undantaget i 3 kap. 11 § 7, som infördes den 1 januari 1992 (se prop. 1991/92:50 s. 15–16) av konkurrensneutralitetsskäl är inte EG-konformt. Tjänster av detta slag var tidigare skattepliktiga i Sverige, medan import av filmkopior i princip kunde ske utan skattebelastning. Importörer och distributörer av i utlandet producerad film valde därför att låta utföra kopiering och textsättning utomlands. När biografverksamhet och upplåtelse av visningsrättigheter inordnas under skatteplikten är det emellertid olämpligt att behålla undantaget, som då skulle ge upphov till s.k. kumulativa effekter. EG-reglerna tillåter heller inte ett undantag från skatteplikt för denna typ av tjänster. Undantaget måste således slopas. Ett slopande av undantaget kan, liksom införandet av skatteplikt för visningsrättigheter m.m., innebära en viss höjning av kostnaderna för public-service företagen inom TV-området. De ekonomiska effekterna kommenteras i avsnitt 10.

6.3.5 Studieförbund

Regeringens förslag: Undantag för skatteplikt föreslås för sådan folkbildningsverksamhet som studieförbunden tillhandahåller med stöd av det allmänna.

Utredningens förslag: Studiecirklar m.m. liksom annan utbildning som till sitt normala syfte avser annat än yrkesutbildning omfattas av skatteplikt.

Remissinstanserna: *Folkbildningsrådet* anser inte att studiecirklar som anordnas av studieförbund skall beläggas med mervärdesskatt. För det fall delar av studieförbundens verksamhet beläggs med mervärdesskatt förordas att skattesatsen fastställs till lägsta möjliga nivå. *Landstingsförbundet* anser att det är olyckligt om den omfattande och varierande folkbildningsverksamhet som bedrivs runt om i Sverige skulle försvåras av skattepålagor. *Sveriges Kristna Råd* m.fl. anser att studiecirklar inte skall beläggas med mervärdesskatt.

Skälen för regeringens förslag: Regeringen anser att starka skäl talar för att den verksamhet som bedrivs av studieförbunden, studiecirklar och andra kulturaktiviteter undantas från mervärdesbeskattning även i fortsättningen. Denna verksamhet bidrar enligt regeringens uppfattning till att främja den svenska kulturella särarten. Studieförbunden erhåller statsbidrag enligt förordningen (1991:977) om statsbidrag till folkbildningen (se prop.1990/91:82, bet. 1990/91:UbU18) för studiecirklar och andra kulturella aktiviteter under förutsättning att de svarar mot ett antal av regering och riksdag uppställda mål. Studieförbunden erhåller även kommunala bidrag.

Målen för statsbidragen är att stödja verksamheter som syftar till att göra det möjligt för människor att påverka sin livssituation och skapa engagemang att delta i samhällsutvecklingen. Verksamheter som syftar till att utjämna utbildningsklyftor och höja utbildningsnivån i samhället skall prioriteras. Personer som är utbildningsmässigt, socialt eller kulturellt missgynnade skall prioriteras. Enligt reglerna får de statsbidrag som utgår inte användas till verksamheter med kommersiellt syfte.

Starka skäl talar för att studiecirklar och kulturaktiviteter som omsätts av studieförbund, vars verksamhet till stora delar finansieras av det allmänna, bör undantas från skatteplikt.

Verksamheten torde kunna betraktas som en sådan kulturell och social aktivitet som enligt EG-reglerna kan undantas från beskattning, om den sker utan kommersiell inriktning. Skattefriheten får dock begränsas till den verksamhet som är statsbidragsberättigad. För eventuell annan utåtriktad verksamhet som utgör yrkesmässig verksamhet kommer beskattning att ske.

6.3.6 Kulturbildningsverksamhet i kommunal regi

Regeringens förslag: Undantag från skatteplikt föreslås för sådan kulturbildningsverksamhet som tillhandahålls i kommunal regi genom kommunala kultur- och musikskolor eller motsvarande.

Utredningen: Utredningen föreslår inga särskilda regler för denna verksamhet.

Skälen för regeringens förslag: Kommunala musikskolor finns i många kommuner. I en del kommuner har musikskolan utvecklats till att omfatta även andra konstområden än musik, såsom t.ex. drama, teater, dans och film. I de fall dessa verksamheter bedrivs inom ramen för en gemensam organisation benämns denna ofta kulturskola. Utredningen kommenterade inte kultur- och musikskolorna särskilt. Enligt utredningens förslag torde dock avsikten varit att denna typ av verksamhet skulle behandlas som skattepliktig utbildning. På samma sätt som studieförbundens cirkelverksamhet bidrar till att främja den svenska kulturella särarten anser regeringen att den kommunala

kulturbildningsverksamheten i form av kultur- och musikskolor har en viktig kulturell och social betydelse framför allt för barn och ungdom. I många delar tillhandahåller kultur- och musikskolorna samma typ av verksamhet som studieförbunden. Regeringen anser att denna typ av verksamhet som bedrivs av det allmänna, dvs. kommunal verksamhet som bedrivs i egen regi, i mervärdesskattehänseende bör behandlas som en del av kulturområdet och undantas från skatteplikt. Ett sådant undantag för kommunal verksamhet måste enligt regeringens bedömning anses rymmas inom de ramar som EG-reglerna ger.

7 Idrottsområdet

7.1 Nuvarande regler

Det är främst två områden som är intressanta ur mervärdesskattesynpunkt rörande sport och idrott. Det är dels entréavgifter m.m. till sport- och idrottsevenemang, dels avgifter för tillhandahållande av anläggningar m.m. för utövande av sport- och idrottsaktiviteter.

Vad gäller entréavgifter till sport- och idrottsevenemang finns det inte något särskilt angivet undantag i ML. Emellertid arrangeras sådana evenemang i stor utsträckning av allmännyttiga ideella föreningar. Dessa föreningar anses genom en särskild reglering normalt inte bedriva yrkesmässig verksamhet (4 kap. 8 § ML), vilket medför att de inte är skattskyldiga i mervärdesskattelagens mening. Genom denna de allmännyttiga ideella föreningarnas särställning i mervärdesskattehänseende undantas således i princip hela idrottsrörelsen från skatteplikt (jfr prop. 1989/90:111 s. 103). Ett evenemang anordnat av en annan juridisk person, t.ex. ett aktiebolag, medför dock skattskyldighet för arrangören.

Tjänster som innebär att någon mot betalning bereds möjlighet att utöva sport och idrott undantas inte generellt från skatteplikt. Idrottsutövning som sker i idrottshallar och andra anläggningar o.d. undantas dock ofta från skatteplikt med stöd av bestämmelsen i 3 kap. 2 § andra stycket ML. Enligt bestämmelsen undantas från skatteplikt tillhandahållande av lokaler eller andra anläggningar eller del av dessa för sport- eller idrottsutövning. Denna bestämmelse torde i många avseenden ha fått en vid tolkning, varför stora delar av den idrottsverksamhet som tillhandahålls utövare mot avgift undantas från skatteplikt. Undantaget gäller oberoende av vem som står för tillhandahållandet. Vidare undantas i samma bestämmelse upplåtelse av verksamhetstillbehör eller annan inredning för sport- eller idrottsutövning som sker i samband med tillhandahållandet av lokalerna m.m.

7.2 EG:s regler

Huvudregeln är att verksamhet på idrottsområdet är skattepliktig. Det gäller såväl entréavgifter till evenemang som avgifter för sportutövning.

Från skatteplikt undantas i artikel 13.A 1 m i sjätte direktivet vissa tjänster, nära kopplade till sport och idrott, som icke vinstdrivande subjekt omsätter åt dem som deltar i sporten eller idrotten. Medlemsstaterna får uppställa villkor för att andra än offentligrättsliga subjekt skall få undantas enligt momentet m i artikel 13.A 1 (artikel 13.A 2 a). Skattebefrielse får inte medges om sådan befrielse inte är väsentlig för utförandet av det aktuella slaget av transaktioner och inte heller om skattebefrielse främst innebär möjlighet för subjektet i fråga att få ytterligare intäkter vid direkt konkurrens med kommersiella företag vars verksamhet medför skattskyldighet, artikel 13.A 2 b.

Avgränsningen av de skattefria tjänsterna i momentet m medför att entréavgifter för publik till idrottsevenemang omfattas av skatteplikten.

Vad avser entréavgifter till idrottsevenemang får emellertid medlemsstaterna enligt artikel 28.3 b och punkt 1 i bilaga F till sjätte direktivet övergångsvis fortsätta att undanta dessa från skatteplikt. Sverige har i

anslutningsfördraget erhållit rätt att tillämpa detta undantag så länge någon av de tidigare medlemsstaterna gör det.

Beträffande avgifter för tillträde till idrottsevenemang tillåts enligt punkt 12 i bilaga H till det sjätte direktivet att en reducerad skattesats tillämpas. Punkt 13 i samma bilaga tillåter att reducerad skattesats tillämpas för utnyttjande av anläggningar, inrättningar och anordningar o.d. för sport och idrott.

7.3 Nya regler på sport- och idrottsområdet

Regeringens förslag: Avgifter för tillträde till idrottsligt evenemang eller för att utöva idrottslig verksamhet undantas från skatteplikt. Vidare undantas omsättning av tjänster som har ett omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten. Undantagen gäller endast sådan verksamhet som tillhandahålls av staten, kommun eller allmännyttig ideell förening. För motsvarande verksamhet bedriven av annan föreslås att skattesatsen blir 6 procent. Reglerna om undantag från skatteplikten vid uthyrning av fast egendom ändras så att undantaget inte omfattar korttidsuthyrning av lokaler och anläggningar för idrottsutövning.

Utredningens förslag: Utredningen lämnar inget förslag till skattesats för subjekt som inte omfattas av undantaget från skatteplikt. I övrigt överensstämmer förslaget i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Förslaget om att upphäva undantaget enligt reglerna om uthyrning av fast egendom i 3 kap. 2 § ML har avstyrkts av *Byggentreprenörerna*, *Näringslivets Skattedelegation* och *Svenska Revisorssamfundet*. *Riksskatteverket* anser att den föreslagna ändringen

vad avser upplåtelse av lokaler för sport- och idrottsutövning inte bör utformas som ett undantag från vad som är att anse som upplåtelse av rättighet till fastighet utan i stället föras in i 3 kap. 3 § ML som reglerar undantaget från skatteplikt för olika upplåtelser. *Riksidrottsförbundet* hemställer att de tjänster som blir skattepliktiga beläggs med lägsta tillåtna skattesats. I övrigt har remissinstanserna tillstyrkt eller lämnat förslaget utan erinran.

Skälen för regeringens förslag: Sverige har i anslutningsfördraget erhållit rätt att även fortsättningsvis undanta entréavgifter för publik till sport- och idrottsevenemang från skatteplikt.

Som framgår ovan (under rubriken *EG:s regler*) omfattas tjänster nära kopplade till utövandet av/deltagandet i idrottslig verksamhet av undantaget i sjätte direktivet (artikel 13.A 1 m). Kraven är att tillhandahållaren av tjänsten skall vara ett icke vinstdrivande subjekt och att mottagaren av tjänsten skall vara idrottsutövaren. Med ett icke vinstdrivande subjekt torde kunna avses offentligrättsliga subjekt, dvs. stat, kommun och landsting, och allmännyttiga ideella föreningar.

Skattefriheten föreslås omfatta dels – med stöd av anslutningsfördraget – entréavgifter för publik till idrottsevenemang, dels – med stöd av EG:s direktiv – själva tillhandahållandet av den idrottsliga aktiviteten till deltagarna, dvs. deltagarnas avgifter vid utövande av idrott. Som exempel på vad undantaget kommer att omfatta kan nämnas tillträde till simhallar, isbaneanläggningar, tennisbanor och golfbanor, avgifter för deltagande i motionsgymnastik, avgifter avseende ridning i ridskola, startavgifter för deltagande i löpar- och skidlopp, entréavgift till fotbollsmatch m.m.; allt dock under förutsättning att det är staten, kommun eller en allmännyttig ideell förening som tillhandahåller evenemangen åt publik eller tillhandahåller den idrottsliga verksamheten åt utövaren.

Undantag för tjänster som har omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten

Skattefriheten föreslås vidare omfatta omsättning av sådana tjänster som har omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten, såsom upplåtelse i samband därmed av olika sportanordningar, hjälpmedel, tillbehör och redskap vid utövandet av den idrottsliga aktiviteten i fråga (t.ex. uthyrning av baddräkter, badhanddukar, skridskor, racketar m.m.).

Försäljning av sport- och idrottsartiklar

Om den som tillhandahåller en idrottslig aktivitet säljer idrottsartiklar relevanta för den aktuella verksamheten till deltagarna, utgör försäljningen skattepliktig omsättning av varor med normal skattesats

och omfattas således inte av undantaget respektive möjligheten att tillämpa reducerad skattesats. Prop. 1996/97:10

Undantag för upplåtelse av lokaler m.m. för sport- och idrottsutövning

Tillhandahållande av lokaler eller andra anläggningar för sport- och idrottsutövning samt i samband därmed upplåtelse av verksamhetstillbehör eller annan inredning för sport- eller idrottsutövning undantas f.n. från skatteplikt genom 3 kap. 2 § andra stycket ML. Bestämmelsen överensstämmer inte med EG:s regler på idrottsområdet, och den har inte heller någon motsvarighet i EG:s regler om undantag för uthyrning av fast egendom. Regeringen anser inte heller att det är lämpligt att behålla ett undantag för idrottsverksamhet som är utformat som ett undantag för upplåtelse av fastighet. Vid anpassningen till EG:s regler bör bestämmelsen i denna del upphävas och undantag, när sådant i fortsättningen skall göras, bör fortsättningsvis regleras enbart som ett undantag inom idrottsområdet i en ny 11 a § i tredje kapitlet. Regeringen anser vidare att ett förtydligande om att korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för sport- och idrottsutövning inte omfattas av undantaget i 3 kap. 2 § första stycket bör tas in i 3 kap. 3 §. Den nu föreslagna bestämmelsen om undantag på idrottsområdet, 11 a §, kommer att reglera alla sport- och idrottsaktiviteter tillhandahållna av staten, kommun, landsting och allmännyttiga ideella föreningar, inklusive normala upplåtelser av lokaler och olika idrottsanläggningar för idrottsaktiviteter.

Möjlighet att tillämpa en reducerad skattesats

För det fall det inte är staten, kommun, landsting eller en allmännyttig ideell förening utan ett kommersiellt subjekt som omsätter tjänster varigenom någon bereds tillträde till idrottsligt evenemang eller tillfälle att utöva idrottslig verksamhet föreslås omsättningen bli skattepliktig. Enligt punkt 12 i bilaga H i sjätte direktivet kan en reducerad skattesats tillämpas för tillträde till sport- eller idrottsevenemang som tillhandahålls av skattskyldig. Punkt 13 i samma bilaga tillåter att reducerad skattesats tillämpas för utnyttjande av anläggningar, inrättningar och anordningar o.d. för sport och idrott.

För entréavgifter till sport- eller idrottsevenemang kan således en reducerad skattesats tillämpas för verksamheter som tillhandahålls av subjekt som inte omfattas av det föreslagna undantaget i 3 kap. 11 a § ML. Vad beträffar utövande av sport eller idrott tillåter EG-reglerna att en reducerad skattesats tillämpas för utnyttjande av anläggningar m.m. Idrottsutövande som på detta sätt sker i samband med utnyttjande av någon typ av anläggning, inrättning eller anordning torde i praktiken omfatta merparten av den sport eller idrott som utövar mot erläggande av avgift utövar. En begränsning som innebär att en liten del av de sport-

och idrottsaktiviteter som tillhandahålls av kommersiella aktörer skulle vara belagd med full mervärdesskatt torde leda till ytterligare gränsdragningsproblem. Regeringen anser mot denna bakgrund att den idrottsutövning för vilken reducerad skattesats kan medges lämpligen bör motsvara vad som avses med utövande av idrott i förslaget till 3 kap. 11 a §.

Regeringen föreslår att en skattesats om 6 procent skall tillämpas på omsättning enligt 11 a § som tillhandahålls av andra subjekt än de som avses i paragrafen. Genom att kommersiella tillhandahållanden av aktuella tjänster blir skattepliktiga kan en viss förändring av konkurrenssituationen uppstå. Den negativa påverkan skatteplikten därvid kan få för kommersiella subjekt torde dock bli obetydlig eftersom den med skatteplikten förenade avdragsrätten har ett för verksamheten i fråga betydande värde. Vid den nu föreslagna låga skattesatsen torde i stället många verksamheter inom området gynnas ekonomiskt av att beläggas med mervärdesskatt. Detta gäller särskilt verksamheter med betydande investeringsbehov i fråga om byggnader och utrustningar.

8 Införsel av periodiska publikationer

Prop. 1996/97:10

Regeringens förslag: Bestämmelsen i 3 kap. 15 § ML om skattefrihet för införsel av utländska periodiska publikationer som tillhandahålls av utgivaren till prenumeranter här i landet slopas. Samtidigt föreslår regeringen att försändelser som består av utländska periodiska publikationer inte skall omfattas av de regler i 2 kap. 3 § lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. och 112 § tullagen (1994:1550) som gäller för försändelser som utgör ett led i en postorderförsäljning.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag. Utredningen lämnar dock inte något förslag till förändringar i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. och tullagen (1994:1550).

Remissinstanserna: Föreningen Svensk Fackpress motsätter sig att nuvarande regler ändras. Remissinstanserna har i övrigt inte framfört några invändningar mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Enligt 3 kap. 15 § ML undantas även införsel av andra utländska periodiska publikationer än medlemsblad, personaltidningar och organisationstidskrifter från skatteplikt. Undantaget gäller när utländska periodiska publikationer förs in i landet för att av utgivaren tillhandahållas direkt till prenumeranter här i landet med eller utan någons förmedling. Med periodisk publikation avses publikation som enligt utgivningsplanen utkommer med normalt minst fyra nummer om året. Undantaget omfattar därför bl.a. utländska allmänna nyhetstidningar och tidskrifter. EG:s bestämmelser innehåller inget undantag som motsvarar detta, varför Sverige fortsättningsvis inte kan tillämpa en sådan regel. Riksskatteverket har vid kontakter med Finansdepartementet påpekat att paragrafen inte överensstämmer med EG:s regler och att detta har medfört tillämpningssvårigheter. Eftersom EG:s regler inte medger att Sverige har kvar undantaget föreslår regeringen att 3 kap. 15 § ML slopas.

Genom EG:s olika rättsakter regleras både EG-handeln och handeln med tredje land (import). Vid prenumerationer av periodiska publikationer, liksom när sådana publikationer förs in på annat sätt från EG-land, kommer de beskattningsregler som i allmänhet gäller för EG-handel att vara tillämpliga. Dessa regler innebär en generell skatteplikt. Särskilda regler i fråga om i vilket land den skattepliktiga omsättningen skall anses ha ägt rum har införts i 5 kap. 2 § första stycket 4 samt andra och tredje styckena (reglerna om s.k. distansförsäljning). Exempel på distansförsäljning är försäljning per postorder och s.k. teleshopping. Beskattningen av de periodiska publikationer som förs in i landet till prenumeranter från annat EG-land kommer att regleras genom denna bestämmelse.

Vid import, dvs. när en vara förs in till Sverige från en plats utanför EG, skall enligt 1 kap. 1 § första stycket 3 ML mervärdesskatt erläggas

vid sådan import som är skattepliktig. Genom detta förslag kommer det generella undantaget i mervärdesskattelagen från skatteplikt för import av utländska periodiska publikationer som förs in för att tillhandahållas prenumeranter att slopas. EG:s regler innehåller inga bestämmelser som direkt undantar import av periodiska publikationer från skatteplikt, oavsett om importen sker till prenumeranter eller på annat sätt. Däremot finns i EG:s regelverk bestämmelser som syftar till att debitering av småbelopp av tull, skatter och andra avgifter skall undvikas vid import. I artikel 27 och 28 i rådets förordning (EEG) nr 918/83 av den 28 mars 1983 om upprättande av ett gemenskapssystem för tullbefrielse föreskrivs om tullfrihet för försändelser som har ett värde av högst 22 ecu utom till den del en sådan försändelse innehåller alkoholvaror, parfym, luktvatten eller tobaksvaror. Tullfriheten gäller även postorderförsändelser. När det gäller frihet från skatt finns motsvarande bestämmelser i artikel 22 i rådets direktiv 83/181/EEG av den 28 mars 1983 bestämmande omfattningen av artikel 14.1 d i direktiv 77/388/EEG om frihet från mervärdesskatt vid slutlig import av vissa varor. Medlemsstaterna kan enligt artikeln välja att undanta postorderförsändelser från skattefriheten. Denna möjlighet har Sverige utnyttjat. Lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m, som 3 kap. 30 § ML hänvisar till för undantag från skatteplikt, grundas på detta direktiv. Som huvudregel medger lagen skattefrihet för försändelser som har ett värde understigande högst 22 ecu. Undantaget gäller dock enligt 2 kap. 3 § 7 nämnda lag inte om försändelsen utgör ett led i en postorderförsäljning. Även i 112 § tullagen (1994:1550) finns bestämmelser om undantag från skatt vid import av försändelser av mindre värde. Enligt andra stycket skall som huvudregel tull och annan skatt och avgift inte tas ut för en varuförsändelse när den tull och annan skatt och avgift som är föreskriven för försändelsen sammanlagt inte uppgår till ethundra kronor. Inte heller genom denna bestämmelse gäller skattefriheten om försändelsen utgör ett led i en postorderförsäljning. Vad avser försändelser av periodiska publikationer torde i allmänhet värdet av dessa vara så lågt att de understiger de olika nivåerna för skattefrihet. Däremot finns risk för att osäkerhet kan komma att uppstå vid tillämpningen i fråga om dessa försändelser i vissa fall skall anses utgöra ett led i en postorderförsäljning. Skäl saknas att vid import beskatta dessa periodiska publikationer av mindre värde. För att undvika att tillämpningssvårigheter uppstår föreslår regeringen därför att 2 kap. 3 § 7 lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. och 112 § andra stycket tullagen (1994:1550) ändras på sådant sätt att det uttryckligen framgår att försändelser av utländska periodiska publikationer som understiger nämnda värde inte skall omfattas av den särskilda reglering som gäller för en försändelse som utgör ett led i en postorderförsäljning.

9 Ikraftträdande

De nya bestämmelserna bör träda i kraft den 1 januari 1997. Det innebär att de nya reglerna tillämpas i fråga om omsättningar, gemenskapsinterna förvärv och import för vilka skattskyldighet inträder den 1 januari 1997 eller senare.

I vissa fall kan förskottsbetalning helt eller delvis ha skett före ikraftträdandet i fråga om en leverans eller ett tillhandahållande som sker den 1 januari 1997 eller senare. Enligt 1 kap. 3 § tredje stycket ML jämfört med första stycket samma paragraf inträder i ett sådant fall skattskyldigheten inte förrän vid leveransen eller tillhandahållandet, om omsättningen inte var skattepliktig redan vid betalningen. Det innebär att, för de omsättningar för vilka skatteplikt nu föreslås infört, mervärdesskatt kan komma att tas ut även i vissa fall när betalning erlagts i förskott före ikraftträdandet. *Lagrådet* har framhållit att praktiska problem kommer att uppstå för många av de som blir skattskyldiga genom detta förslag om, såsom regeringen har föreslagit, denna regel skall tillämpas. Motsvarande synpunkter har Teatrarnas Riksförbund framställt i en skrivelse till regeringen. Regeringen anser att de skäl *Lagrådet* redovisar i sitt yttrande mot att tillämpa regeln i 1 kap. 3 § tredje stycket bör beaktas. Även om problemen inte får överdrivas, är det naturligtvis enklare för berörda företag att inte behöva ta hänsyn till förskotten. En övergångsbestämmelse som inskränker paragrafens tillämpning bör därför införas. Det bör dock inte komma i fråga att helt avstå från beskattning i de fall betalning sker före årsskiftet 1996/97. Införandet av ett sådant undantag skulle inom vissa områden kunna ge upphov till ej obetydliga skatteplaneringsåtgärder. Regeringen föreslår därför att 1 kap. 3 § tredje stycket inte skall tillämpas om den som omsätter sådana tjänster som genom denna lag blir skattepliktiga erhållit ersättning senast den 30 september 1996 och ersättningen avser tjänster som skall tillhandahållas den 1 januari 1997 eller senare.

10 Ekonomiska effekter

Införande av mervärdesskatteplikt på en från skatteplikt tidigare undantagen vara eller tjänst innebär att producenten av den ifrågavarande varan och tjänsten får rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. Denna avdragsrätt ger upphov dels till minskade skatteintäkter för staten, dels till lägre kostnader för insatsförbrukning och investeringar inom de områden som är föremål för mervärdesskattebeläggningen. Storleken på denna avdragseffekt beror bl.a. på verksamhetens förädlingsgrad och omsättning. Under förutsättning att priset på den ifrågavarande varan eller tjänsten är kostnadsbestämt kommer den kostnadsreduktion som avdragsrätten ger upphov till också minska underlaget för utgående mervärdesskatt. Den utgående mervärdesskatten på försäljningen av varan eller tjänsten bidrar dock till att öka skatteintäkterna i den mån som försäljningen riktar sig till icke skattskyldiga personer utan avdragsrätt för ingående moms. Nettoeffekten på skatteintäkterna beror således på en rad faktorer och den kan vara negativ om t.ex.

förädlingsgraden, skattesatsen eller den andel av försäljningen som riktar sig till icke skattskyldiga är tillräckligt låg. Vid beräkningen av den statsfinansiella effekten av de föreslagna mervärdesskattebelägningarna på utbildnings-, kultur- och idrottsområdet har nämnda effekter beaktats. Det statistiska underlaget för beräkningarna är dock i flera fall bristfälligt eftersom officiell statistik saknas. Beräkningarna är statiska i den meningen att reformernas eventuella effekter på konsumenternas efterfrågan inte beaktas.

Utbildningsområdet

Förslaget innebär att mervärdesskatt med 25 procent skall tillämpas på utbildning för personliga ändamål, personalutbildning, uppdragsutbildning och arbetsmarknadsutbildning som tillhandahålls av kommunerna. Utbildning inom grund-, gymnasie- och högskola, övrig studiestödsberättigad utbildning, studieförbundens cirklar och kommunala kulturskolor kommer även fortsättningsvis vara undantagna från skatteplikt.

Den kvantitativt mest betydelsefulla utbildningen för personliga ändamål som föreslås bli föremål för mervärdesskattebeläggning är körkortsutbildning. Den varaktiga nettobudgetförstärkningen för den konsoliderade offentliga sektorn av en mervärdesskattebeläggning av körkortsutbildning kan beräknas till 0,15 miljarder kr per år. Den varaktiga nettobudgeteffekten tar hänsyn till att prisnivån blir högre än vad den skulle varit i frånvaro av mervärdesskattebelägningen och att olika basbeloppsanknutna transfereringar till hushållen därför blir högre fr.o.m. år 1998. I beräkningen har det också tagits hänsyn till att körskolorna inte skall omfattas av avdragsförbudet för ingående mervärdesskatt på bilar. Om den kostnadsökning som mervärdesskattebelägningen medför för körskolorna fullt ut övervältras framåt på konsumentpriset kan priset på körlektionerna i genomsnitt komma att öka med omkring 17 procent.

Mervärdesskattebeläggning av utbildningstjänster som köps av skattskyldiga företag ger upphov till en varaktig nettobudgetförsvagning för den konsoliderade offentliga sektorn på -0,06 miljarder kr. Denna budgetförsvagning beror på utbildningsföretagens utökade rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt.

Det nya systemet för ingående mervärdesskatt i kommunernas icke skattepliktiga verksamhet, som innebär att kommunsektorn kollektivt finansierar enskilda kommunala myndigheters avdrag för ingående mervärdesskatt, medför att kommunsektorn som helhet drabbas av ökade utgifter när all personalutbildning m.m. omfattas av mervärdesskatteplikt. En enskild kommunal myndighets marginalkostnad för personalutbildning m.m. kommer dock inte påverkas av denna mervärdesskattebeläggning.

Arbetsmarknadsutbildning som länsarbetsnämnden och arbetsförmedlingen upphandlar från AmuGruppen och utbildningsföretag torde i stort sett redan i dag vara belagd med mervärdesskatt. Vad beträffar arbetsmarknadsutbildning som upphandlas av kommunerna är tillämpningen av den nuvarande lagstiftningen oklar. I den utsträckning som denna arbetsmarknadsutbildning för närvarande inte är belagd med mervärdesskatt medför förslaget om generell mervärdesskattebeläggning av arbetsmarknadsutbildning att kommunerna får en utökad rätt till avdrag för ingående skatt inom det ordinarie mervärdesskattesystemet. Detta ger upphov till en budgetförstärkning för kommunsektorn och en motsvarande budgetförsvagning för staten. Eftersom enskilda kommuners kostnader i produktionen av arbetsmarknadsutbildning inte inkluderar mervärdesskatt under det nuvarande systemet kommer mervärdesskattebeläggningen inte påverka det pris som länsarbetsnämnden och arbetsförmedlingen betalar för dessa utbildningstjänster.

Mervärdesskattebeläggningen av personalutbildning m.m. och rätten till avdrag för ingående skatt i produktionen av arbetsmarknadsutbildning medför sammantaget en budgetförsvagning för kommunsektorn och en budgetförstärkning för staten på omkring 0,07 miljarder kr per år.

Sammantaget medför de föreslagna mervärdesskattebeläggningarna på utbildningsområdet en varaktig nettobudgetförstärkning för staten på 0,16 miljarder kr per år och för den konsoliderade offentliga sektorn på 0,09 miljarder kr per år.

Kulturområdet

Förslaget om mervärdesskattebeläggning med 6 procent av upphovsrätter m.m. och införande av mervärdesskatt på tjänster som avser bearbetning m.m. av kinematografisk film förväntas medföra en varaktig nettobudgetförsvagning för den konsoliderade offentliga sektorn på 0,02 miljarder kr per år. Förslaget, som innebär att samtliga produktions- och distributionsled beläggs med mervärdesskatt, ger upphov till utökade möjligheter för avdrag av ingående skatt i bl.a. film- och musikproduktion. Den s.k. kumulativa mervärdesskatteeffekt som från och med den 1 juli 1996 gäller vid t.ex. visning av biograffilm, och som innebär att mervärdesskatteinnehållet i biljettpriset överstiger den formella skattesatsen på 6 procent, avskaffas genom den föreslagna mervärdesskattebeläggningen.

Sveriges Television AB, Sveriges Radio AB och Sveriges Utbildningsradio AB hör, tillsammans med vissa allmännyttiga ideella föreningar, till de icke skattskyldiga personer som saknar avdragsrätt för ingående skatt och som därför kan komma att påverkas negativt av införande av mervärdesskatt på upphovsrätter och framställning etc. av kinematografisk film. Priset exkl. mervärdesskatt på de -svenskt producerade film- och musikrättigheter som public service-företagen köper kan visserligen förväntas falla i samband med

mervärdesskattebeläggningsen. Större delen av de upphovsrätter som public service-företagen förvärvar är dock utländska varför avlyftseffekten får begränsad betydelse. Regeringen gör bedömningen att en viss kostnadsökning för public service-företagen därmed kommer att uppstå som en följd av mervärdesskattebeläggningsen av upphovsrätter och framställning etc. av kinematografisk film. Regeringen avser att återkomma med förslag om kompensation för public service-företagen.

Förslaget om mervärdesskattebeläggningsen av entréavgifter till teater, konserter, cirkus och opera m.m. med 6 procent beräknas vara statsfinansiellt neutralt. Införande av rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt på dessa områden medför tillsammans med en låg skattesats att entréavgifterna i genomsnitt inte behöver höjas för att kompensera för mervärdesskattebeläggningsen. Detta gäller både för offentligt subventionerade verksamheter, där avdragsrätten för ingående mervärdesskatt begränsas i proportion till entréavgifternas andel av de totala intäkterna, och för icke subventionerade verksamheter.

Regeringen gör bedömningen att förslaget om mervärdesskattebeläggningsen av kommersiella bibliotek och kommersiell arkiv- och museiverksamhet ger upphov till en statsfinansiellt försumbar effekt. Statistik visar dock att kommersiell museiverksamhet i viss utsträckning kan gynnas av att mervärdesskatt med 6 procent införs.

Sammantaget medför de föreslagna mervärdesskattebeläggningsarna på kulturområdet en varaktig nettobudgetförsvagning för staten och den konsoliderade offentliga sektorn på 0,02 miljarder kr per år.

Idrottsområdet

För kommersiell verksamhet inom idrottsområdet, dvs. ej stat, kommun, landsting och allmännyttiga ideella föreningar, föreslås att mervärdesskatt skall införas med en skattesats om 6 procent. Statistik baserad på enskilda företags årsredovisningar visar att förädlingsgraden för kommersiella idrottsverksamheter som tennis, gym och golf är förhållandevis låg. Detta innebär att företag verksamma inom dessa områden i allmänhet kommer att gynnas av den föreslagna mervärdesskattebeläggningsen med 6 procent. För kommersiella ridskolor är förädlingsgraden något högre: icke mervärdesskattebelagda kostnader uppgår i genomsnitt till omkring 60 procent av omsättningen. Den dolda mervärdesskatten i ridskolornas lektionsavgifter uppgår därför för närvarande till omkring 8 procent av lektionsavgiften. Detta innebär att de kommersiella ridskolorna inte påverkas negativt av en mervärdesskattebeläggningsen med 6 procent. Även när hänsyn tas till de ökade fullgörandekostnader som en mervärdesskattebeläggningsen innebär visar beräkningarna att de kommersiella ridskolornas lektionsavgifter inte behöver höjas för att kompensera för mervärdesskattebeläggningsen.

De föreslagna mervärdesskattebeläggningsarna på idrottsområdet beräknas ge upphov till en varaktig nettobudgetförsvagning för staten och den konsoliderade offentliga sektorn på 0,05 miljarder kr per år.

Sammanlagda ekonomiska effekter

Sammantaget medför de föreslagna mervärdesskattebeläggingarna på utbildnings-, kultur- och idrottsområdet en varaktig nettobudgetförstärkning för den konsoliderade offentliga sektorn på 0,02 miljarder kr per år och en varaktig nettobudgetförstärkning för staten på 0,09 miljarder kr per år.

De föreslagna mervärdesskattebeläggingarna medför att antalet skattskyldiga personer ökar vilket tenderar att öka skattemyndigheternas administrationskostnader. Regeringen gör dock bedömningen att de föreslagna förändringarna på bl.a. utbildningsområdet innebär en förenkling och en större enhetlighet i beskattningen i förhållande till dagens system. De föreslagna förändringarna innebär därför sammantagna inte någon förändring av skattemyndigheternas administrationskostnader. Regeringen bedömer inte heller att förslaget kommer att medföra någon ökad belastning för domstolarna.

11 Författningskommentar

Prop. 1996/97:10

11.1 Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

3 kap.

2 §

Undantag från skatteplikt för omsättning av tjänster varigenom någon bereds tillfälle att utöva idrottslig verksamhet kommer att regleras i 3 kap. 11 a § ML. Andra stycket i paragrafen, som avser upplåtelse av lokal eller andra anläggningar eller del av dessa för sport- eller idrottsutövning m.m., slopas därför.

3 §

I punkten anges att undantaget från skatteplikt inte omfattar korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning. Regeringen anser det lämpligt att genomgående endast använda begreppet idrott i lagtexten. Någon skillnad av begreppets omfattning mot tidigare reglering som innehöll orden sport eller idrott är dock ej avsedd. Med korttidsupplåtelse avses i princip all utövning av sport eller idrott mot avgift som sker i lokal eller på anläggning. Som exempel kan nämnas upplåtelse av banor för badminton, tennis (oavsett om uthyrningen avser strötimmar eller kontrakt per säsong), bowling, golf och upplåtelse av idrottshall för gymnastik. Utanför tillämpningsområdet för korttidsupplåtelse kommer endast vissa speciella situationer att hamna, såsom när ett företag eller en konferensanordnare för en längre tid och med uteslutande av alla andra hyr en idrottsanläggning (ej enstaka bana i en större anläggning) eller idrottslokal.

8 §

För att omsättning av utbildning skall undantas från skatteplikt krävs enligt *första stycket punkten 1* att den skall avse grundskole-, gymnasieskole- eller högskoleutbildning. Dessutom krävs att utbildningen skall anordnas av det allmänna (stat, kommun eller landsting) eller av någon som erkänts av det allmänna. Med av det allmänna erkänd utbildningsanordnare avses den som med det allmännas stöd genom lag, författning eller tillstånd anordnar sådan utbildning där det klart framgår att den tillhandahålls som ett led i det allmännas utbildningsinsatser. Anordnare är den som gentemot eleven enligt lag, författning eller genom tillstånd av det allmänna står som huvudman för utbildningen.

För att kunna avgöra vilken utbildning som skall undantas från skatteplikt skall bedömningen ske med ledning av dels de allmänna skolformerna för grundskole- och gymnasieskoleutbildningen omnämnda i skollagen (1985:1100), dels reglerna för sådan utbildning på högskola och universitet som ges med stöd av högskolelagen (1992:1434) och lagen (1993:792) om tillstånd att utfärda vissa examina. Vidare bör med

den ordinarie skolgången även avses utbildning som ges med stöd av lagen (1991:1108) om statens skolor för vuxna och lagen (1996:339) om försöksverksamhet med viss kvalificerad yrkesutbildning.

Skollagen (1985:1100) reglerar det offentliga skolväsendet för barn, ungdom och vuxna. Om bedömningen av vad som skall anses som grundskole- och gymnasieskoleutbildning anordnad av det allmänna eller av utbildningsanordnare som är erkänd av det allmänna sker utifrån denna lag kommer bl.a. grundskolan, gymnasieskolan och den kommunala vuxenutbildningen att undantas från beskattning. I detta undantag ingår även yrkesutbildning som ges i dessa former. Motsvarande omsättning av utbildningstjänster som anordnas av enskilda fysiska eller juridiska personer (fristående skolor) och som regleras i skollagen kommer också att bli skattebefriade. Den typ av fristående skolor som benämns kompletterande skolor regleras i förordningen (1993:884) om offentligt stöd till fristående skolor. Någon anledning att behandla fristående skolor och kompletterande skolor olika i mervärdeskattehänseende finns inte. Genom att bedöma vad som skall avses med högskoleutbildning anordnad av det allmänna eller en av det allmänna för utbildningen erkänd utbildningsanordnare med hjälp av högskolelagen (1992:1434) och lagen (1993:792) om tillstånd att utfärda vissa examina undantas sådan utbildning vid universitet och högskolor under statligt, kommunalt och landstingskommunalt huvudmannaskap samt högskolor som genom sin rätt att utfärda examina godkänts av det allmänna.

Den grundskole-, gymnasieskole- och högskoleutbildning som således skall undantas är sådan angiven utbildning som antingen anordnas av det allmänna, t.ex. grundskoleutbildning i kommunal regi, eller utbildning som anordnas av utbildare som erkänts av det allmänna. Som exempel på det sistnämnda kan nämnas fristående skolor som regleras i skollagen men som för den skull inte är offentlighetsliga subjekt, eller företags anordnande av yrkesutbildning enligt lagen (1996:339) om försöksverksamhet med viss kvalificerad yrkesutbildning. Skattefriheten är knuten till vilken typ av utbildning som anordnas. Undantaget från skatteplikt för utbildningsanordnarna gäller därför endast för den utbildning som de på detta sätt blivit av det allmänna godkända att anordna. För annan utbildning som utbildningsanordnaren eventuellt tillhandahåller gäller vanliga regler. Om en gymnasieskola skulle tillhandahålla en utbildning utanför den ordinarie gymnasieutbildningen mot ersättning, kommer denna utbildning att beskattas på vanligt sätt. Detta gäller oavsett om ämnet som den aktuella utbildningen avser ingår i kursplanen för de elever som genomgår den ordinarie gymnasieutbildningen. En gymnasieskola som har körkortsutbildning på schemat kan således inte skattefritt bedriva sådan körkortsutbildning till annan än den som genomgår gymnasieutbildningen.

Första stycket *punkten 2* kommenteras i den allmänna motiveringen, avsnitt 5.3.

Avskaffande av direktkravet

I paragrafen finns ingen motsvarighet till det nuvarande s.k. direktkravet (se även den allmänna motiveringen, avsnitt 5.3). Om en utbildningsanordnare, som är ansvarig för en skattebefriad utbildning, uppdrar åt en underentreprenör att hålla viss del av utbildningen, kommer även denna utbildningstjänst att undantas från skatteplikt. Någon skattepliktig omsättning uppstår inte heller om underentreprenören i sin tur anlitar någon att utföra denna utbildning. Frågan om skatteplikt blir därför inte som tidigare knuten till åt vem utbildningstjänsten tillhandahålls, utan i stället i vilken verksamhet utbildningen ges. Utbildare som anlitas för en skattebefriad utbildning blir därför inte mervärdesskatteskyldig för de utbildningstjänster de omsätter. Som exempel på detta kan nämnas att en utomstående lärare anlitas av gymnasieskolor, fristående skolor eller högskolor för att tillhandahålla viss del av utbildningen. Avsikten är att det skall vara neutralt ur mervärdesskattesynpunkt om den som anlitas är en kommersiell utbildare eller t.ex. en kommunal skola. På motsvarande sätt undantas utbildningstjänster som utförs i en studiestödsberättigad utbildning. Oavsett vem som i praktiken undervisar eleven kommer utbildningstjänsten att undantas såvida den utförs på den ansvarige utbildningsanordnarens vägnar. Även den utbildning som tillhandahålls på uppdrag av kommun eller landsting enligt lagen (1993:802) om entreprenadförhållanden inom skolan eller skollagen (1985:1100) undantas från skatteplikt på detta sätt.

Utbildningsbegreppet

Vad som för närvarande skall avses med en utbildningstjänst definieras i prop. 1989/90:111 s.110. "Tjänsten skall avse en undervisande och systematisk presentation av ett ämne. Detta ämne får inte ha en alltför allmän karaktär. De förhållanden som belyses får inte vara isolerade företeelser utan skall utgöra en integrerad del av ett studieprogram. De som åtnjuter tjänsten skall delta aktivt i undervisningen för att erhålla en viss kompetensnivå." Syftet med denna definition är att skilja skattefri utbildning från konsulttjänster av olika slag, informationslämnande och anordnande av konferenser, vilka tjänster omfattas av skatteplikten. Genom nu föreliggande förslag kommer skattesituationen att bestämmas utifrån den utbildning i vilket tillhandahållandet sker. Undervisningens längd och form kommer att sakna betydelse under förutsättning att undervisningen tillhandahålls till eleverna för den skattebefriade utbildningen. En gymnasieskola kan uppdra åt en utbildare att självständigt handha utbildningen i ett ämne, likväl som uppdraget kan bestå i att utbildaren håller ett föredrag under en timmes tid. Under förutsättning att dessa tjänster ingår i kursplan o.d. för den skattebefriade utbildningen skall båda dessa tjänster undantas från skatteplikt.

Begränsningen av vad som skall vara skattefritt ligger i att uppdraget skall avse den utbildning den ansvarige utbildningsanordnaren är skyldig att ge. I princip handlar det därför om utbildning som skolan själv kan ge men av någon anledning anser det lämpligt att uppdra åt annan att utföra. Eftersom vad som är skattebefriad utbildning i många avseenden kommer att förändras genom detta förslag kommer tidigare avgränsningar som skett genom utbildningsbegreppet i stort sett att sakna betydelse. Se dock författningskommentaren till 5 kap. 6 §.

Enligt *andra stycket* omfattas även omsättning av varor och tjänster som omsätts som ett led i utbildningen av undantaget från skatteplikt under förutsättning att den utbildning som tillhandahålls inte omfattas av skatteplikt. I denna del överensstämmer EG:s regler med nuvarande svenska mervärdesskatteregler. Någon avsikt att förändra innebörden av tillämpningen gentemot tidigare reglering finns således inte. Såsom avgränsning gentemot skattepliktig verksamhet angavs i prop. 1989/90:111 s. 110 bl.a: "Skattefriheten bör inte ges en sådan omfattning att den blir en konkurrensfördel gentemot sådana subjekt som enbart bedriver skattepliktig verksamhet." Detta innebär, liksom hittills, att tillämpningen bör vara restriktiv. Undantaget från skatteplikt för detta slags omsättning gäller för den utbildare som omsätter den skattebefriade utbildningstjänsten. Undantaget gäller oavsett om det är den ansvarige utbildningsanordnaren eller en underentreprenör som omsätter den skattebefriade utbildningen.

Uppdragsutbildning

I paragrafens *tredje stycke* anges att utbildning som utbildare tillhandahåller mot ersättning från en uppdragsgivare och där uppdragsgivaren utser de personer som skall utbildas (uppdragsutbildning) är skattepliktig. Detta medför att t.ex. arbetsmarknadsutbildning som kommuner, folkhögskolor och högskolor säljer till länsarbetsnämnden skall vara skattepliktig. Utbildningstjänst som en högskola säljer till företag kommer att bli skattepliktig, oavsett om utbildningen tillhör högskolans ordinarie utbud eller om den tas fram enbart för företagets behov. Vidare kommer de utbildningar som folkhögskolor och komvux tillhandahåller till olika uppdragsgivare på motsvarande sätt att bli skattepliktiga. Sammantaget innebär detta att utbildningstjänster som ett företag upphandlar åt sina anställda kommer att vara belagda med mervärdesskatt oavsett vem som tillhandahåller utbildningen. I huvudsak torde motsvarande skattemässiga situation i flertalet fall gälla redan i dag på grund av det s.k. direktkravet.

När en utbildningsanordnare som anordnar skattebefriad utbildning (gymnasieskola, fristående skola, högskola m.m.) uppdrar åt en annan sådan utbildningsanordnare att hålla del av utbildningen skall skattefrihet däremot gälla. Eftersom någon motsvarighet till det tidigare s.k. direktkravet inte finns kommer även dessa tillhandahållanden att vara undantagna från skatteplikt. Det kan röra sig om att en kommunal

gymnasieskola uppdrar åt en fristående skola eller en gymnasieskola i annan kommun att tillhandahålla viss del av deras utbildning. Det kan även vara så att en utbildningsanordnare, som tillhandahåller utbildning som är undantagen av det skälet att den berättigar till studiehjälp, uppdrar åt annan utbildningsanordnare i samma kategori att hjälpa till med viss del av utbildningen. Dessa situationer faller dock enligt ordalydelsen under begreppet uppdragsutbildning. Någon avsikt att denna omsättning skall vara skattepliktig finns inte. I lagtexten har därför denna situation undantagits särskilt.

11 §

Nuvarande punkterna 1, 3 och 7 upphävs. Reducerad skattesats införs för områdena motsvarande punkterna 1 och 3, se 7 kap. 1 § tredje stycket 2 och 5.

I *punkt 1* (tidigare 2) undantas utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk. Begreppets innebörd motsvarar i denna del den förutvarande punkten 2. I likhet med nuvarande tillämpning av bestämmelsen avses inte att någon skillnad i mervärdesskattelhänseende skall uppstå beroende på i vilken form konstnären väljer att bedriva sin verksamhet (enskild firma, aktiebolag m.m.). Vad avser skattesatsen för upplåtelse och överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av en utövande konstnärs framförande regleras detta i 7 kap. 1 § tredje stycket 5.

Punkterna 2–4 (tidigare 4–6) som utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag kommenteras i den allmänna motiveringen, avsnitt 6.3.3.

Upphävandet av *punkten 7* kommenteras i den allmänna motiveringen, avsnitt 6.3.4.

I *punkt 5* införs undantag från skatteplikt för av det allmänna understödd folkbildningsverksamhet som tillhandahålls av studieförbund. Studiecirkelar och kurser i olika former kommer genom detta förslag att undantas från skatteplikt. Undantaget enligt denna punkt omfattar dock endast den traditionella folkbildningsverksamheten som understöds av det allmänna och således inte sådan utbildningsverksamhet som studieförbunden på kommersiella villkor tillhandahåller företag och andra. I sådana fall föreligger skatteplikt under förutsättning att utbildningen utgör yrkesmässig verksamhet. I förordningen (1991:977) om statsbidrag till folkbildningen anges att statsbidrag inte får användas till verksamheter med kommersiellt syfte. Se vidare den allmänna motiveringen, avsnitt 6.3.5.

I *punkt 6* medges undantag för kulturbildningsverksamhet som drivs i kommunal regi. Om verksamheten bedrivs i annan form, t.ex. genom aktiebolag, medför den skattskyldighet. Avsikten med undantaget är framför allt att den verksamhet som bedrivs i kommunala kultur- och musikskolor skall undantas från skatteplikt (se även den allmänna motiveringen avsnitt 6.3.6). Det förekommer även att kommunen bedriver kulturbildningsverksamhet enbart inom vissa delar av kulturområdet, som annars kan ingå i kulturskolornas verksamhet, t.ex. teater och bild. Någon skillnad ur mervärdesskattesynpunkt beroende på hur kulturbildningsverksamheten benämns avses inte.

11 a §

Genom paragrafens formulering får begreppet idrott (idrottsligt evenemang och idrottslig verksamhet) en central betydelse. Regeringen är medveten om att frågan vad som är sport eller idrott och därmed innefattas i begreppen idrottsligt evenemang respektive idrottslig verksamhet kan förorsaka vissa gränsdragningsproblem. Någon enhetlig eller heltäckande definition finns inte och kan knappast skapas för alla

situationer. Riksidrottsförbundet definierar vissa begrepp i sitt nya idéprogram (verksamhetsidé och riktlinjer för idrottsrörelsen in i 2000-talet, se tidskriften Svensk Idrott 1/96). Där sägs bl.a. att "Idrott är fysisk aktivitet som vi utför för att kunna prestera mera, ha roligt och må bra" och "Idrott består av träning och lek, tävling och uppvisning". Inte heller dessa uttalanden torde i alla sammanhang kunna användas för att avgränsa vad som i mervärdesskattelagens mening skall anses som sport eller idrott. I stora delar måste därför bedömningen av vad som är sport eller idrott i mervärdesskattelagens mening överlämnas till rättstillämpningen. Vägledning torde dock kunna hämtas från hur undantaget från skatteplikt för tillhandahållande av lokaler eller anläggningar för sport- eller idrottsutövning har tillämpats. Det är framför allt svårt att avgöra vad som är sport/idrott och vad som i stället är rekreation/förströelse/nöje. Att utnyttja en simhall för simning får anses som sport eller idrott medan ett besök på ett äventyrsbad måste ses som rekreation. På samma sätt kan inte go-cartåkning på t.ex. tivoli anses som sport eller idrott. Av nämnda fall framgår således att aktivitetens syfte i allmänhet att bedriva sport eller idrott på en härför avsedd anläggning är viktig vid bedömningen av om en idrottstjänst skall anses omsatt eller inte. Den enskilde besökarens syfte med aktiviteten kan således inte tillmätas någon betydelse. Det kan vidare presumeras att kurser som anordnas i olika sällskapsdanser, utan en direkt koppling till tävlingsverksamhet, inte är sport eller idrott i mervärdesskattelagens mening. Golfträning som bedrivs på en s.k. driving-range (område eller lokal med möjlighet att öva golfslag) får däremot anses vara så nära förknippad med själva golfutövandet att denna verksamhet i mervärdesskattelagens mening måste anses som idrott. Vad avser transport i skidliftar betraktas sådana tjänster i mervärdesskattehänseende som personbefordran (se prop. 1991/92:50 s.15). Någon förändring av detta förhållande är inte avsedd genom denna proposition. Den nya bestämmelsen i 3 kap. 11 a § avser således inte skidliftarna. Liksom hittills kommer reducerad skattesats med 12 procent att tillämpas vid tillhandahållande av transport i skidliftar som görs i yrkesmässig verksamhet.

Med utövande av idrottslig verksamhet avses inte enbart praktiskt utövande av sport eller idrott. Även sådan idrottslig verksamhet som, förutom det huvudsakliga praktiska momentet, till mindre delar består av ett teoretiskt moment med instruktion eller handledning av ledare kan undantas från skatteplikt under förutsättning att tjänsten tillhandahålls utövaren. Exempel på detta kan vara idrottsutövande i golfskolor, ridskolor, tennis-skolor, simskolor, ishockey-skolor, fotbollsskolor m.m. Detta avser även enstaka lektioner som framför allt ges i skid-, tennis-golf- och ridskolor. Däremot kan inte eventuella kostnader för logi, kost, resor, litteratur m.m. ingå i begreppet idrottslig verksamhet eller undantas som en tjänst som har ett omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten. En teoretisk utbildning som berör sport eller idrott och som antingen inte riktar sig till utövaren (t.ex. tränarutbildning) eller som inte huvudsakligen innehåller praktiskt

utövande av sport eller idrott kan inte anses som idrottslig verksamhet. Exempel på det sistnämnda kan vara föreläsningar och kurser för idrottsmän i ämnen som kostlära, psykologi m.m.

Som skattebefriad idrottsutövning avses inte verksamhet som enbart består av uthyrning av redskap o.d. för idrottsutövning. Skatteplikt föreligger således för uthyrning av idrottsredskap som sker i sportaffärer eller genom särskilda uthyrare. I normalfallet föreligger därför inte skattefrihet för t.ex. uthyrning av skidor, cyklar, windsurfingbrädor eller kanoter. Särskilda regler föreslås dock för uthyrning som sker av anordnaren i omedelbart samband med att någon bereds möjlighet att utöva idrottslig verksamhet.

Med omsättning av tjänster med omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten som anges i paragrafens *första stycke andra meningen* avses upplåtelse i samband därmed av olika sportanordningar, hjälpmedel, tillbehör och redskap vid utövandet av den idrottsliga aktiviteten i fråga (t.ex. uthyrning av baddräkter, badhanddukar, skridskor, racketar m.m.). Skattefriheten för dessa tjänster förutsätter att tillhandahållandet sker genom anordnaren. Utrymmet för att tillämpa undantaget från skatteplikt är mycket begränsat och i huvudsak torde olika typer av uthyrningsverksamhet enligt ovan komma i fråga. Som framgår av föregående stycke kan vid idrottslig verksamhet, t.ex. golfskolor och tennisskolor, varken tillhandahållande av kost, logi, resor eller litteratur anses som tjänster med omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten.

Undantaget från skatteplikt för stat och kommun i paragrafens *andra stycke* gäller endast när verksamheten bedrivs i egen regi.

Lagrådet har förordat en något annan lagteknisk utformning av paragrafen. Avsikten med den i lagrådsremissen föreslagna regeln är bl.a. att den skall utgöra en definition av idrottsområdet. Regeringen anser, med hänsyn till kopplingen mellan denna regel och bestämmelsen om tillämplig skattesats i 7 kap. 1 § tredje stycket 6, att den i lagrådsremissen föreslagna utformningen är att föredra.

15 §

Paragrafen föreslås upphävd. Förslaget kommenteras i den allmänna motiveringen, avsnitt 8.

16-17 §§

I paragraferna har ändring gjorts till följd av att 15 § föreslås upphävd.

5 kap.

6 §

Som en följd av att begreppet utbildning används i 3 kap. 8 § ersätts ordet undervisning i *första stycket punkten 1* med utbildning. Med utbildning i denna punkt avses utbildning som är skattefri med stöd av 3 kap. 8 § och skattepliktig utbildning som motsvarar utbildningsbegreppet enligt följande definition som gavs i prop. 1989/90:111 s. 110: "Tjänsten

skall avse en undervisande systematisk presentation av ett ämne. Detta ämne får inte ha en alltför allmän karaktär. De förhållande som belyses får inte vara isolerade företeelser utan skall utgöra en integrerad del av ett studieprogram. De som åtnjuter tjänsten skall delta aktivt i undervisningen för att erhålla en viss kompetensnivå.”

7 kap.

1 §

Tredje stycket

Genom *punkten 2* medges reducerad skattesats för tillträde till vissa föreställningar. Tillhandahållandet av dessa undantogs tidigare från beskattning enligt 3 kap. 11 § 3. Beskattningsunderlaget utgör avgiften för tillträde till föreställningarna. Ordalydelsen har anpassats till EG:s regler, *punkten 7* i bilaga H till sjätte direktivet.

Punkten 3 som fått sin utformning i huvudsaklig överensstämmelse med *Lagrådets* förslag behandlas i den allmänna motiveringen, avsnitt 6.3.3.

I *punkten 4* medges reducerad skattesats vid upplåtelse och överlåtelse av vissa upphovsrättigheter. Bestämmelsen är överförd från nuvarande 3 kap. 11 § 1. De omsättningar vid vilka reducerad skattesats avses tillämpas motsvarar de omsättningar som enligt nuvarande ordning undantas från skatteplikt.

Bestämmelsen i *punkten 5* är överförd från nuvarande 3 kap. 11 § 2. De upplåtelser och överlåtelser av rättigheter till ljud- eller bildupptagningar av en utövande konstnärs framförande vid vilka reducerad skattesats skall tillämpas motsvarar de omsättningar av sådana rättigheter som enligt nuvarande ordning undantas från skatteplikt. Vad avser ersättning för konstnärens framförande undantas dessa även fortsättningsvis från skatteplikt, se 3 kap. 11 § 1.

Genom *punkten 6* framgår att en lägre skattesats skall gälla för de tjänster som definieras i 3 kap. 11 a § första stycket i de fall de ej tillhandahålls av sådant subjekt som nämns i andra stycket. *Lagrådet* har förordat en något annan lagteknisk utformning av paragrafen. Med hänsyn till att det klart skall vara definierat för vilka tjänster den reducerade skattesatsen skall tillämpas anser regeringen att den i lagrådsremissen föreslagna lydelsen är att föredra. *Lagrådet* har vidare påpekat att transport i skidliftar omfattas av skattesatsen 12 procent men att denna tjänst torde kunna anses som en tjänst varigenom någon bereds tillfälle att utöva idrottslig verksamhet. Transport i skidliftar skulle därigenom omfattas av denna punkt. Regeringen anser att transport i skidliftar liksom hittills är att se som personbefordran och således inte skall anses som en tjänst varigenom någon bereds tillfälle att utöva idrottslig verksamhet. Ett uttalande av denna innebörd har även gjorts i

författningskommentaren till 3 kap. 11 a §. Något särskilt angivande i Prop. 1996/97:10 lagtexten om detta förhållande anser regeringen inte är nödvändigt.

8 kap.

13 a §

I paragrafen regleras begränsning av avdragsrätten för ingående skatt för olika föreställningar till den del intäkten i verksamheten utgörs av bidrag eller stöd från det allmänna som inte utgör ersättning för omsatt tjänst. Med bidrag eller stöd avses framför allt kontanta bidrag. I den mån annat ekonomiskt stöd i annan form är urskiljbart skall även avdragsrätten begränsas med hänsyn till detta. Avdragsrätten skall naturligtvis inte reduceras i de fall det allmänna köper varor eller tjänster, dvs. betalningen utgör ersättning för omsatt vara eller tjänst. Som exempel kan nämnas att en kommunal skola köper tillträde till föreställningar för skolans elever. Med det allmänna avses staten, landsting och kommun. Liksom vid blandad verksamhet är storleken av den faktiska andelen avdragsgill ingående skatt inte känd under löpande år, eftersom det först vid årets utgång kan konstateras hur stor den skattepliktiga omsättningen är i förhållande till den totala omsättningen inklusive erhållna bidrag. Avdragsprocenten under året blir därför preliminär och korrigering får göras i samband med bokslutet.

15 §

Genom förslaget till ny reglering på utbildningsområdet kommer huvuddelen av all körkortsutbildning att bli skattepliktig. Som en följd av detta får avdrag göras för ingående mervärdesskatt vid förvärv och förhyrning av fordon till skattepliktig körkortsutbildning. Se även den allmänna motiveringen, avsnitt 5.3.

Förslaget till *övergångsbestämmelser* kommenteras i den allmänna motiveringen, avsnitt 9.

11.2 Förslaget om lag om ändring i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.

2 kap.

3 §

I *punkten 7* ändras så att undantaget från skattefrihet för postorderförsäljning inte gäller då försändelsen består av utländska periodiska publikationer. Se vidare den allmänna motiveringen, avsnitt 8.

11.3 Förslaget till lag om ändring i tullagen (1994:1550)

112 §

Andra stycket andra meningen ändras så att det framgår att undantaget för postorderförsäljning inte gäller då försändelsen består av utländska periodiska publikationer. Se vidare den allmänna motiveringen, avsnitt 8.

Prop. 1996/97:10
Bilaga 1

Förteckning över remissinstanser som yttrat sig över betänkandet (SOU 1994:88) Mervärdesskatten och EG samt skrivelser som inkommit avseende mervärdesskatt på utbildning, kultur, idrott och ideell verksamhet

Efter remiss har yttrande över betänkandet lämnats av Datainspektionen, Kommerskollegium, Statskontoret, Generaltullstyrelsen, Statistiska Centralbyrån, Riksrevisionsverket (RRV), Riksskatteverket (RSV), Konkurrensverket, Statens Kulturråd, Kammarrätten i Jönköping, Folkbildningsrådet, Stiftelsen Svenska Filminstitutet, Byggtreprenörerna, Fackpressen, Folkets Hus Riksorganisation, Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR), Företagarnas Riksorganisation, Företagens Uppgiftslämnardelegation, Grossistförbundet Svensk Handel, Konstnärernas Riksorganisation (KRO), Konstnärliga och Litterära Yrkesutövares Samarbetsnämnd (KLYS), Landsorganisationen i Sverige (LO), Landstingsförbundet, Lantbrukarnas Riksförbund (LRF), Näringslivets Skattedelegation, Posten AB, Researrangörsföreningen i Sverige (RIS), Scandinavian Airlines System (SAS), Svensk Industriförening, Svenska Arbetsgivareföreningen (SAF), Svenska Bankföreningen, Svenska Kommunförbundet, Svenska Rese- och Turistindustrins Samarbetsorganisation, Svenska Resebyråföreningen, Svenska Revisorssamfundet (SRS), Svenska Tidningsutgivareföreningen, Svenska Tonsättares Internationella Musikbyrå (STIM), Sveriges Advokatsamfund, Sveriges Frimärkshandlarförbund, Sveriges Försäkringsförbund, Sveriges Hotell- och Restaurangförbund, Sveriges Industriförbund, Sveriges Köpmannaförbund, Sveriges Radio AB, Sveriges Redareförening, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF), Sveriges Riksidrottsförbund (RF), Sveriges Television AB, Teatrarnas Riksförbund, Tjänsteförbundet, Tjänstemännens Centralorganisation (TCO) och Trafikflygföretagens Riksförbund.

Yttrande har också inkommit från S:t Lucasstiftelsen, Svenska Civilflygskolan AB, Kungliga Svenska Aeroklubben, Sveriges Trafikskolors Riksförbund (STR), Föreningen Sveriges

Konsthantverkare och Industriformgivare (KIF), Sigurd Persson, Svenska Kabel-TV Föreningen, Stockholms Handelskammare, Svenska Allmänflygföreningen, Luftfartsverket, Finansbolagens Förening, International Federation of the phonographic Industry (IFPI), Sveriges Mynthandlares Förening och Trafikskolornas Riksorganisation.

Gemensamt yttrande har inkommit från Sveriges Kristna Råd, Sveriges Frikyrkosamråd, Svenska Missionsrådet och Samarbetsnämnden för statsbidrag till trossamfund,. Gemensamt yttrande har även avlämnats av KLYS, STIM, COPYSWEDE, Svenska Artisters och Musikers Intresseorganisation (SAMI) och Bild Upphovsrätt i Sverige (BUS).

Företagarnas Riksorganisation, Svensk Industriförening, Sveriges Industriförbund och Stockholms Handelskammare har åberopat ett yttrande lämnat av Näringslivets Skattedelegation. Företagens Uppgiftslämnardelegation, SAF, Svenska Bankföreningen, Sveriges Försäkringsförbund och Sveriges Köpmannaförbund har förutom eget yttrande åberopat yttrandet från Näringslivets Skattedelegation.

RSV har bifogat yttranden från Skattemyndigheten i Stockholms län, Skattemyndigheten i Malmöhus län, Skattemyndigheten i Göteborgs och Bohus län, Skattemyndigheten i Kalmar län, Skattemyndigheten i Gävleborgs län och Skattemyndigheten i Kopparbergs län.

LO har bifogat yttrande från Svenska Livsmedelsarbetareförbundet över betänkandet (SOU 1994:74) Punktskatterna och EG.

Sveriges Riksbank och Sveriges Akademikers Centralorganisation (SACO) har beretts tillfälle att avge yttrande men har förklarat sig avstå från att avge yttrande.

Skrivelser har inkommit från Pingstkyrkan (Filadelfiaförsamlingen), Frälsningsarmén, Praktisk Solidaritet, U-landshjälp från Folk till Folk, Små Smulor/Stadsmissionen, Erikshjälpen, Svenska Kabel-TV-föreningen, Scandinavian Airlines System (SAS), Sveriges Bowlinghallars Förbund, Svenska Bowlingförbundet, Arbetarnas Bildningsförbund (ABF), Ewa Borgeryd, Circus Scala, Bröderna Bronett AB, Akademien för cirkuskonstens bevarande i Sverige, Sv Fotografers Förbund, Joakim Persson, Sveriges Guideförbund, Sveriges Trafikskolors Riksförbund, Scouting Hajk konfektion AB, Språkreseförmedlarna och Konstnärliga och litterära yrkesutövares samarbetsnämnd (KLYS), Trafikutbildarnas Riksorganisation, Björn Carlzén Trafikkonsult AB, Sveriges Marknadsförbund och Teaternas Riksförbund.

Lagrådsremissens lagförslag

Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

Härigenom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200) dels att 3 kap. 2, 3, 8 och 11 §§, 5 kap. 6 §, 7 kap. 1 § samt 8 kap. 15 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas två nya paragrafer 3 kap. 11 a § och

8 kap. 13 a §, samt närmast före 3 kap. 11 a § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

2 §

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

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

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

3 §⁷

Undantaget enligt 2 § omfattar inte

1. upplåtelse eller överlåtelse av verksamhetsstillbehör utom i fall som avses i 2 § andra stycket,
2. omsättning av växande skog, odling och annan växtlighet utan samband med överlåtelse av marken,
3. upplåtelse eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att ta jord, sten eller andra naturprodukter samt rätt till jakt, fiske eller bete,

4. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet,
 5. upplåtelse av parkeringsplatser i parkeringsverksamhet,
 6. upplåtelse för fartyg av hamnar eller för luftfartyg av flygplatser,
 7. upplåtelse av förvaringsboxar,
 8. upplåtelse av utrymmen för reklam eller annonsering på fastigheter,
 9. upplåtelse för djur av byggnader eller mark, *och* 9. upplåtelse för djur av byggnader eller mark,
 10. upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik. 10. upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik, *och*
 11. *sedvanliga korttidsupplåtelser av lokaler och anläggningar för idrottsutövning.*

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

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

Undantaget enligt 2 § gäller inte heller när en fastighetsägare helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet, till någon som har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 6 §.

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

8 §

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som utgör utbildning samt tjänster av annat slag och varor som omsätts som ett led i utbildningen. Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som utgör 1. utbildning på grundskole-, gymnasieskole- och högskolenivå om utbildningen anordnas av det allmänna eller en av det allmänna

Undantaget omfattar endast tjänster och varor som den som

bedriver utbildningen omsätter för utbildningen erkänd direkt till den som åtnjuter utbildningsanordnare, och utbildningen.

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

2. utbildning som enligt studie-
stödslagen (1973:349) berättigar
eleven till studiestöd.

Undantaget från skatteplikt
enligt första stycket omfattar även
omsättning av varor och tjänster
som omsätts som ett led i
utbildningen.

Utbildning som tillhandahålls
av utbildare mot ersättning från
en uppdragsgivare som själv utser
de personer som skall utbildas
(uppdragsutbildning), omfattas av
undantaget endast om
utbildningen ingår i en av
uppdragsgivaren bedriven egen
utbildning enligt första stycket.

11 §^s

Från skatteplikt undantas följande slag av omsättning:

1. upplåtelse eller överlåtelse
av rättigheter som omfattas av 1,4
eller

5 § lagen (1960:729) om
upphovsrätt till litterära och
konstnärliga verk, dock inte när
det är fråga om fotografier,
reklamalster, system och program
för automatisk databehandling
eller film, videogram eller annan
jämförlig upptagning som avser
information,

2. en utövande konstnärs
framförande av ett litterärt eller
konstnärligt verk samt upplåtelse
eller överlåtelse av rättighet till
ljud- eller bildupptagning av ett
sådan framförande,

3. tillhandahållande av
konserter, cirkus-, teater-, opera-
och balettföreställningar samt
andra jämförliga föreställningar,
dock inte biografföreställningar,

4. i biblioteksverksamhet:
tillhandahållande av böcker,

1. en utövande konstnärs
framförande av ett sådant litterärt
eller konstnärligt verk som
omfattas av lagen (1960:729) om
upphovsrätt till litterära och
konstnärliga verk,

2. i biblioteksverksamhet som
bedrivs av eller fortlöpande
understöds av det allmänna:

tidskrifter, tidningar, ljud- och bildupptagningar, reproduktioner av bildkonst samt bibliografiska upplysningar,

5. i arkivverksamhet: förvaring och tillhandahållande av arkivhandlingar och uppgifter ur sådana handlingar,

6. i museiverksamhet: anordnande av utställningar för allmänheten och tillhandahållande av föremål för utställningar, och

7. framställning, kopiering eller annan efterbehandling av kinematografisk film som avser annat än reklam eller information.

tillhandahållande av böcker, tidskrifter, tidningar, ljud- och bildupptagningar, reproduktioner av bildkonst samt bibliografiska upplysningar,

3. i arkivverksamhet som bedrivs av eller fortlöpande understöds av det allmänna: förvaring och tillhandahållande av arkivhandlingar och uppgifter ur sådana handlingar,

4. i museiverksamhet som bedrivs av eller fortlöpande understöds av det allmänna: anordnande av utställningar för allmänheten och tillhandahållande av föremål för utställningar,

5. av det allmänna understödd folkbildningsverksamhet som tillhandahålls av studieförbund, och

6. kulturbildningsverksamhet som bedrivs av kommun.

*Undantag inom
idrottsområdet*

11 a §

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster varigenom någon bereds tillträde till idrottsligt evenemang eller tillfälle att utöva idrottslig verksamhet. Från skatteplikt undantas vidare omsättning av tjänster som har omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten om dessa tjänster omsätts av den som tillhandahåller den idrottsliga verksamheten.

Undantaget gäller endast om tjänsterna omsätts av staten eller en kommun eller av en ideell förening när inkomsten av verksamheten utgör en

sådan inkomst av näringsverksamhet för vilken föreningen är frikallad från skattskyldighet enligt 7 § 5 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

5 kap.

6 §⁹

Om inget annat följer av 6 a eller

6 b § är tjänster omsatta inom landet, om de utförs i Sverige och avser:

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

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

3. värdering av varor som är lös egendom, och

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

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

Om inget annat följer av 6 a eller

6 b § är tjänster omsatta inom landet, om de utförs i Sverige och avser:

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

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

3. värdering av varor som är lös egendom, och

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

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

7 kap.

1 §¹⁰

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

Skatten tas ut med 12 procent av beskattningsunderlaget för

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

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

3. transport i skidliftar,

4. omsättning av sådana konstverk som avses i 9 a kap. 5 §, och som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo,

5. import av sådana konstverk, samlarföremål och antikviteter som avses i 9 a kap. 5-7 §§,

6. omsättning, gemenskapsinternt förvärv och import av sådana livsmedel och livsmedelstillsatser som avses i 1 § livsmedelslagen (1971:511) med undantag för

- a) vatten från vattenverk,
- b) spritdrycker, vin och starköl, och
- c) tobaksvaror.

Skatten tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för

1. allmänna nyhetstidningar, varmed avses sådana publikationer av dagspresskaraktär som normalt utkommer med minst ett nummer varje vecka, samt för motsvarande radio- och kassettidningar, och

2. *tillhandahållande av biograf föreställningar.*

Skatten tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för

1. allmänna nyhetstidningar, varmed avses sådana publikationer av dagspresskaraktär som normalt utkommer med minst ett nummer varje vecka, samt för motsvarande radio- och kassettidningar,

2. *tillträde till konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- och balettföreställningar samt andra jämförliga föreställningar,*

3. *biblioteksverksamhet som anges i 3 kap. 11 § 2 och som inte undantas från skatteplikt enligt samma paragraf,*

4. *museiverksamhet som anges i*

3 kap. 11 § 4 och som inte undantas från skatteplikt enligt samma paragraf,

5. *upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter som omfattas av 1, 4 eller 5 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk, dock inte när det är fråga om fotografier, reklamalster, system och program för automatisk databehandling eller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information,*

6. *upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av en utövande konstnärs framförande av ett*

*litterärt eller konstnärligt verk,
och*

*7. omsättning av tjänster inom
idrottsområdet som anges i
3 kap. 11 a § första stycket och
som inte undantas från skatteplikt
enligt andra stycket samma
paragraf.*

8 kap.
13 a §

*I de fall den ingående skatten
avser förvärv eller import som
görs i verksamhet som består av
anordnande av konserter, cirkus-,
biograf-, teater-, opera- och
balettforestillinger eller andra
jämförliga föreställningar som
avses i*

*7 kap. 1 § tredje stycket 2 får
avdrag inte göras till den del
intäkten av verksamheten utgörs
av sådant bidrag eller stöd från
det allmänna, som inte kan anses
utgöra ersättning för omsatt vara
eller tjänst.*

*Första stycket gäller inte om
annat följer av 14 §.*

15 §

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

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

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

Prop. 1996/97:10
Bilaga 2

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1997.

Lagrådets yttrande

Prop. 1996/97:10
Bilaga 3

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 1996-09-05

Närvarande: justitierådet Staffan Magnusson, f.d. presidenten i Försäkringsöverdomstolen Leif Ekberg, regeringsrådet Leif Lindstam.

Enligt en lagrådsremiss den 27 juni 1996 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).

Förslaget har inför Lagrådet föredragits av kammarrättsassessorn Mikael Åberg.

Förslaget föranleder följande yttrande av *Lagrådet*:

3 kap. 11 §

I paragrafen föreskrivs om undantag från skatteplikt för vissa slag av omsättning, däribland angivna tillhandahållanden i biblioteksverksamhet (punkt 2), i arkivverksamhet (punkt 3) och i museiverksamhet (punkt 4). En gemensam förutsättning för att dessa tillhandahållanden skall vara undantagna från skatteplikt är enligt remissförslaget att verksamheten bedrivs av eller fortlöpande understöds av det allmänna. I den allmänna motiveringen (avsnitt 6.3.3) uttalas att skattefrihet bör föreligga även vid en förhållandevis begränsad stödnivå och att ett riktmärke kan vara att verksamhetens intäkter består till åtminstone tio procent av stöd från det allmänna.

Enligt Lagrådets mening kan av den föreslagna lagtexten inte utläsas något krav på omfattningen av det allmännas stöd för att undantag från skatteplikt skall gälla. Ett sådant krav bör lämpligen införas i de berörda punkterna i paragrafen.

Vidare anser Lagrådet att punkterna 2-4 skulle vinna i tydlighet, om de utformas så att däri anges först vilka tjänster i den berörda verksamheten som skall vara undantagna från skatteplikt och därefter kravet på det allmännas medverkan.

Lagrådet förordar att punkterna 2-4 ges följande lydelse:

"2. tillhandahållande i biblioteksverksamhet av böcker, tidskrifter, tidningar, ljud- och bildupptagningar, reproduktioner av bildkonst samt bibliografiska upplysningar, om verksamheten bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna,

3. förvaring och tillhandahållande i arkivverksamhet av arkivhandlingar och uppgifter ur sådana handlingar, om verksamheten bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna,

4. anordnande i museiverksamhet av utställningar för allmänheten och tillhandahållande i museiverksamhet av föremål för utställningar, om

verksamheten bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning Prop. 1996/97:10
understöds av det allmänna," Bilaga 3

3 kap. 11 a §

Prop. 1996/97:10
Bilaga 3

I paragrafen föreskrivs om undantag från skatteplikt på idrottsområdet. I första stycket anges att undantaget omfattar dels omsättning av tjänster varigenom någon bereds tillträde till idrottsligt evenemang eller tillfälle att utöva idrottslig verksamhet, dels omsättning av tjänster som har omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten, om dessa tjänster omsätts av den som tillhandahåller den idrottsliga verksamheten. I andra stycket har införts den väsentliga begränsningen av undantagen att dessa gäller endast om tjänsterna omsätts av vissa angivna rättssubjekt. Enligt Lagrådets mening är det lämpligare att föra in den väsentliga inskränkningen av undantagen redan i paragrafens första stycke och låta undantaget för tjänster som har omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten bilda ett andra stycke i paragrafen.

Paragrafen föreslås få följande utformning:

"Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster varigenom någon bereds tillträde till idrottsligt evenemang eller tillfälle att utöva idrottslig verksamhet, om tjänsterna omsätts av staten eller en kommun eller av en ideell förening när inkomsten av verksamheten utgör en sådan inkomst av näringsverksamhet för vilken föreningen är frikallad från skattskyldighet enligt 7 § 5 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Från skatteplikt undantas vidare omsättning av tjänster som har omedelbart samband med utövandet av sådan idrottslig verksamhet som avses i första stycket, om tjänsterna omsätts av den som tillhandahåller den idrottsliga verksamheten."

7 kap. 1 §

I paragrafen anges skattesatserna för mervärdesskatten. I paragrafens tredje stycke anges vad som omfattas av skattesatsen 6 procent. Den biblioteks- och museiverksamhet som genom de föreslagna lagändringarna blir skattepliktig skall omfattas av denna skattesats och har tagits in som punkterna 3 och 4 i tredje stycket. Om den utformning av 3 kap. 11 § som Lagrådet förordat godtas, kan punkterna 3 och 4 slås samman till en punkt 3, som kan ges följande utformning:

"3. tjänster som avses i 3 kap. 11 § 2 och 4 som inte bedrivs av och inte heller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna,"

Som följd av vad Lagrådet nu har föreslagit får de följande punkterna i tredje stycket numreras om.

Enligt tredje stycket 7 i remissförslaget skall skattesatsen 6 procent gälla också för tjänster inom idrottsområdet som anges i 3 kap. 11 a § första stycket och som inte undantas från skatteplikt enligt andra stycket samma paragraf. Den omformulering som Lagrådet förordat beträffande 3 kap.

11 a § kräver ändringar också i denna punkt.

Det är att märka att transport i skidliftar omfattas av skattesatsen 12 procent (punkt 3 i paragrafens andra stycke). Denna tjänst torde kunna anses som tjänst varigenom någon bereds tillfälle att utöva idrottslig verksamhet. Den kommer därför att omfattas också av skattesatsen 6 procent (punkt 7 i tredje stycket). Vid föredragningen inför Lagrådet har upplysts att avsikten är att skattesatsen 12 procent skall tillämpas på tjänsten.

Lagrådet förordar att sista punkten i tredje stycket utformas på följande sätt:

"6. omsättning av sådana tjänster inom idrottsområdet som inte undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 11 a § och inte heller avser transport i skidliftar."

Ikraftträdandebestämmelser

Lagen föreslås träda i kraft den 1 januari 1997. Några särskilda övergångsbestämmelser föreslås inte. Detta förklaras i den allmänna motiveringen (avsnitt 8) bl.a. innebära att, för de omsättningar som föreslås bli skattepliktiga, mervärdesskatt kan komma att tas ut även i vissa fall när betalning erlagts i förskott före ikraftträdandet. Uttalandet grundar sig på bestämmelserna i 1 kap. 3 § mervärdesskattelagen. Dessa innebär, såvitt nu är av intresse, att skattskyldigheten till mervärdesskatt inträder när en vara har levererats eller en tjänst tillhandahållits. Om dessförinnan den som omsätter varan eller tjänsten får ersättning helt eller delvis för en beställd vara eller tjänst, inträder skattskyldigheten i stället när ersättningen inflyter kontant eller på annat sätt kommer den som omsätter varan eller tjänsten till godo. I paragrafens tredje stycke föreskrivs att bestämmelsen om att skattskyldigheten inträder när förskottsbetalning görs gäller endast om omsättningen är skattepliktig när ersättningen kommer den som omsätter varan eller tjänsten till godo. Den sistnämnda bestämmelsen har tillkommit för att förhindra att förskottsbetalningar används för att undvika effekterna av en kommande utvidgning av skatteplikten (se prop. 1989/90:73 s. 3f).

I den nu aktuella lagrådsremissen uttalas att det inte finns skäl att inskränka tillämpningen av de nu nämnda bestämmelserna i samband med ikraftträdandet av de föreslagna lagändringarna.

Även om det finns materiella skäl som talar för att särskilda övergångsbestämmelser inte bör införas, kan enligt Lagrådets mening övervägas om inte detta ändå är motiverat av bl.a. praktiska skäl.

De föreslagna lagändringarna innebär bl.a. att skatteplikt införs den 1 januari 1997 för tillträde till konserter, cirkus-, teater-, opera- och balett-föreställningar samt andra jämförbara föreställningar. Skatteplikt införs också för upplåtelse och överlåtelse av vissa upphovsrätter samt omsättning i vissa fall av tjänster inom idrotts- och utbildningsområdena, bl.a. körkortsutbildning. Den som tillhandahåller en sådan skattepliktig tjänst efter årsskiftet 1996/97 blir skyldig att betala mervärdesskatt för omsättningen, även om betalningen för tjänsten har gjorts före årsskiftet. Försäljning i december 1996 av biljett till en teaterföreställning i januari

1997 skall alltså leda till att säljaren skall redovisa mervärdesskatt beräknad på det erlagda biljettpriset. Redan detta förhållande kan förväntas orsaka vissa praktiska svårigheter för de skattskyldiga, men sannolikt inte större svårigheter än som kan bemästras.

Prop. 1996/97:10
Bilaga 3

I andra fall kan de praktiska svårigheterna antas bli större. Som exempel kan nämnas försäljning före årsskiftet av klippkort eller tidsbegränsade kort som berättigar till utnyttjande av en kommersiell träningslokal eller idrottsanläggning. Innehavaren av lokalen eller anläggningen blir skyldig att redovisa mervärdesskatt för den del av priset för kortet som belöper på utnyttjandet av lokalen eller anläggningen efter ikraftträdandet. För att kunna göra en korrekt redovisning av mervärdesskatt måste innehavaren av lokalen eller anläggningen alltså veta i vilken utsträckning klippkort har utnyttjats efter ikraftträdandet och hur stor del av tidsbegränsade korts giltighetstid som infaller efter ikraftträdandet.

Det får antas att svårigheter av liknande art kommer att uppstå även på andra områden.

De nu angivna svårigheterna har inte berörts i remissprotokollet. Lagrådet har därför inte underlag för att bedöma om svårigheterna på något eller några områden är så stora att de bör leda till att den särskilda bestämmelsen i 1 kap. 3 § tredje stycket mervärdesskattelagen sätts ur kraft. Lagrådet vill emellertid peka på att införandet av skatteplikt för allmänna nyhetstidningar den 1 januari 1996 förenades med en övergångsbestämmelse, som innebar att 1 kap. 3 § tredje stycket inte skulle tillämpas, om den som omsatte sådana tidningar erhållit ersättning senast den 31 oktober 1995 för tidningar som skulle levereras den 1 januari 1996 eller senare.

Finansdepartementet

Prop. 1996/97:10

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 12 september 1996

Närvarande: statsministern Persson, ordförande, och statsråden, Hjelm-Wallén, Peterson, Freivalds, Wallström, Tham, Åsbrink, Blomberg, Andersson, Winberg, Uusmann, Ulvskog, Sundström, Lindh, von Sydow, Klingvall, Åhnberg, Pagrotsky, Östros, Messing

Föredragande: statsrådet Östros

Regeringen beslutar propositionen 1996/97:10 Mervärdesskatt inom kultur-, utbildnings- och idrottsområdet.

Författningsrubrik	Bestämmelser som inför, ändrar, upphäver eller upprepar ett normgivningsbemyndigande	Celexnummer för bakomliggande EG-regler
Mervärdesskattelagen (1994:200)		377L0388 392L0077

1. Jfr rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT nr L 145, 13.6.1977, s. 1, Celex 377L0388), ändrat senast genom rådets direktiv 96/42/EG av den 25 juni 1996 om ändring av direktiv 77/388/EEG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EGT L 170 9.7.1996, s. 34, Celex 396L0042).

2. Lydelse enligt prop. 1995/96:232.
3. Senaste lydelse 1996:536.
4. Senaste lydelse 1995:1364.
5. Senaste lydelse 1995:1286.
6. Senaste lydelse 1996:536.
7. lydelse enligt prop. 1995/96:232
8. senaste lydelse 1996:536
9. senaste lydelse 1995:1286
10. senaste lydelse 1996:536