

Lagrådsremiss

Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen för 2015

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 28 maj 2014

Peter Norman

Agneta Bergqvist
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen föreslås att rätten att göra avdrag för premier för pensionsförsäkring och inbetalningar på pensionssparkonton (pensions-sparavdrag) begränsas genom att det fasta beloppet sänks från 12 000 till 2 400 kronor per år.

Det föreslås även att reglerna om gruppregistrering till mervärdesskatt slopas. Dessa regler gör det möjligt för företag inom den finansiella sektorn att tillsammans med s.k. stödföretag samt för företag i inkomstskatterättsliga kommissionärsförhållanden att bilda mervärdesskattegrupper. Omsättningar av varor och tjänster inom sådana grupper är inte föremål för mervärdesskatt.

Det finns också ett förslag om förändrat undantag från mervärdesskatt för dentaltekniska produkter och tjänster.

Förslagen föranleder ändringar i mervärdesskattelagen (1994:200), inkomstskattelagen (1999:1229) och skatteförfarandelagen (2011:1244). Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2015.

Innehållsförteckning

1	Beslut	3
2	Lagtext	4
2.1	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)	4
2.2	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	11
2.3	Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)	12
3	Ärendet och dess beredning	14
4	Begränsning av avdragsrätten för privat pensionssparande	14
4.1	Överväganden och förslag	14
4.2	Konsekvensanalys	17
5	Slopad gruppregistrering till mervärdesskatt	19
5.1	Bakgrund	19
5.2	Överväganden och förslag	21
5.3	Konsekvensanalys	25
6	Förändrat undantag från mervärdesskatt för dentaltekniska produkter och tjänster	29
6.1	Bakgrund	29
6.2	Gällande rätt	29
6.2.1	Svensk rätt	29
6.2.2	EU-rätt	30
6.3	Skatteverkets ställningstagande	30
6.4	Överväganden och förslag	31
6.5	Konsekvensanalys	32
7	Författningskommentar	34
7.1	Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)	34
7.2	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	36
7.3	Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)	37
Bilaga 1	Lagförslagen i promemorian Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen för 2015 i nu relevanta delar	38
Bilaga 2	Förteckning över remissinstanser till promemorian Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen för 2015	48
Bilaga 3	Lagförslagen i promemorian Vissa skattefrågor i nu relevanta delar	49
Bilaga 4	Förteckning över remissinstanser till promemorian Vissa skattefrågor	50

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200),
2. lag om ändring inkomstskattelagen (1999:1229),
3. lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).

2 Lagtext

Regeringen har följande förslag till lagtext.

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

Häri genom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)¹
dels att 6 a kap. och 11 kap. 5 § ska upphöra att gälla,
dels att 2 kap. 8 §, 3 kap. 3 och 4 §§, 8 a kap. 11 §, 9 kap. 1 och 2 §§
och 20 kap. 1 § ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap. 8 §²

Med uttag av tjänst förstås vidare att en fastighetsägare utför sådana tjänster som anges i andra stycket på en egen fastighet som utgör tillgång i en ekonomisk verksamhet som varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11, 11 e eller 12 §. Detta gäller dock endast om de nedlagda lönekostnaderna för tjänsterna under beskattningsåret överstiger 300 000 kronor, inräknat skatter och avgifter som grundas på lönekostnaderna.

Första stycket gäller utförande av

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

Vad som sägs i första stycket gäller också hyresgäster och bostadsrättshavare som utför sådana tjänster som anges i andra stycket 1 och 2 på lägenheter som de innehar med hyresrätt eller bostadsrätt i en ekonomisk verksamhet som varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11, 11 e eller 12 §.

Om en fastighet ägs eller en hyresrätt eller bostadsrätt innehas av en beskattningsbar person som ingår i en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § ska gruppen anses som fastighetsägare, hyresgäst eller bostadsrättshavare vid tillämpning av denna paragraf.

¹ Lagen omtryckt 2000:500.

Senaste lydelse av 11 kap. 5 § 2013:368.

² Senaste lydelse 2013:368. Ändringen innebär att fjärde stycket tas bort.

3 kap.

3 §³

Undantaget enligt 2 § omfattar inte

1. upplåtelse eller överlåtelse av verksamhetstillbehör,
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 lokaler och andra platser för parkering, inklusive förtöjning och ankring, av transportmedel,
6. upplåtelse av förvaringsboxar,
7. upplåtelse av utrymmen för reklam eller annonsering på fastigheter,
8. upplåtelse för djur av byggnader eller mark,
9. upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik,
10. korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning,
11. upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtrafik till trafikoperatörer, och
12. upplåtelse till en mobiloperatör av plats för utrustning på en mast eller liknande konstruktion och tillhörande utrymme för teknisk utrustning som omfattas av upplåtelsen.

Undantaget enligt 2 § gäller inte heller när en fastighetsägare, ett konkursbo *eller en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap.* för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller som medför rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11, 11 e eller 12 § helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad eller annan anläggning, som utgör fastighet. Skatteplikt gäller dock inte om uthyrningen avser stadigvarande bostad. Uthyrning till staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund som avses i 4 § lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser är skattepliktig även om uthyrningen sker för en verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9,

Undantaget enligt 2 § gäller inte heller när en fastighetsägare *eller* ett konkursbo för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller som medför rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11, 11 e eller 12 § helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad eller annan anläggning, som utgör fastighet. Skatteplikt gäller dock inte om uthyrningen avser stadigvarande bostad. Uthyrning till staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund som avses i 4 § lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser är skattepliktig även om uthyrningen sker för en verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11, 11 e eller 12 §. Skatteplikt gäller dock inte för uthyrning till

³ Senaste lydelse 2013:1108.

11, 11 e eller 12 §. Skatteplikt gäller dock inte för uthyrning till en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund, om fastigheten vidareuthyrs av kommunen, kommunalförbundet eller samordningsförbundet för användning i en verksamhet som bedrivs av någon annan än staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund och som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11, 11 e eller 12 §. Det som har sagts om uthyrning gäller även för upplåtelse av bostadsrätt.

Andra stycket tillämpas också

1. vid uthyrning i andra och tredje hand,
2. vid bostadsrättshavares upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet som innehas med bostadsrätt, och
3. när en byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet uppförs eller genomgår omfattande till- eller ombyggnad i syfte att anläggningen helt eller delvis ska kunna hyras ut för sådan verksamhet som avses i andra stycket.

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

4 §

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som utgör sjukvård, tandvård eller social omsorg samt tjänster av annat slag och varor som den som tillhandahåller vården eller omsorgen omsätter som ett led i denna.

Undantaget omfattar även

- kontroller och analyser av prov som tagits som ett led i sjukvården eller tandvården, och
- omsättning av dentaltekniska produkter och av tjänster som avser sådana produkter, när produkten eller tjänsten tillhandahålls tandläkare, *dentaltekniker eller den för vars bruk produkten är avsedd.*
- omsättning av dentaltekniska produkter och av tjänster som avser sådana produkter, när produkten eller tjänsten tillhandahålls *av tandläkare eller tandtekniker.*

Undantaget gäller inte omsättning av glasögon eller andra synhjälpmedel även om varorna omsätts som ett led i tillhandahållandet av sjukvård.

Undantaget gäller inte omsättning av varor när de omsätts av apotekare eller receptarier. Beträffande omsättning av läkemedel som lämnas ut enligt recept eller säljs till sjukhus finns särskilda bestämmelser i 23 § 2.

Undantaget gäller inte vid vård av djur.

en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund, om fastigheten vidareuthyrs av kommunen, kommunalförbundet eller samordningsförbundet för användning i en verksamhet som bedrivs av någon annan än staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund och som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11, 11 e eller 12 §. Det som har sagts om uthyrning gäller även för upplåtelse av bostadsrätt.

8 a kap.

11 §⁴

Vid överlåtelse av investeringsvaror, utom sådana som omfattas av frivillig skattskyldighet, i samband med att verksamhet överläts eller vid fusion eller liknande förfarande, ska förvärvaren överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt. Detta gäller dock endast under förutsättning att förvärvaren är skattskyldig enligt denna lag eller har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11, 11 e eller 12 §.

När en beskattningsbar person inträder i en mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap., övertar gruppen dennes rättighet och skyldighet att jämka. När en beskattningsbar person utträder ur en sådan grupp övertar den beskattningsbara personen gruppens rättighet och skyldighet att jämka ingående skatt hänförlig till den beskattningsbara personens investeringsvaror.

9 kap.

1 §⁵

Skyldigheten att betala skatt enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 för sådan skattepliktig fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse som anges i 3 kap. 3 § andra stycket och tredje stycket 1 och 2 gäller endast för fastighetsägare, hyresgäster, bostadsrättshavare, konkursbon *och mervärdesskattegrupper* som har angett utgående skatt i en faktura för uthyrningen eller upplåtelsen (frivillig skattskyldighet).

Om den fastighet, hyresrätt eller bostadsrätt som ska omfattas av den frivilliga skattskyldigheten ägs eller innehas av en beskattningsbar person som ingår i en mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 §, blir mervärdesskattegruppen frivilligt skattskyldig om fakturan har utfärdats av den beskattningsbara

Skyldigheten att betala skatt enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 för sådan skattepliktig fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse som anges i 3 kap. 3 § andra stycket och tredje stycket 1 och 2 gäller endast för fastighetsägare, hyresgäster, bostadsrättshavare *och* konkursbon som har angett utgående skatt i en faktura för uthyrningen eller upplåtelsen (frivillig skattskyldighet).

⁴ Senaste lydelse 2013:368. Ändringen innebär att andra stycket tas bort.

⁵ Senaste lydelse 2013:954.

person i mervärdesskattegruppen som äger fastigheten eller, i fråga om en hyresrätt eller bostadsrätt, av den beskattningsbara person som innehar hyresrätten eller bostadsrätten. Första stycket gäller även om fakturan har utfärdats i den beskattningsbara personens namn och för dennes räkning av köparen eller av en tredje person.

Frivillig skattskyldighet för uthyrning eller annan upplåtelse till någon som har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 6 § gäller endast om upplåtaren har ett intyg om att upplåtelsen sker till någon som har rätt till sådan återbetalning. Intyget ska vara utfärdat av Utrikesdepartementet.

En faktura som avses i första stycket ska ha utfärdats senast sex månader från den första dagen i den uthyrningsperiod eller upplåtelseperiod som fakturan avser. En fastighetsägare, en hyresgäst, en bostadsrättshavare, ett konkursbo *eller en mervärdesskattegrupp* ska inte anses ha blivit frivilligt skattskyldig enligt första stycket om hela skattebeloppet sätts ned i en kreditnota som avses i 11 kap. 10 §. Det gäller dock endast om kreditnotan utfärdas senast fyra månader från den dag då fakturan utfärdades.

Första stycket gäller även om fakturan har utfärdats i den beskattningsbara personens namn och för dennes räkning av köparen eller av en tredje person.

En faktura som avses i första stycket ska ha utfärdats senast sex månader från den första dagen i den uthyrningsperiod eller upplåtelseperiod som fakturan avser. En fastighetsägare, en hyresgäst, en bostadsrättshavare *eller ett konkursbo* ska inte anses ha blivit frivilligt skattskyldig enligt första stycket om hela skattebeloppet sätts ned i en kreditnota som avses i 11 kap. 10 §. Det gäller dock endast om kreditnotan utfärdas senast fyra månader från den dag då fakturan utfärdades.

2 §⁶

Skyldigheten att betala skatt enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 för sådan skattepliktig fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse som anges i 3 kap. 3 § tredje stycket 3 gäller endast om Skatteverket har beslutat om frivillig skattskyldighet efter ansökan. En sådan ansökan får göras av en fastighetsägare, ett konkursbo *eller av en sådan grupp huvudman som avses i 6 a kap. 4 §.*

Om den fastighet som ska

Skyldigheten att betala skatt enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 för sådan skattepliktig fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse som anges i 3 kap. 3 § tredje stycket 3 gäller endast om Skatteverket har beslutat om frivillig skattskyldighet efter ansökan. En sådan ansökan får göras av en fastighetsägare *eller ett konkursbo.*

⁶ Senaste lydelse 2013:368. Ändringen innebär bl.a. att andra stycket tas bort.

omfattas av den frivilliga skattskyldigheten ägs av en beskattningsbar person som ingår i en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § ska ansökan göras av gruppchefen med samtycke av den beskattningsbara personen.

Vad som i första stycket sägs gäller endast om

- det finns särskilda skäl,
- den sökande har för avsikt att använda fastigheten för sådan uthyrning eller upplåtelse som avses i 3 kap. 3 § andra stycket, och
- det är lämpligt med hänsyn till den sökandes personliga eller ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt.

20 kap.

1 §⁷

Vid överklagande av beslut enligt denna lag gäller 67 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), med undantag för överklagande enligt andra, tredje *eller fjärde* stycket av någon annan än en sådan utländsk beskattningsbar person som avses i 19 kap. 1 §.

Beslut som Skatteverket har fattat om betalningsskyldighet enligt 3 kap. 26 b §, i ärende som rör återbetalning enligt 10 kap. 1–3 och 5–8 §§ och om betalningsskyldighet och avräkning enligt 19 kap. 28 § får överklagas till Förvaltningsrätten i Falun.

Beslut som Skatteverket fattat om gruppregistrering enligt 6 a kap. 4 § och om ändring eller avregistrering enligt 6 a kap. 5 § får överklagas till den förvaltningsrätt som är behörig att pröva ett överklagande av gruppchefen.

Beslut om avräkning får överklagas särskilt på den grunden att avräkningsbeslutet i sig är felaktigt men i övrigt endast i samband med överklagande av beslut om betalningsskyldighet.

Ett överklagande enligt andra, tredje *eller fjärde* stycket ska ha kommit in inom två månader från den dag klaganden fick del av beslutet.

Ett beslut enligt 6 a kap. 4 eller 5 § får även överklagas av det

Vid överklagande av beslut enligt denna lag gäller 67 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), med undantag för överklagande enligt andra *eller* tredje stycket av någon annan än en sådan utländsk beskattningsbar person som avses i 19 kap. 1 §.

Ett överklagande enligt andra *eller* tredje stycket ska ha kommit in inom två månader från den dag klaganden fick del av beslutet.

⁷ Senaste lydelse 2013:368. Ändringen innebär bl.a. att tredje och sjätte styckena tas bort.

*allmänna ombudet hos
Skatteverket. Om en enskild part
överklagar ett sådant beslut förs
det allmännas talan av
Skatteverket.*

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2015.
2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för mervärdesskatt som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.
3. Undantaget i 3 kap. 24 § gäller inte om en beskattningsbar person som tidigare ingått i en mervärdesskattegrupp överlåter en tillgång och mervärdesskattegruppen har haft rätt till avdrag eller återbetalning av ingående skatt vid förvärvet av tillgången eller vid mer betydande förvärv av varor eller tjänster som tillförts tillgången.
4. En beskattningsbar person som ingått i en mervärdesskattegrupp och som äger en investeringsvara ska vid ikraftträdandet överta mervärdesskattegruppens rättigheter och skyldigheter enligt 8 a kap. och 9 kap. 9–13 §§ att jämka ingående skatt hänförlig till varan.
5. En beskattningsbar person som ingått i en mervärdesskattegrupp och som äger en fastighet eller innehar en hyres- eller bostadsrätt som har omfattats av mervärdesskattegruppens frivilliga skattskyldighet enligt 9 kap. ska vid ikraftträdandet överta den frivilliga skattskyldigheten.
6. Om utgående eller ingående skatt som har redovisats av en mervärdesskattegrupp ska ändras enligt 13 kap. 24, 25 eller 26 § med anledning av omständigheter som inträffat efter ikraftträdandet, ska ändringen göras av den beskattningsbara person som tidigare varit medlem i mervärdesskattegruppen och som bedriver den verksamhet till vilken den tidigare redovisade utgående eller ingående skatten hänför sig.
7. Om felaktigt debiterad mervärdesskatt har redovisats av en mervärdesskattegrupp enligt 13 kap. 27 § och kreditnota har utfärdats efter ikraftträdandet ska ändring av beloppet enligt 13 kap. 28 § göras av den beskattningsbara person som har utfärdat kreditnotan.

2.2 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs att 59 kap. 5 och 14 §§ inkomstskattelagen (1999:1229)¹ ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

59 kap.

5 §

Pensionssparavdraget får inte heller överstiga 12 000 kronor med tillägg enligt andra och tredje styckena.

Pensionssparavdraget får inte heller överstiga 2 400 kronor med tillägg enligt andra och tredje styckena.

För avdragsgrundande inkomst av anställning är tillägget, om den skattskyldige helt saknar pensionsrätt i anställning, 35 procent av inkomsten, dock högst 10 prisbasbelopp.

För avdragsgrundande inkomst av aktiv näringsverksamhet är tillägget 35 procent av inkomsten, dock högst 10 prisbasbelopp.

14 §

Om den skattskyldige ska göra pensionssparavdrag både i inkomstslaget näringsverksamhet och som allmänt avdrag, får han upp till 12 000 kronor fritt fördela avdraget mellan näringsverksamheten och allmänna avdrag.

Om den skattskyldige ska göra pensionssparavdrag både i inkomstslaget näringsverksamhet och som allmänt avdrag, får han upp till 2 400 kronor fritt fördela avdraget mellan näringsverksamheten och allmänna avdrag.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2015.

2. Lagen tillämpas första gången för försäkringspremier som betalas och inbetalningar på pensionssparkonton som görs efter den 31 december 2014.

3. Äldre bestämmelser gäller för försäkringspremier som betalats respektive inbetalningar på pensionssparkonton som gjorts före den 1 januari 2015.

4. Om beskattningsåret påbörjats men inte avslutats före ikraftträdandet gäller 59 kap. 5 och 14 §§ i den äldre lydelsen för försäkringspremier som betalats och inbetalningar på pensionssparkonton som gjorts under beskattningsåret men före ikraftträdandet. I fråga om premier som betalats och inbetalningar som gjorts efter ikraftträdandet gäller att avdrag får göras för dessa bara till den del som avdragsutrymmet beräknat enligt 59 kap. 5 § i den nya lydelsen överstiger avdraget för premier som betalats respektive inbetalningar som gjorts under beskattningsåret men före ikraftträdandet.

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

2.3 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandelagen (2011:1244)¹
dels att 5 kap. 3 § och 59 kap. 23 § ska upphöra att gälla,
dels att rubrikerna närmast före 5 kap. 3 § och 59 kap. 23 § ska utgå,
dels att 26 kap. 21 §, 59 kap. 1 § och 62 kap. 13 § ska ha följande
lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

26 kap.

21 §²

En mervärdesskattedeclaration ska innehålla uppgift om

1. utgående skatt,
2. ingående skatt, och
3. omsättning, förvärv och överföringar av varor som transporteras mellan EU-länder.

*En mervärdesskattedeclaration
som ska lämnas av en
grupphuvudman ska innehålla
uppgifter för hela gruppen.*

59 kap.

1 §³

- I detta kapitel finns bestämmelser om
- ansvar när skatteavdrag inte har gjorts med rätt belopp (2–6 §§),
 - ansvar när anmälan om F-skatt inte har gjorts (7–9 §§),
 - betalningsmottagarens ansvar för arbetsgivaravgifter (10 §),
 - ansvar för delägare i ett svenskt handelsbolag (11 §),
 - företrädaransvar (12–21 §§),
 - ansvar för redare (22 §),
 - *ansvar för beskattningsbara
personer i en mervärdes-
skattegrupp (23 §),*
 - ansvar för den som har avyttrat ett skalbolag (24 §), och
 - indrivning och preskription (26 och 27 §§).

62 kap.

13 §⁴

Den som är betalningsskyldig för någon annans skatter eller avgifter enligt 5 kap. får bestämma om ett inbetalt belopp ska räknas av från den egna skulden eller från den skuld som avser någon annans skatter eller avgifter.

¹ Senaste lydelse av
5 kap. 3 § 2013:369
59 kap. 23 § 2013:369.

² Ändringen innebär att andra stycket tas bort.

³ Senaste lydelse 2013:369.

⁴ Ändringen innebär att tredje stycket tas bort.

Andra tillgodoräknade belopp än inbetalningar ska i första hand räknas av från skulden för den verksamhet som beloppet hör till.

Överskjutande ingående mervärdesskatt som tillgodoräknas en grupp huvudman ska dock räknas av från grupp huvudmannens egen skuld eller andra gruppmedlemmars skulder i den ordning som grupp huvudmannen bestämmer.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2015.
 2. Lagen tillämpas på redovisningsperioder som börjar efter utgången av december 2014.

3 Ärendet och dess beredning

Inför arbetet med budgetpropositionen för 2015 är det angeläget att de skattefrågor som aktualiseras i regeringens arbete på olika områden kan beredas genom remittering av olika förslag och genom granskning av Lagrådet. För att möjliggöra en samlad behandling av skatteförslag med budgeteffekter i budgetpropositionen för 2015 har Finansdepartementet under våren 2014 remitterat en promemoria med olika förslag, Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen för 2015. Av de förslag som finns i promemorian bedöms att nedanstående förslag kräver Lagrådets granskning:

- Begränsning av avdragsrätten för privat pensionssparande
- Slopad gruppregistrering till mervärdesskatt

Promemorians lagförslag i nu relevanta delar finns i *bilaga 1*. Förslagen har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 2*. Remissyttrandena och en sammanställning av yttrandena finns tillgängliga i Finansdepartementet (dnr Fi2014/1430).

Dessutom behandlas i denna remiss ett förändrat undantag från mervärdesskatt för dentaltekniska produkter och tjänster. Denna fråga behandlades i promemorian Vissa skattefrågor som remitterades under 2013. Promemorians lagförslag i nu relevanta delar finns i *bilaga 3*. Förslagen har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 4*. Remissyttrandena finns tillgängliga i Finansdepartementet (dnr Fi2013/2482).

4 Begränsning av avdragsrätten för privat pensionssparande

4.1 Överväganden och förslag

Regeringens förslag: Rätten att göra avdrag för premier för pensionsförsäkring och inbetalningar på pensionssparkonton (pensionssparavdrag) begränsas genom att det fasta beloppet sänks från 12 000 till 2 400 kronor per år.

De nya reglerna träder i kraft den 1 januari 2015 och tillämpas första gången för försäkringspremier som betalas och inbetalningar på pensionssparkonton som görs efter den 31 december 2014.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Majoriteten av de remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget. *Svensk Försäkring*, *Regelrådet* och *Näringslivets regelnämnd (NNR)* avstyrker förslaget. *Ekonomistyrningsverket (ESV)* är tveksamt till förslaget. Svensk Försäkring anser att förslaget inte är tillräckligt utrett och att det

saknas en analys av behovet av ett pensionssparande och av skillnaderna mellan pensionssparande och andra sparandeformer. Även konsekvenserna för efterlevandeskydd och annat riskskydd samt möjligheterna för försäkringsföretagen att fortsatt erbjuda produkten privat pensionsförsäkring bör enligt Svensk Försäkring analyseras. *Landsorganisationen i Sverige (LO)* är positiv till att avdragsrätten för privat pensionssparande begränsas eftersom den främst gynnar höginkomsttagare i och med att de oftare kan utnyttja hela avdragsutrymmet och deras marginalsatt på pensionen ofta blir lägre. LO och *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF)* framhåller att en låginkomsttagare till och med kan förlora på att skjuta upp beskattningen eftersom deras skatt på arbetsinkomster kan vara lägre än skatten på pensionsinkomster. LO anser att hela avdragsrätten bör slopas av fördelningsskäl. *Pensionsmyndigheten* och *Fondbolagens förening* delar bedömningen att det finns skäl att ha en mer restriktiv syn på avdragsrätten eftersom avdraget i sin nuvarande konstruktion är mer gynnsamt för vissa grupper än andra. *Skatteverket* är positivt till att avdragsrätten begränsas eftersom det innebär en förenkling och att skattekrediterna minskar. Pensionsmyndigheten tillstyrker att personer som saknar pensionsrätt i anställningen och skattskyldiga som har aktiv näringsverksamhet fortsatt ska ha rätt att göra avdrag för privat pensionssparande.

Svensk Försäkring och Fondbolagens förening anför att privat pensionssparande även fortsättningsvis bör subventioneras för att ge incitament till ett sparande som kan komplettera allmän pension och tjänstepension. Fondbolagens förening förordar att avdragsreglerna ersätts med en modell som liknar den tidigare kapitalpensionen, med de insättningsbegränsningar som behövs, alternativt med ett låst sparande på investeringssparkonto. Pensionsmyndigheten framhåller att det kan finnas ett behov för vissa grupper att pensionsspara privat, i vissa fall även i ett bundet sparande. Hur dessa grupper bör eller kan pensionsspara privat framöver kan enligt Pensionsmyndigheten behöva analyseras vidare. Svensk Försäkring anför att spararna måste ges möjlighet att ta väl avvägda beslut om sitt framtida pensionssparande och att ett ikraftträdande den 1 januari 2015 gör det omöjligt för försäkringsföretag och sparare att hinna anpassa sig till förändringarna.

Enligt ESV och Svensk Försäkring kan en begränsning av avdragsrätten öka intresset för s.k. löneväxling. ESV anser att den offentliga finansiella effekten är överskattad mot bakgrund av att personer med högre inkomster har möjlighet till ett avdragsgillt pensionssparande genom löneväxling. Svensk Försäkring, Regelrådet och NNR anser att konsekvensutredningen är bristfällig bl.a. mot bakgrund av att det inte framgår hur många företag som berörs av förslaget samt att förändringar i tidsåtgång och administrativa kostnader inte har kvantifierats. Regelrådet bedömer att effekterna av förslaget kan bli betydande för försäkringsföretagen.

Skälen för regeringens förslag: Sparande i egna pensionsförsäkringar och på eget pensionssparkonto beskattas i dag enligt principen att premier och inbetalningar får dras av inom vissa ramar medan utfallande belopp är skattepliktiga.

Avdragsrätten för privat pensionssparande begränsas för närvarande genom att pensionssparavdraget inte får överstiga ett fast belopp om

12 000 kronor per år. För anställda som helt saknar pensionsrätt i anställningen eller för skattskyldiga som har inkomst av aktiv näringsverksamhet är taket för avdrag högre. Dessa personer kan göra avdrag dels med ett fast belopp om 12 000 kronor, dels med ett tillägg som motsvarar 35 procent av den avdragsgrundande inkomsten, dock högst 10 prisbasbelopp. Pensionssparavdraget får inte överstiga summan av de avdragsgrundande inkomsterna. Med avdragsgrundande inkomst avses inkomst av aktiv näringsverksamhet och inkomst av tjänst. Reglerna om pensionssparavdrag finns i 59 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

I promemorian görs bedömningen att avdragsrätten för privat pensionssparande bör begränsas av offentligfinansiella och fördelningspolitiska skäl. Regeringen delar, i likhet med bl.a. *Pensionsmyndigheten*, *Fondbolagens förening*, *Skatteverket* och *LO*, bedömningen att det finns skäl som talar för en mer restriktiv syn på avdragsrätten för privat pensionssparande.

Bestämmelserna om avdragsrätt för privat pensionssparande innebär att det lämnas en skattekredit för sparandet. Denna skattekredit återbetalas genom att utfallande belopp beskattas. Den ökade internationaliseringen i form av sparande utanför Sverige och individer som bosätter sig utomlands innebär att det kan vara svårt att få skattekrediter återbetalda. Enligt de skattepolitiska riktlinjer som har beslutats av riksdagen (prop. 2007/08:100, avsnitt 5.3, rskr. 2007/08:259) bör därför s.k. uppskjuten beskattning undvikas för att säkerställa svenska skatteintäkter.

Som bl.a. *LO* och *Pensionsmyndigheten* framhåller gynnar avdragsrätten främst dem som har höga inkomster vid spartillfället och som kan dra nytta av skillnaderna i skattesatser vid spar- och utbetalningstidpunkterna. Jobbskatteavdraget, som infördes 2007 och som därefter har förstärkts vid fyra tillfällen, har vidare medfört att skatten på arbetsinkomster har sänkts för låg- och medelinkomsttagare. Det innebär att skillnaden i skattesatser vid spar- och utbetalningstidpunkterna har minskat för stora inkomstgrupper. Personer med lägre inkomster som gör pensionssparavdrag i dag kan till och med, såsom *LO* och *SRF* anför, möta en högre skattesats vid utbetalningen av pensionen.

Regeringen föreslår mot denna bakgrund, trots de invändningar som *Svensk Försäkring* riktar mot förslaget, att pensionssparavdraget begränsas genom att det fasta beloppet sänks från 12 000 till 2 400 kronor per år. Förslaget innebär att alla skattskyldiga personer får göra pensionssparavdrag med ett fast belopp om högst 2 400 kronor per år, förutsatt att de har avdragsgrundande inkomster. Detta oavsett om avdraget görs i näringsverksamhet eller som allmänt avdrag.

Regeringen anser, i likhet med *Pensionsmyndigheten*, att det särskilda tilläggsutrymmet för anställda som helt saknar pensionsrätt i anställningen och skattskyldiga som har inkomst av aktiv näringsverksamhet bör kvarstå oförändrat. Detta eftersom tilläggsutrymmet kan sägas motsvara den avdragsrätt för kostnader för tjänstepension som arbetsgivarna är berättigade till och som således kommer anställda till godo. Reglerna för arbetsgivarens avdragsrätt för pensionskostnader för de anställda berörs inte av förslaget.

Svensk Försäkring anför att ett ikraftträdande den 1 januari 2015 gör det omöjligt för försäkringsföretag och sparare att hinna anpassa sig till förändringarna. Det är enligt regeringens mening av vikt att spararna kan

ta väl avvägda beslut om sitt framtida sparande. Regeringen delar dock inte Svensk Försäkrings bedömning att detta inte skulle vara möjligt med ett ikraftträdande den 1 januari 2015. Regeringen anser därför att de nya reglerna ska träda i kraft den 1 januari 2015 och tillämpas första gången för försäkringspremier som betalas och inbetalningar på pensionssparkonton som görs efter den 31 december 2014.

Svensk Försäkring och Fondbolagens förening anför att privat pensionssparande även fortsättningsvis bör subventioneras för att ge incitament till ett sparande som kan komplettera allmän pension och tjänstepension. Svensk Försäkring efterfrågar bl.a. en analys av behovet av ett pensionssparande. Regeringen har i 2014 års ekonomiska vårproposition (prop. 2013/14:100) uttalat att avdragsrätten för privat pensionssparande ska slopas helt fr.o.m. 2016. Ett förslag om slopad avdragsrätt kommer att remitteras senare under året, och behandlas inte i denna lagrådsremiss. Frågor såsom behovet av ett privat pensionssparande och i vilken utsträckning det bör vara skattesubventionerat kommer att behandlas inom ramen för det kommande lagstiftningsarbetet.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 59 kap. 5 och 14 §§ inkomstskattelagen.

4.2 Konsekvensanalys

Offentligfinansiella effekter

År 2015 beräknas drygt 2 miljoner skattskyldiga yrka avdrag för privat pensionssparande. Utan en begränsning av avdragsrätten beräknas drygt 85 procent av dessa göra avdrag med mer än 2 400 kronor 2015.

I promemorian beräknas förslaget att sänka det fasta beloppet från 12 000 till 2 400 kronor per år öka skatteintäkterna med 2,88 miljarder kronor 2015. Varaktigt beräknas skatteintäkterna öka med 0,91 miljarder kronor.

Avdragsrätten för privat pensionssparande innebär att det lämnas en skattecredit för sparandet. Denna skattecredit återbetalas då de utfallande beloppen beskattas. Då avdragsrätten begränsas ökar skatteintäkterna vid avsättningstillfället men minskar vid uttagstillfället. Förslaget ger därför främst ökade skatteintäkter på kort- och medelfristig sikt. På lång sikt är effekten betydligt lägre och beror på skillnaden i spararnas marginalskattesatser vid avsättnings- respektive uttagstillfället. Varaktig effekt består av denna skillnad i marginalskattesatser samt en ränteeffekt till följd av att skattebetalningarna tidigareläggs.

Regeringen anser, till skillnad från *ESV* och *Svensk Försäkring*, att promemorians beräkning av den offentligfinansiella effekten av regeländringen är rimlig. I den mån begränsningen av avdragsrätten leder till att pensionssparande som inte längre är avdragsgillt omfördelas till andra sparformer, till konsumtion eller till löneavstående inom ramen för tjänstepensionsavtal, kommer det att påverka andra skattebaser såväl positivt som negativt. Den sammantagna effekten på de totala skatteintäkterna av en eventuell omallokering till alternativa sparformer, löneavstående och konsumtion är svårbedömd då effekterna tenderar att

motverka varandra. Dessa effekter beaktas i regeringens prognoser över de totala skatteintäkterna. Promemorians beräkning av den offentlig-finansiella effekten av den begränsade avdragsrätten bedöms därför ge en rättvisande bild av regeländringens offentlig-finansiella effekt.

Effekter för myndigheter och företag

Förslaget att sänka det fasta beloppet från 12 000 till 2 400 kronor per år medför endast försumbara förändringar för Skatteverket. Dessa förändringar kommer att ingå i den anpassning som årligen görs med anledning av ny eller förändrad lagstiftning. Eventuella tillkommande utgifter för Skatteverket får hanteras inom befintliga och beräknade anslagsramar inom utgiftsområdet. För de allmänna förvaltningsdomstolarna bedöms förslaget inte få någon budgetpåverkan.

Svensk Försäkring, *NNR* och *Regelrådet* anser att konsekvensutredningen i promemorian är bristfällig. Regelrådet bedömer att effekterna av förslaget kan bli betydande för företagen. I promemorian görs bedömningen att förslaget kommer att påverka marknaden för pensionsprodukter, vilket i sin tur kan påverka förutsättningarna för de företag som är aktiva på marknaden. De pensionsprodukter som omfattas av avdraget för privat pensionssparande tillhandahålls främst av försäkringsbolag och fondförvaltare samt banker och kreditinstitut. Enligt Statistiska centralbyråns (SCB) företagsdatabas fanns år 2012 ca 15 700 företag, med sammanlagt ca 90 000 anställda, med verksamhet inom dessa områden (företag med SNI-koderna 64–66). Av dessa företag hade ca 11 600 inga anställda. Cirka 3 000 företag hade 1–4 anställda, ca 660 företag 5–19 anställda, ca 150 företag 20–49 anställda och ca 200 företag hade 50 eller fler anställda. Hur många av dessa företag som tillhandahåller pensionsprodukter, och hur stor del av dessa företags verksamhet som består av förvaltning av pensionsprodukter, är svårt att bedöma. Pensionsmyndighetens uppgifter visar att privat pensionskapital till ett värde av ca 400 miljarder kronor förvaltades vid utgången av 2011. SCB:s finansräkenskaper visar att värdet av de finansiella tillgångar som innehades av hushåll och icke vinstdrivande organisationer uppgick till ca 7 800 miljarder kronor vid utgången av det fjärde kvartalet 2011. Privat pensionssparande kan därför antas utgöra en mindre del av det kapital som förvaltas av dessa företag totalt sett. Pensionsprodukter kan dock antas utgöra en större del av verksamheten för vissa företag. SCB:s uppgifter visar att 432 företag år 2012 hade pensionsfonder som sin huvudsakliga verksamhet. I den mån en sänkning av avdraget medför att befintligt pensionssparande omfördelas till andra sparprodukter som tillhandahålls av företagen i denna sektor, bedöms sektorn som helhet inte påverkas i någon större omfattning av förslaget. Hur enskilda företag påverkas kommer att bero på till vilka produkter spararna väljer att omdisponera den del av sparandet för vilket pensions-sparavdrag inte längre kan göras.

Regeringen bedömer att de företag som tillhandahåller pensionsprodukter kommer att behöva lämna information till sina kunder med anledning av förslaget. Kostnaden för detta kommer att variera mellan företag, beroende på bl.a. hur många kunder företaget har och hur kunderna kontaktas. Förutom denna engångsinsats medför förslaget inte

några nya krav på företagen att upprätta, lagra eller överföra information. Förslaget bedöms därför inte påverka företagens administrativa kostnader som dessa mäts enligt standardkostnadsmodellen.

Fördelningsanalys

Förslaget att sänka det fasta beloppet från 12 000 till 2 400 kronor per år medför främst en tidigareläggning av skattebetalningarna på det sparade beloppet. I den mån individer möter en lägre marginalsatt vid avsättningstillfället än vid uttagstillfället medför den tidigarelagda beskattningen en skattehöjning. Förslaget träffar i hög utsträckning personer med relativt höga inkomster eftersom det genomsnittliga avdraget för privat pensionssparande ökar med inkomstnivån. Personer med höga inkomster gör också avdraget i större utsträckning än personer med lägre inkomster. Förslaget har därmed en gynnsam fördelningsprofil.

Det totala avdragsbeloppet bland män och bland kvinnor är ungefär lika stort. Kvinnor är mer benägna än män att använda avdraget, men vid en given inkomstnivå gör kvinnor och män ungefär lika stora avdrag i genomsnitt. Män som gör avdrag för privat pensionssparande har dock överlag högre inkomster än kvinnor som gör avdraget. Det genomsnittliga avdragsbeloppet för privat pensionssparande bland de som gjorde avdraget år 2012 var ca 7 400 kronor för män och ca 6 000 kronor för kvinnor. Eftersom främst höginkomsttagare kan tjäna på att göra avdrag för privat pensionssparande tjänar män som grupp mer på avdragsmöjligheten.

5 Slopad gruppregistrering till mervärdesskatt

5.1 Bakgrund

Enligt 6 a kap. 1 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, får två eller flera beskattningsbara personer anses som en enda beskattningsbar person (mervärdesskattegrupp) och den verksamhet som mervärdesskattegruppen bedriver anses som en enda verksamhet. I rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet) finns motsvarande bestämmelser i artikel 11. Det är frivilligt för medlemsstaterna att införa regler om mervärdesskattegrupper.

I 6 a kap. 2 § ML anges vilka som får ingå i en mervärdesskattegrupp. De som får ingå är beskattningsbara personer som står under Finansinspektionens tillsyn och som bedriver verksamhet som inte medför skattskyldighet därför att omsättningen är undantagen från skatteplikt med stöd av 3 kap. 9 eller 10 § ML (bank- och finansieringstjänster, värdepappershandel samt försäkringstjänster), nedan finansiella företag eller företag i den finansiella sektorn. Dessutom får beskattningsbara personer med huvudsaklig inriktning att tillhandahålla finansiella företag varor eller tjänster ingå i en

mervärdesskattegrupp. Slutligen får även beskattningsbara personer som är kommissionärsföretag och kommittentföretag i ett sådant kommissionärsförhållande som avses i 36 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) ingå.

Som ytterligare krav för att bilda en mervärdesskattegrupp gäller enligt 6 a kap. 3 § ML att de beskattningsbara personerna ska vara nära förbundna med varandra i finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt hänseende. Efter gruppregistrering anses alla beskattningsbara personer som ingår i gruppen som en enda beskattningsbar person i mervärdesskattehänseende. All verksamhet som bedrivs av de olika beskattningsbara personerna i gruppen anses som en enda verksamhet bedriven av mervärdesskattegruppen. Gruppregistreringen innebär att all omsättning av varor och tjänster mellan företagen i gruppen ska behandlas som sådana interna transaktioner som görs inom ett enda företag. Det betyder att utgående skatt inte tas ut vid skattepliktiga omsättningar inom gruppen. De företag inom gruppen som bedriver sådan verksamhet som är undantagen enligt 3 kap. 9 eller 10 § ML undgår därigenom en inte avdragsgill ingående mervärdesskatt vid förvärv från övriga företag i gruppen. Gruppregistreringen innebär inte i sig att den verksamhet som mervärdesskattegruppen bedriver också medför skattskyldighet till mervärdesskatt. Det ska enligt 6 a kap. 1 § andra stycket ML bedömas enligt de allmänna reglerna i ML. I de fall gruppens verksamhet medför skattskyldighet avser skattskyldigheten mervärdesskattegruppen som mervärdesskatterättsligt subjekt. Vidare följer av bestämmelserna att avdragsrätten för ingående skatt ska bedömas enligt mervärdesskattelagens allmänna regler för mervärdesskattegruppen som helhet. Det innebär att avdragsrätt endast föreligger för ingående skatt som hänför sig till sådan omsättning som sker till någon utanför gruppen.

I en mervärdesskattegrupp får även beskattningsbara personer med huvudsaklig inriktning att tillhandahålla företag inom den finansiella sektorn varor eller tjänster ingå. Sådana s.k. stödföretag tillhandhåller framför allt stödtjänster som är nödvändiga för den utåtriktade produktionen. Exempel på stödtjänster kan vara datatjänster, informationsteknik, management, övergripande administration, ekonomi och redovisning. I propositionen Gruppregistrering i mervärdesskattesystemet m.m. (prop. 1997/98:148 s. 36 f.) angavs att syftet med gruppregistreringsreglerna är att stödtjänster inom en finansiell gruppering inte ska behandlas mervärdesskattmässigt annorlunda än de stödtjänster som produceras inom ett finansiellt företag. Av den anledningen ansågs att reglerna även borde omfatta stödföretag. Kravet att dessa företag ska ha som huvudsaklig inriktning att tillhandahålla företag inom den finansiella sektorn stödtjänster för att få ingå i en mervärdesskattegrupp tillkom för att minska de negativa konkurrens-effekterna gentemot fristående företag.

Slutligen finns även en möjlighet för företag i inkomstskatterättsliga kommissionärsförhållanden att ingå i en mervärdesskattegrupp. Syftet med denna möjlighet var att återinföra den tidigare skattskyldigheten för ett kommittentföretag att bli skattskyldigt till mervärdesskatt för kommissionärsföretags omsättning enligt en bindande förklaring från dåvarande Riksskattenämnden, vilken hade upphört att gälla i och med

ikraftträdandet av den nuvarande mervärdesskattelagen den 1 juli 1994 (RÅ 1995 not. 16). Den bindande förklaringen upphävdes därefter (se vidare prop. 1997/98:148 s. 59-63).

Vid införandet av gruppregistreringen motiverades reglerna i förarbetena (prop. 1997/98:148 s. 27-29) med att det fanns särskilda skäl till att införa en möjlighet till gruppregistrering inom den finansiella sektorn. Företag inom den finansiella sektorn har ofta verksamheten uppdelad på flera olika juridiska personer, vilket bl.a. beror på att den finansiella sektorn är reglerad både genom svensk lagstiftning och via ett antal direktiv från EU. Finansiella företag är vidare i princip förhindrade att driva annan verksamhet än finansiell sådan. Dessutom finns legala krav på att olika finansiella verksamheter endast får bedrivas i separata bolag. Dessa regleringar gör det särskilt svårt för finansiella företag att vidta administrativa åtgärder för att organisera verksamheten på det mest effektiva sättet. Ytterligare ett motiv till införandet av gruppregistreringen var att eftersom företagens verksamheter i den finansiella sektorn sällan är uppbyggda på organisatoriskt lika sätt skiljer sig mervärdesskattekostnaderna åt mellan olika företagsgrupper, vilket på ett snedvridande sätt påverkar de olika företagens inbördes konkurrensförmåga. Vidare framhölls att EU-harmoniseringen inom området hade lett till en hårdare utländsk konkurrens.

5.2 Överväganden och förslag

Regeringens förslag: Reglerna i mervärdesskattelagen om gruppregistrering slopas.

Ändringarna träder i kraft den 1 januari 2015.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Landsorganisationen i Sverige (LO)* är positiv till förslaget. *Kammarrätten i Göteborg, Förvaltningsrätten i Göteborg, Förvaltningsrätten i Linköping, Justitiekanslern, Domstolsverket, Kommerskollegium, Finansinspektionen, Skatteverket, Kronofogdemyndigheten, Kammarkollegiet och Statistiska Centralbyrån (SCB)* har inga invändningar mot förslaget. Kammarrätten i Göteborg anser dock att det finns skäl att överväga ett senare datum för ikraftträdande. Skatteverket anser att det krävs en utförligare beskrivning av de rättsliga och praktiska konsekvenserna. Förslaget kommer enligt Skatteverket att medföra ett ökat antal frågor och processer rörande skatteplikten för de tjänster som tillhandahålls mellan de företag som tidigare varit medlemmar i en mervärdesskattegrupp bestående av företag inom finanssektorn. De omstruktureringar företagen kommer att genomföra kommer att ge upphov till nya rättsliga frågor som Skatteverket måste ta ställning till. Skatteverket anser även att ytterligare situationer måste regleras i övergångsbestämmelserna. *Sveriges kommuner och landsting (SKL)* kan, mot bakgrund av att man anser att det saknas en analys av konsekvenserna av förslaget, varken tillstyrka eller avstyrka förslaget. SKL anser att det är av särskild betydelse att beakta de skattefördelar som möjligheten till gruppregistrering för företag i inkomstskatterättsliga

kommissionärsförhållanden som är verksamma inom vård och utbildning innebär i förhållande till andra företag som är verksamma inom dessa branscher. *Stockholms handelskammare, Finansbolagens förening, Föreningen Svensk Näringsliv, Lantbrukarnas Riksförbund (LRF), Näringslivets Regelnämnd (NNR), Näringslivets Skattedelegation (NSD), Regelrådet, Svensk Försäkring, Sveriges advokatsamfund, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF), Företagarna, Länsförsäkringsbolagens Förening, Sandvik AB, AcadeMedia, AFA Försäkring, Skanska Sverige AB, Ambea AB, Attendo Scandinavia, Capiro, NCC AB, Sparbankernas riksförbund, Svenska Petroleum och Biodrivmedel Institutet (SPBI), Holmen AB, Svenska Bankföreningen, FAR och Svenska Riskkapitalföreningen (SVCA)* avstyrker förslaget. *Regelrådet* anser att konsekvensutredningen är bristfällig bl.a. mot bakgrund av att det inte framgår hur många företag som berörs samt att förändringar i tidsåtgång och administrativa kostnader inte har kvantifierats. Utöver *Regelrådet* anser bl.a. *Finansbolagens Förening, Sparbankernas Riksförbund, NNR och NCC AB* att konsekvensanalysen är bristfällig. Många remissinstanser, bl.a. *Svenska Bankföreningen, Svensk Försäkring, Fondbolagens Förening och Länsförsäkringsbolagens Förening*, anför att de skäl som låg till grund för införande av möjligheten till gruppregistrering gäller än och att vissa av dessa skäl i dag gör sig än mer gällande. *Svensk Försäkring* anser inte att möjligheten att bilda mervärdesskattegrupper innebär en skattefördel för den finansiella sektorn eller att det skulle finnas en överkonsumtion av finansiella tjänster. Några remissinstanser, bl.a. *Sveriges advokatsamfund, Finansbolagens Förening, Fondbolagens Förening och AFA Försäkring*, anser att den omständigheten att den ökade kostnaden för mervärdesskatt kommer att medföra högre priser för konsumenter bör tas med i bedömningen. Flera remissinstanser, däribland *Svenska Bankföreningen, Svensk Försäkring, Sveriges advokatsamfund, NSD och Finansbolagens Förening*, anser att ett slopande av möjligheten till gruppregistrering innebär att de svenska finansiella företagen får sämre förutsättningar att konkurrera med företag i andra länder vilka har regler om gruppregistrering och efterfrågar en analys av dessa konkurrensnedvridningar. *NSD*, i vars yttrande *Föreningen Svenskt Näringsliv, SPBI och SVCA* instämmer, anför att det saknas en redogörelse för hur de berörda företagens administrativa börda påverkas. Flera remissinstanser, bl.a. *NNR*, anser att ett slopande av reglerna om gruppregistrering snedvrider konkurrensen i finanssektorn till förmån för företagsgrupper som har verksamheten sammanhållen i ett fåtal juridiska personer framför företagsgrupper som är uppdelade i flera juridiska personer. *Sparbankernas Riksförbund, Länsförsäkringsbolagens Förbund, Svensk Försäkring och Svenska Bankföreningen* anför att de mindre och lokalt förankrade finansiella företagen saknar de möjligheter som större finansiella företag har att anpassa sin organisation för att undkomma de ökade kostnader för mervärdesskatten och att ett slopande av möjligheten till gruppregistrering snedvrider konkurrensen till fördel för de stora finansiella företagen. *Länsförsäkringsbolagens Förening, Fondbolagens Förening, AFA Försäkring och SRF* har i sina remissvar ifrågasatt den offentligfinansiella effektberäkningen. Vissa remissinstanser, bl.a. *Holmen AB och NCC AB*, ifrågasätter att förslaget även omfattar

företag i inkomstskatterättsliga kommissionärsförhållanden och efterfrågar ytterligare analys av hur dessa företag påverkas. Några remissinstanser, bl.a. Svenska Bankföreningen och FAR, anser att datumet för ikraftträdande bör senareläggas eftersom det kommer att krävas stora anpassningar för de berörda företagen.

Skälen för regeringens förslag: Företag inom den finansiella sektorn bedriver verksamhet som till stor del är undantagen från mervärdesskatt och de har därför begränsad rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. Reglerna om gruppregistrering gör det möjligt för företag som verkar inom den finansiella sektorn och företag, vars huvudsakliga inriktning är att tillhandahålla företagen inom den finansiella sektorn varor och tjänster, att bilda en mervärdesskattegrupp. Även företag i inkomstskatterättsliga kommissionärsförhållanden har möjlighet att bilda mervärdesskattegrupper. Exempel på verksamheter inom vilka företag i inkomstskatterättsliga kommissionärsförhållanden har bildat mervärdesskattegrupper är utbildning och sjukvård.

Det är exempelvis intressant för företag som bedriver undantagen verksamhet att bilda mervärdesskattegrupper. Försäljningar inom en mervärdesskattegrupp utgör inte omsättningar och de företag inom gruppen som bedriver verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt kan därmed undgå ingående mervärdesskatt som inte får dras av vid förvärv från övriga företag i gruppen. Liksom bl.a. *Sandvik AB*, *NCC AB*, *Holmen AB* och *SBPI* lyfter fram i sina remissvar är det även intressant för företag i inkomstskatterättsliga kommissionärsförhållanden som bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet att bilda mervärdesskattegrupper. Remissinstanserna anför att anledningen till att även företag med mervärdesskattepliktig verksamhet bildar mervärdesskattegrupper är framför allt den administrativa förenklingen. Det finns således även företag som ingår i mervärdesskattegrupper och inte undgår kostnader för ingående mervärdesskatt. Av totalt 153 mervärdesskattegrupper är 67 inkomstskatterättsliga kommissionärsförhållanden. Av dessa utgör 36 mervärdesskattegrupper som bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet.

Mervärdesskattebefrielsen av finansiella tjänster och försäkringstjänster medför en snedvridning av produktion och konsumtion till den finansiella sektorns fördel på bekostnad av andra sektorer som bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet. Skattefördelen innebär att en större andel av samhällets resurser än vad som är samhällsekonomiskt optimalt kan tillfalla den finansiella sektorn.

Undantaget från mervärdesskatt leder förvisso till att finansiella företags försäljningspris för finansiella tjänster och försäkringstjänster till mervärdesskattepliktiga företag blir högre eftersom dessa inte får dra av den ingående mervärdesskatten, vilket *Fondbolagens Förening* påpekar i sina remissvar. De ifrågasätter den konkurrensmässiga fördelen den finansiella sektorn har till följd av mervärdesskattebefrielsen eftersom den medför en dubbelbeskattning av företagskunder och en underbeskattning av privatkunder. Möjligheten till gruppregistrering för mervärdesskatt har dock gjort det möjligt för företag i den finansiella sektorn att undkomma kostnaden för ingående mervärdesskatt och därigenom även minska det som *Svenska Bankföreningen* kallar en dubbelbeskattning av företagskunder, vilket ytterligare har ökat deras

skattefördel i jämförelse med andra sektorer. Undantaget från mervärdesskatt tillsammans med möjligheten till gruppregistrering medför därför att den finansiella sektorn sammantaget kan hålla lägre priser än vad som hade varit fallet utan mervärdesskattebefrielse och möjlighet till gruppregistrering. Den sammantagna skattefördelen innebär därmed att den finansiella sektorn ökar på bekostnad av andra sektorer och vinsterna i den finansiella sektorn kan antas bli högre. Ett sätt att göra beskattningen mer neutral mellan den finansiella sektorn och övriga sektorer är att ta bort rätten till gruppregistrering till mervärdesskatt. Enligt regeringen utgör de legala kraven på den finansiella sektorn inte tillräckliga skäl för att den finansiella sektorn ur skattehänseende ska gynnas genom att ha möjlighet att bilda mervärdesskattegrupper. Inte heller i övrigt finns tillräckliga skäl för att behålla möjligheten till gruppregistrering till mervärdesskatt. Mot denna bakgrund anser regeringen att reglerna om gruppregistrering till mervärdesskatt för företag inom den finansiella sektorn bör slopas.

Ett slopande av gruppregistreringen undanröjer även de konkurrensproblem som finns mellan stödföretag i en mervärdesskattegrupp och fristående företag som bedriver liknande verksamhet. Gruppregistreringen medför en snedvridning av konkurrensen till nackdel för fristående företag eftersom de tjänster dessa företag tillhandahåller omfattas av mervärdesskatt.

I en bransch där undantagen verksamhet bedrivs, såsom sjukvård och utbildning, uppstår även en konkurrenssnedvridning till följd av möjligheten till gruppregistrering då företag i inkomstskatterättsliga kommissionärsförhållanden har möjlighet att åtnjuta den fördel det innebär att bilda en mervärdesskattegrupp. *Academedias* anför i sitt remissyttrande att nuvarande möjlighet att registrera mervärdesskattegrupper till viss del neutraliserar den snedvridning av konkurrensen, i förhållande till kommunala skolor, som det innebär att fristående skolor inte kan dra av ingående mervärdesskatt. *SKL* anför i stället att kommissionärskonstruktionen innebär en skattemässig fördel för fristående utbildnings- och vårdföretag som ingår i ett kommissionärsförhållande, vilket snedvrider konkurrensen. *SKL* betonar även att fristående skolor i kommissionärsförhållanden redan i dag, utöver möjligheten till gruppregistrering, kompenseras för utebliven avdragsrätt för ingående mervärdesskatt med 6 procent påslag på den så kallade skolpengen.

Sandvik AB, *Ambea AB*, *NCC AB* och *Holmen AB* anför att för företag i inkomstskatterättsliga kommissionärsförhållanden som bedriver fullt mervärdesskattepliktig verksamhet medför förslaget betydande administrativa problem och ökade administrativa kostnader. Regeringen konstanterar att möjligheten till gruppregistrering innebär en administrativ förenkling, och en fördel i jämfört med koncerner som inte har denna möjlighet till gruppregistrering.

Mot bakgrund av vad som framkommit av remissyttrandena från bl.a. *Academedias* och *SKL* instämmer regeringen i bedömningen i promemorian att det inte föreligger tillräckliga skäl för att behålla den fördelaktiga möjligheten att bilda mervärdesskattegrupper för företag i inkomstskatterättsliga kommissionärsförhållanden, oavsett om dessa

företag bedriver mervärdesskattpliktig verksamhet eller verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt.

Regeringen anser därför att även möjligheten till gruppregistrering till mervärdesskatt för företag i inkomstskatterättsliga kommissionärsförhållanden bör slopas.

Några remissinstanser, bl.a. FAR och Svenska Bankföreningen, anser att det föreslagna datumet för ikraftträdandet bör senareläggas. Regeringen anser emellertid att det bör vara möjligt för företagen att vidta nödvändiga åtgärder med ett ikraftträdande den 1 januari 2015. Ändringarna föreslås därför träda i kraft den 1 januari 2015.

Lagförslag

Förslaget innebär att 6 a kap. ML upphör att gälla. Förslaget föranleder vidare följdändringar i mervärdesskattelagen och skatteförfarandelagen (2011:1244).

5.3 Konsekvensanalys

Offentligfinansiella effekter

Ett slopande av möjligheten till gruppregistrering innebär att omsättningar som i dag är undantagna från mervärdesskatt när de görs mellan företag i en mervärdesskattegrupp blir mervärdesskattepliktiga. Ett ökat uttag av mervärdesskatt på de varor och tjänster som köps av företag som bedriver verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt leder till ökade skatteintäkter för staten. Mot bakgrund av de remissvar som inkommit från bl.a. Sandvik AB, NCC AB, Holmen AB och SBPI bör det framhållas att även företag i inkomstskatterättsliga kommissionärsförhållanden som bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet har registrerade mervärdesskattegrupper. När det gäller dessa företag medför slopandet inte ett ökat skatteuttag.

Länsförsäkringsbolagens Förening, Fondbolagens Förening, AFA Försäkring och SRF har i sina remissvar ifrågasatt den offentligfinansiella effektberäkningen. SRF ifrågasätter om inte skatteintäkterna bör bli högre medan Fondbolagens Förening bedömer det som sannolikt att finansiella företagsgrupper kommer att anse sig tvungna att omorganisera sig för att inte onödigt tyngas av kostnader för mervärdesskatt, vilket torde innebära att skatteintäkterna blir begränsade.

Eftersom mervärdesskattegruppernas interna omsättningar i dag inte utgör omsättningar redovisas de inte i gruppernas mervärdesskattedeclarationer och det saknas därför information om dem, vilket också SCB anför i sitt remissvar. Statistiken på området är även i övrigt begränsad eftersom företag inom den finansiella sektorn i stor utsträckning bedriver verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt. Beräkningarna av den offentligfinansiella effekten baseras därför på uppgifter från Skatteverket över skattefri försäljning från företag inom den finansiella sektorn och företag i inkomstskatterättsliga kommissionärsförhållanden som ingår i mervärdesskattegrupper. Nationalräkenskapernas utbud- och efterfrågematriser över produkter och industrier har sedan använts för att bedöma storleken på de omsättningar

av varor och tjänster som sker inom mervärdesskattegrupperna. Även nationalräkenskapernas statistik över förädlingsvärde per näringsgren har använts för att beräkna stödföretagens kostnader för ingående mervärdesskatt vid inköp till mervärdesskattegruppen. Den offentligfinansiella effekten beror slutligen på hur företag i den finansiella sektorn och företagen i inkomstskatterättsliga kommissionärsförhållanden omstrukturerar sig och vilka administrativa åtgärder de vidtar dels redan första året efter ett slopande av gruppregistreringen, dels på längre sikt.

När gruppregistreringen infördes 1998 framkom i propositionen (1997/98:148) att koncernerna sinsemellan hade olika mervärdesskattekostnader. Flera företag uppgav att de genom framför allt tillikaanställningar (dvs. att en person är anställd i flera bolag) fått ner kostnaderna till nära noll medan andra företag uppgav att de knappt alls ändrat sin organisation med hänsyn till mervärdesskatten och därför hade högre kostnader.

Vid införandet av reglerna för gruppregistrering bedömdes den offentligfinansiella kostnaden till 74 miljoner kronor, vilket omräknat till dagens penningvärde (utveckling av konsumentprisindex - KPI) motsvarar ca 91 miljoner kronor. Storleken på kostnaderna för ingående mervärdesskatt för de fyra storbankerna uppgick vid införandet av gruppregistreringen till ca 50 miljoner kronor och för de sju försäkringsbolagen uppgick den till ca 17 miljoner kronor. Detta är relativt låga kostnader för ingående mervärdesskatt i relation till storbankernas och försäkringsbolagens omsättningar. Tillsammans med informationen om omstruktureringar indikerar detta att innan reglerna om gruppregistrering infördes 1998 hade företagen strukturerat sig på ett sådant sätt att en stor del av kostnaderna för ingående mervärdesskatt hade undkommit. Sedan dess har antalet mervärdesskattegrupper ökat i antal. Året efter att gruppregistreringen infördes, 1999, fanns 52 mervärdesskattegrupper registrerade. I dag finns 153 mervärdesskattegrupper registrerade.

Svensk Försäkring nämner i sitt remissvar bl.a. att en effekt av sloandet av gruppregistreringen kan bli att företagen börjar med tillikaanställningar. Andra effekter *Svensk försäkring* nämner är att företagen kommer att genomföra omstruktureringar för att få ner antalet fristående bolag i koncerner eller flytt av personal eller hela funktioner till det bolag i koncernen som framför allt förbrukar personalens eller funktionens tjänster.

Som ovan beskrivits är osäkerheterna i beräkningsunderlaget stort och det är svårbedömt hur stora omstruktureringar som kan förväntas redan första året efter ett slopande av gruppregistreringen. Det bör även noteras att den finansiella sektorns skattefria försäljning har fluktuerat kraftigt de senaste tre åren. Trenden sedan 2009 är dock en tydligt ökad skattefri försäljning från finansiella företag.

Eftersom omstruktureringar och administrativa förändringar kan förväntas, bedöms inte en statisk beräkning utgöra den bästa bedömningen av effekter på skatteintäkter året för ikraftträdande. En statisk beräkning, dvs. utan att beakta omstruktureringar, bedöms uppgå till 0,70–0,80 miljarder kronor. Med hänsyn tagen till omstruktureringar bedöms skatteintäkterna endast öka till ca hälften av detta belopp. Ett slopande av möjligheten till gruppregistrering beräknas då öka skatte-

intäkterna med 0,40 miljarder kronor 2015. Till följd av att företagen på några års sikt bedöms genomföra ytterligare anpassningar och vidta administrativa åtgärder för att minska kostnaderna för ingående mervärdesskatt beräknas den varaktiga offentligfinansiella effekten till 0,30 miljarder kronor.

Effekter för myndigheter och företag

Inom mervärdesskattesystemet görs ingen skillnad på omsättningar mellan företag med någon form av ägar- eller intressegemenskap och mellan fristående företag. Att möjligheten att bilda mervärdesskattegrupper slopas medför således att omsättningar mellan de företag som tidigare varit del av en mervärdesskattegrupp beskattas på samma sätt som omsättningar som görs mellan fristående företag.

De företag som berörs av lagändringen är de som i dag är med i en mervärdesskattegrupp och de som konkurrerar med företag som i dag är medlem i en mervärdesskattegrupp.

Vid ett slopande av möjligheten till gruppregistrering undanröjs konkurrenssnedvridningen mellan företag i en mervärdesskattegrupp som säljer stödtjänster och fristående företag som säljer motsvarande tjänster. Konkurrenssnedvridningen som undanröjs består i att de fristående företagen inte har möjligheten att sälja sina tjänster utan att debitera mervärdesskatt.

Undantaget från mervärdesskatt tillsammans med möjligheten till gruppregistrering medför en snedvridning av produktion och konsumtion till den finansiella sektorns fördel på bekostnad av andra sektorer som bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet. Den finansiella sektorn ökar därmed på bekostnad av andra sektorer och vinsterna i den finansiella sektorn blir högre. Ett slopande av möjligheten till gruppregistrering ökar således neutraliteten mellan finanssektorn och övriga sektorer som inte är skattemässigt gynnade. Den snedvridning i konkurrens som uppstår i en bransch när företag i inkomstskatterättsliga kommissionärsförhållanden har möjlighet till gruppregistrering kommer också undanröjas vid ett slopande av möjligheten till gruppregistrering.

De företag som är med i en mervärdesskattegrupp och som bedriver mervärdesskattefri verksamhet kommer vid ett borttagande av möjligheten till gruppregistrering få ökade kostnader för ingående mervärdesskatt.

Konsekvenserna av ett slopande av gruppregistreringen för företag inom den finansiella sektorn och företag i inkomstskatterättsliga kommissionärsförhållanden kan komma att variera mellan företagen, bl.a. till följd av företagets olika organisatoriska strukturer. Flera remissinstanser såsom *Sparbankernas Riksförbund*, Länsförsäkringsbolagens Föreningar, Svensk Försäkring, Svenska Bankföreningen och Fondbolagens Förening påpekar i sina remissvar att konsekvenserna skiljer sig åt mellan företagen beroende på deras möjligheter att omorganisera sig. De menar att konkurrensen skulle snedvridas till nackdel för mindre banker och företagsgrupper som är organiserade i ett stort antal regionala bolag då de framför allt skulle få ökade kostnader av regeringens förslag.

Regeringen kan konstatera att ju större del av en finansiell verksamhet som ligger i ett eller ett fåtal bolag som bedriver undantagen verksamhet, desto mindre blir kostnaderna för ingående mervärdesskatt i företaget. Det innebär att företag med en företagsstruktur såsom exempelvis Länsförsäkringar och sparbänkerna med ett flertal regionala bolag, i större utsträckning har gynnats av nuvarande regler.

Flera remissinstanser, däribland Svenska Bankföreningen, Svensk Försäkring, *Sveriges advokatsamfund*, *NSD* och Finansbolagens Förening, anser att ett slopande av möjligheten till gruppregistrering innebär att de svenska finansiella företagen får sämre förutsättningar att konkurrera med företag i andra länder där regler om gruppregistrering finns och efterfrågar en analys av dessa konkurrenssnedvridningar. Regeringen kan, utifrån statistik från SCB över resultaträkningen för finansiella företag, konstatera att resultatet för de finansiella företagen 2012 uppgick till ca 80 miljarder kronor. Den offentligfinansiella kostnaden för samtliga berörda företag vid ett slopande av gruppregistreringen beräknas uppgå till 0,40 miljarder kronor och om hela kostnaden hänförs till de finansiella företagen innebär reformen en kostnadsökning på 0,5 procent. Utifrån SCB:s statistik över resultaträkningen för finansiella företag framgår även att de finansiella företagen sammantaget betalade ca 17 miljarder kronor i skatt 2012. Mot den bakgrunden anser regeringen inte att ett slopande av möjligheten till gruppregistrering avsevärt kan anses försämra svenska finansiella företags konkurrens gentemot finansiella företag i övriga EU.

Grupphuvudmannen lämnar för mervärdesskattegruppens räkning mervärdesskattedeklaration och i de fall det krävs även periodisk sammanställning. Vid ett slopande av reglerna om gruppregistrering till mervärdesskatt ska samtliga företag som bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet, som i dag ingår i en mervärdesskattegrupp, lämna in en mervärdesskattedeklaration och i förekommande fall en periodisk sammanställning. Det innebär ökade administrativa kostnader för företagen.

Förslaget medför visst merarbete för Skatteverket som bl.a. kommer att få fler mervärdesskattedekclarationer att granska. *Skatteverket* har beräknat att det kommer uppstå en engångskostnad om 1,5 miljoner kronor avseende utrednings- och registreringsarbete, ombyggnad av BAS-register samt informations- och utbildningsinsatser. Dessutom har Skatteverket beräknat den årliga kostnadsökningen till 4,6 miljoner kronor. Det omfattar ökade kostnader för handläggning och utredning till följd av att antalet beskattningsbara personer kommer att öka och att transaktioner mellan de tidigare gruppmedlemmarna blir föremål för mervärdesskatt. Slopandet av reglerna om gruppregistreringen kan, som Skatteverket anför, ge upphov till nya frågor och processer rörande skatteplikten för de tjänster som tillhandahålls mellan de tidigare medlemmarna i de finansiella mervärdesskattegrupperna. Reglerna om gruppregistrering har dock gett upphov till frågor kring tillämpningen av dessa regler som nu försvinner eftersom de allmänna reglerna blir tillämpliga för de företag som tidigare ingått i en mervärdesskattegrupp. Det är enligt regeringens uppfattning rimligt att anta att vissa av de nya frågeställningar som uppstår efter en viss tid kommer att vara lösta och att antalet frågor över tid minskar. Tillkommande utgifter för

Skatteverket får hanteras inom befintliga och beräknande anslagsramar inom utgiftsområdet. Sammantaget bedöms förslaget inte påverka måltillströmningen till de allmänna förvaltningsdomstolarna i sådan omfattning att något behov av ökade resurser uppkommer.

6 Förändrat undantag från mervärdesskatt för dentaltekniska produkter och tjänster

6.1 Bakgrund

Enligt mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, undantas omsättning av dentaltekniska produkter och av tjänster som avser sådana produkter, när produkten eller tjänsten tillhandahålls tandläkare, dentaltekniker eller den för vars bruk produkten är avsedd. Skatteverket har ansett att det inte går att tolka den svenska bestämmelsen i enlighet med motsvarande bestämmelse i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet eller direktivet) och att den enskilde kan åberopa direkt effekt av bestämmelsen i mervärdesskattedirektivet. Fråga har därför uppkommit om bestämmelsen i mervärdesskattelagen behöver ändras.

6.2 Gällande rätt

6.2.1 Svensk rätt

Enligt 3 kap. 4 § första stycket ML undantas från mervärdesskatt bl.a. omsättning av tjänster som utgör tandvård samt tjänster av annat slag och varor som den som tillhandahåller vården eller omsorgen omsätter som ett led i denna. Av 3 kap. 4 § andra stycket andra strecksatsen ML framgår att undantaget i bestämmelsens första stycke även omfattar omsättning av dentaltekniska produkter och av tjänster som avser sådana produkter, när produkten eller tjänsten tillhandahålls tandläkare, dentaltekniker eller den för vars bruk produkten är avsedd. Undantaget infördes för att undanröja den olikhet i beskattning av dentaltekniska produkter som beskattningen innebar genom att skatteplikten medförde en högre skattebelastning om produkterna framställdes av ett dentallaboratorium än om de framställdes av en tandläkare eller av hos tandläkare anställd tandtekniker (prop. 1973:163 s. 132). En förutsättning för att undantaget i ML ska bli tillämpligt är att omsättningen tillhandahålls tandläkare, dentaltekniker eller den för vars bruk produkten är avsedd. Avgörande är således vem som förvärvar varan eller tjänsten. Något krav på vem som tillhandahåller varan eller tjänsten finns inte.

6.2.2 EU-rätt

Bestämmelsen i 3 kap. 4 § andra stycket andra strecksatsen ML motsvaras av artikel 132.1 e i mervärdesskattedirektivet. Enligt denna ska tillhandahållandet av tjänster av tandtekniker inom ramen för deras yrkesutövning samt leveranser av tandproteser av tandläkare och tandtekniker undantas från skatteplikt. EU-domstolen har i mål C-401/05, VDP Dental Laboratory NV mot Staatssecretaris van Financiën, REG 2006 s. 1-1212 (nedan VDP Dental Laboratory), tagit ställning till omfattningen av undantaget i artikel 13 A 1 e i sjätte direktivet. Domstolen hade i målet att ta ställning till om leveranser av tandproteser av mellanhand som inte är tandläkare eller tandtekniker omfattas av undantaget. Bolaget som levererar tandproteserna hade inte någon tandläkare eller tandtekniker anställd utan agerade som mellanhand och köpte in tandproteser hos tandtekniker för att sälja vidare till tandläkare eller privatpersoner. Domstolen konstaterade att vad gäller det aktuella undantaget i artikel 13 A 1 e i sjätte direktivet framgår redan av ordalydelsen i den andra delen av meningen att ”tandproteser som tillhandahålls av tandläkare och tandtekniker” är undantagna. Vidare konstaterade domstolen att undantaget definieras inte bara med utgångspunkt från vilken typ av varor som levereras, utan även utifrån vad leverantören har för egenskaper. Domstolen ansåg att det klart framgår av ordalydelsen i artikeln att inte alla leveranser av tandproteser är undantagna från mervärdesskatteplikt, utan endast leveranser från de där angivna två yrkesgrupperna, dvs. tandläkare och tandtekniker.

6.3 Skatteverkets ställningstagande

I ett ställningstagande har Skatteverket redovisat sin syn på hur det nu aktuella undantaget ska tolkas (Skatteverkets ställningstagande 2007-01-30, dnr 131 801346-56/111). Skatteverket anser att den svenska lagstiftningen innebär att ett tillhandahållande av en dentalteknisk produkt ska undantas från skatteplikt när tillhandahållandet sker till tandläkare, tandtekniker eller till slutkonsumenten av produkten. Det innebär enligt Skatteverket att i regleringen i mervärdesskattelagen anges ett annat tillämpningsområde än det som anges i mervärdesskattedirektivet när det gäller vilka produkter som avses. Bestämmelsen i mervärdesskattelagen begränsas inte endast till tillhandahållanden från tandtekniker eller tandläkare utan samtliga tillhandahållanden av dentaltekniska produkter omfattas. Det gäller dock endast under förutsättning av tillhandahållandet sker till tandläkare, tandtekniker eller till slutkonsument av produkten. Den svenska bestämmelsen har således enligt Skatteverket inte samma innebörd som motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet. Enligt Skatteverket finns det inte någon möjlighet att tolka 3 kap. 4 § andra stycket andra strecksatsen ML i enlighet med mervärdesskattedirektivet utan de tillhandahållanden som anges i denna bestämmelse i mervärdesskattelagen ska undantas från skatteplikt enligt bestämmelsens ordalydelse. Skatteverket anser emellertid att det är möjligt för den enskilde att åberopa direkt effekt av artikel 132.1 e i mervärdesskattedirektivet när det är fråga om sådana

tillhandahållanden som omfattas av undantaget från skatteplikt enligt direktivet men inte av undantaget enligt mervärdesskattelagen. Dessutom anser Skatteverket att den enskilde kan åberopa direkt effekt i de fall den enskilde anser att tillhandahållandet ska bedömas som skattepliktigt enligt mervärdesskattedirektivet när den svenska bestämmelsen innebär att tillhandahållandet ska undantas.

6.4 Överväganden och förslag

Regeringens förslag: Bestämmelsen om undantag för omsättning av dentaltekniska produkter och av tjänster som avser sådana produkter är endast tillämpligt när produkten eller tjänsten tillhandahålls av tandtekniker eller tandläkare.

Ändringen träder kraft den 1 januari 2015.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens. I promemorian användes dock begreppet dentaltekniker.

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Jönköping* och *Sveriges advokatsamfund* har inget att erinra mot förslaget. *Kammarrätten i Jönköping* framhåller dock att ordet dentaltekniker bör bytas ut mot tandtekniker i bestämmelsen, vilket även *Stockholms universitet* och *Sveriges tandteknikerförbund* anför. *Förvaltningsrätten i Uppsala* tillstyrker förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Som framgår av redogörelsen ovan skiljer sig bestämmelserna om undantaget för dentaltekniska produkter och tjänster i 3 kap. 4 § andra stycket andra strecksatsen ML från den bakomliggande regeln i artikel 132.1 e i mervärdesskattedirektivet. EU-domstolen konstaterade i målet VDP Dental Laboratory att undantaget avseende tillhandahållanden av tjänster av tandtekniker inom ramen för deras yrkesutövning samt leveranser av tandproteser av tandläkare och tandtekniker definieras inte bara med utgångspunkt från vilken typ av varor som levereras, utan även utifrån vad leverantören har för egenskaper. Domstolen konstaterade vidare att det klart framgår av bestämmelsens ordalydelse att endast leveranser från de där angivna två yrkesgrupperna, dvs. tandläkare och tandtekniker, omfattas av undantaget. EU-rätten ställer således upp krav på vem som levererar varan eller tjänsten. Som framgår ovan uppställs i mervärdesskattelagen i stället ett krav på vem som förvärvar varan eller tjänsten. Det kravet överensstämmer inte med ordalydelsen i den motsvarande artikeln i mervärdesskattedirektivet. Följden av den skillnaden som finns mellan den svenska bestämmelsen och bestämmelsen i mervärdesskattedirektivet blir att vissa transaktioner som enligt EU-rätten ska vara undantagna från skatteplikt blir mervärdesskattepliktiga enligt mervärdesskattelagen och att vissa transaktioner som enligt EU-rätten är mervärdesskattepliktiga undantas från skatteplikt enligt de svenska reglerna.

Skatteverket har mot denna bakgrund i ett ställningstagande ansett att det är möjligt för den enskilde att åberopa direkt effekt av artikel 132.1 e i mervärdesskattedirektivet när det är fråga om sådana tillhandahållanden

som omfattas av undantaget från skatteplikt enligt direktivet men inte av undantaget enligt mervärdesskattelagen. Dessutom anser Skatteverket att den enskilde kan åberopa direkt effekt i de fall den enskilde anser att tillhandahållandet ska bedömas som skattepliktigt enligt mervärdesskattedirektivet när den svenska bestämmelsen innebär att tillhandahållandet ska undantas.

Det ska även framhållas att enligt fast praxis från EU-domstolen ska de uttryck som används om de undantag som regleras i art. 132.1 e tolkas restriktivt, eftersom de avser avsteg från den allmänna principen enligt vilken mervärdesskatt ska betalas för varje vara eller tjänst som tillhandahålls en skattskyldig mot vederlag (se bl.a. Dental Laboratory och där angivna mål).

Mot bakgrund av vad som ovan anförts får 3 kap. 4 § andra stycket andra strecksatsen mervärdesskattelagen anses avvika från den EU-rättsliga regleringen, varför bestämmelsen bör ändras på så sätt att undantaget endast omfattar situationer när produkterna levereras av eller tjänsten tillhandahålls av tandtekniker eller tandläkare. Som *Kammarrätten i Jönköping*, *Stockholms universitet* och *Sveriges tandteknikers förbund* anført bör ordet dentaltekniker bytas ut mot tandtekniker i bestämmelsen.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 3 kap. 4 § mervärdesskattelagen.

6.5 Konsekvensanalys

Offentligfinansiell effekt

Förslaget innebär en positiv offentligfinansiell effekt dels då mervärdesskatt på försäljning av dentaltekniska produkter betalas in till staten i ett senare led i försäljningskedjan, dels då mervärdesskatt betalas in till staten av ledet innan tandteknikern när tandteknikerns tillhandahållande undantas från mervärdesskatt.

Lagändringen ger upphov till en offentligfinansiell nettointäkt på 74 miljoner kronor 2015. Varaktigt beräknas den offentligfinansiella intäkten till 68 miljoner kronor.

Effekter för företagen

Enligt svensk näringsgrensindelning 2011 fanns omkring 550 företag med SNI-koden 32502; Tillverkning av tandproteser. Majoriteten av företagen i denna kategori bör vara tandtaltekniker. Majoriteten, omkring 90 procent, av dessa företag var inte registrerade till mervärdesskatt, vilket bör innebära att de säljer direkt till en tandläkare och således är denna försäljning undantagen från mervärdesskatt. Vid dessa försäljningar gäller skattefrihet både enligt ML och direktivet, varför den föreslagna förändringen inte påverkar dessa tillhandahållanden. De resterande 10 procenten av tandteknikerna som var registrerade till mervärdesskatt kan till stor del förväntas sälja dentaltekniska produkter till en mellanhand som i sin tur säljer produkterna vidare till en tandläkare. Vid dessa försäljningar ska det enligt mervärdesskattelagen

utgå mervärdesskatt när den dentaltekniska produkten säljs från en tandtekniker till en mellanhand, medan det enligt direktivet ska utgå mervärdesskatt när den dentaltekniska produkten säljs från en mellanhand till en tandläkare.

Den föreslagna lagändringen innebär att mervärdesskatt tas ut när de dentaltekniska produkterna säljs av en mellanhand som utgör ett senare led i försäljningskedjan samtidigt som den försäljning som tandteknikern gör undantas från mervärdesskatt. Under förutsättning att tandteknikern och mellanhanden behåller sina marginaler bör således lagändringen innebära att priset på den dentaltekniska produkten som tandläkarna möter i de få fall när de handlar av en mellanhand ökar något. Även priset mot slutkonsumenten kan i dessa få fall förväntas öka något. Följden av att en tandteknikers tillhandahållande blir undantaget från mervärdesskatt är att denne inte får göra avdrag för ingående skatt som då blir en kostnad i verksamheten. Vissa av de tandläkare som i dag köper dentaltekniska produkter från en mellanhand kan med lagändringen i stället förväntas köpa dem direkt av tandteknikern.

Tandteknikers försäljning av dentaltekniska produkter kommer genom förslaget, oavsett vem de säljer till, bli undantagen från mervärdesskatt. Detta innebär en förenkling då tandteknikerna inte behöver hålla isär försäljningen till mellanhänder respektive tandläkare. De 10 procent av tandteknikerna som i dag är registrerade till mervärdesskatt samt endast säljer dentaltekniska produkter och tjänster knutna till dessa kommer genom förslaget endast sälja undantagna varor och tjänster och behöver därmed inte längre vara registrerade till mervärdesskatt. Förslaget kan därigenom förväntas minska den administrativa bördan för dessa företag.

Tillhandahållanden av dentaltekniska produkter till tandläkare av en mellanhand som enligt gällande regler i mervärdesskattelagen är undantagna transaktioner blir genom förslaget mervärdesskattepliktiga. Majoriteten av dessa företag bör bedriva även annan försäljning som i dag är mervärdesskattepliktig, vilket innebär att de redan bör vara registrerade till mervärdesskatt och vana att hantera skatten. Förslaget bör därmed medföra minskad administrativ börda även för mellanhanden som slipper hålla isär försäljningen till tandtekniker och annan försäljning. Sammantaget kan därmed konstateras att förslaget bör innebära en minskad administrativ börda för berörda företag.

Effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Förslaget bedöms inte medföra några effekter för Skatteverket. Förslaget bedöms inte heller medföra några merkostnader eller merarbete för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

7 Författningskommentar

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

2 kap.

8 §

Paragrafens *fjärde stycke* reglerar vem som ska ses som fastighetsägare, hyresgäst eller bostadsrättshavare vid uttag av vissa tjänster hänförliga till en fastighet som ägs eller en hyresrätt eller bostadsrätt som innehas av en beskattningsbar person. Stycket upphör att gälla till följd av att reglerna om mervärdesskattegrupper i 6 a kap. slopas.

3 kap.

3 §

I *andra stycket*, som reglerar vissa avsteg från undantaget på fastighetsområdet, görs en följdändring med anledning av att reglerna om mervärdesskattegrupper i 6 a kap. slopas.

4 §

Bestämmelsen i paragrafens *andra stycke* andra strecksatsen ändras så att den överensstämmer med artikel 132.1 e i mervärdesskattedirektivet. Det avgörande för om en omsättning omfattas av undantaget från mervärdesskatt ska vara vem som tillhandahåller en vara eller tjänst. För att undantaget ska vara tillämpligt krävs efter ändringen att produkten eller tjänsten tillhandahålls av en tandläkare eller tandtekniker. Dessutom ersätts ordet dentaltekniker med ordet tandtekniker.

8 a kap.

11 §

Paragrafens *andra stycke* reglerar övertagande av rättigheter och skyldigheter att jämka ingående mervärdesskatt när en beskattningsbar person dels inträder i en mervärdesskattegrupp, dels utträder ur en sådan grupp. Stycket upphör att gälla med anledning av att reglerna om mervärdesskattegrupper i 6 a kap. slopas.

9 kap.

1 §

I paragrafen görs ändringar med anledning av att reglerna om mervärdesskattegrupper i 6 a kap. slopas. Paragrafens *andra stycke* upphör att gälla i den del stycket avser frivillig skattskyldighet för mervärdesskattegrupper. En följdändring görs även i *fjärde stycket*.

2 §

Till följd av att reglerna om mervärdesskattegrupper i 6 a kap. slopas tas den del i *första stycket* som avser ansökan om frivillig skattskyldighet för fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse för en gruppövudman

bort. Andra *stycket*, som reglerar ansökan om frivillig skattskyldighet för fastighet som ägs av en beskattningsbar person som är medlem i en mervärdesskattegrupp, upphör att gälla med anledning av att reglerna om mervärdesskattegrupper i 6 a kap. slopas.

20 kap.

1 §

Följändringar görs med anledning av att reglerna om mervärdesskattegrupper i 6 a kap. slopas. Paragrafens *tredje* och *sjätte stycke* som reglerar beslut om mervärdesskattegrupper upphör att gälla, vilket även innebär att paragrafen omredigeras.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Av den *första punkten* framgår att de nya reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2015. Äldre bestämmelser bör på sedvanligt vis fortfarande gälla för mervärdesskatt som hänför sig till tiden före ikraftträdandet, vilket följer av den *andra punkten*.

Det krävs därutöver särskilda övergångsbestämmelser för några situationer.

I *tredje punkten* görs ett förtydligande om att undantaget i 3 kap. 24 § om överlåtelse av tillgångar inte är tillämpligt i de fall mervärdesskattegruppen haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ av ingående skatt vid förvärvet av tillgången eller vid mera betydande förvärv av varor eller tjänster som tillförts tillgången

Av den *fjärde punkten* framgår att om en mervärdesskattegrupp är frivilligt skattskyldig för uthyrning eller annan upplåtelse av fastighet övertas vid ikraftträdandet mervärdesskattegruppens frivilliga skattskyldighet av den beskattningsbara person i gruppen som äger fastigheten i fråga eller som innehar ifrågavarande hyres- eller bostadsrätt.

När det gäller rättigheten eller skyldigheten att jämka avdrag för ingående mervärdesskatt övertar tidigare medlem i en mervärdesskattegrupp som äger en investeringsvara vid ikraftträdandet, mervärdesskattegruppens rättigheter och skyldigheter att jämka ingående skatt hänförlig till varan. I samband med att reglerna om gruppregistrering avskaffas upphör mervärdesskattegruppen att behandlas som en beskattningsbar person när det gäller mervärdesskatten. Det är i stället de företag som har ingått i gruppen som kan bli skattskyldiga och ha rätt till avdrag. Med anledning av det bör även mervärdesskattegruppens rättigheter och skyldigheter att jämka ingående skatt för en investeringsvara som köpts in före ikraftträdandet övergå till den person som äger varan. Detta framgår av *punkten 5*.

Mervärdesskattegruppen har betraktats som en enda beskattningsbar person och det är den som varit huvudman för mervärdesskattegruppen som har redovisat mervärdesskatt för den verksamhet som gruppen bedrivit. När reglerna om gruppregistrering slopas kommer ingående och utgående mervärdesskatt i stället redovisas hos respektive företag som tidigare varit medlem i en grupp. Ändringar av ingående och utgående skatt kan behöva göras med anledning av omständigheter som inträffat

efter ikraftträdandet. Sådana omständigheter kan t.ex. vara kundförluster, prisnedsättningar eller mottagande av kreditnota. För att klargöra hur dessa ändringar ska redovisas föreslås den övergångsbestämmelse som framgår av *punkten 6*.

I *punkten 7* regleras situationen när en kreditnota som avser felaktigt debiterad mervärdesskatt har utfärdats efter ikraftträdandet. Av bestämmelsen framgår att ändringen enligt 13 kap. 28 § ska göras av den tidigare gruppledare som har utfärdat kreditnotan.

7.2 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

59 kap.

5 §

Ändringen i paragrafens *första stycke* innebär att det fasta avdragsbeloppet för betalning av premier för pensionsförsäkringar och inbetalningar på pensionssparkonton begränsas till högst 2 400 kronor per år.

14 §

Ändringen i paragrafen är en konsekvens av den nya lydelsen i 5 § första stycket.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

De nya bestämmelserna om ett lägre avdragsutrymme för privat pensionssparande föreslås träda i kraft den 1 januari 2015 och tillämpas första gången för försäkringspremier som betalas och inbetalningar på pensionssparkonton som görs efter den 31 december 2014. Det framgår av *första* och *andra punkten*. Av *tredje punkten* framgår att äldre bestämmelser gäller för försäkringspremier som betalats respektive inbetalningar på pensionssparkonton som gjorts före den 1 januari 2015. Det innebär att de nya bestämmelserna tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2014 med följande undantag.

Skattskyldiga som redovisar inkomst av aktiv näringsverksamhet kan ha andra beskattningsår än kalenderår. Av *fyjärde punkten* framgår att i sådana fall ska det fasta avdragsbeloppet beräknas enligt äldre bestämmelser när det gäller premiebetalningar och inbetalningar som görs under beskattningsåret men före den 1 januari 2015. För premiebetalningar och inbetalningar som görs under beskattningsåret men efter ikraftträdandet av de nya bestämmelserna gäller det nya lägre avdragsutrymme. Om premiebetalningar eller inbetalningar görs under 2014 såväl som under 2015 kan premiebetalningarna eller inbetalningarna som görs under 2015 således beaktas bara till den del de tillsammans med premiebetalningar eller inbetalningar under 2014 rymms inom avdragsutrymme beräknat enligt 5 § i sin nya lydelse.

Övergångsregeln kan illustreras med följande exempel. Det fasta avdragsbeloppet enligt nuvarande regler uppgår till 12 000 kronor. En

skattskyldig har påbörjat en enskild näringsverksamhet den 1 juli 2014 och får därför ett första förlängt räkenskapsår som slutar den 31 december 2015. Vid beskattningen 2015 yrkar den skattskyldige avdrag för pensionsförsäkringspremier med sammanlagt 25 000 kronor, varav 12 000 kronor betalats under 2014 och 13 000 kronor betalats under 2015. Avdrag för 2014 års premiebetalning medges med 12 000 kronor enligt det årets regler. När det gäller premien som betalats under 2015 ska avdragsrätten prövas enligt de nya bestämmelserna. Övergångsbestämmelsen innebär att avdrag för 2015 års premie (13 000 kronor) kan medges bara till den del det nya avdragsutrymmet om 2 400 kronor med tillägg med 35 procent av näringsinkomsten, dock högst tio prisbasbelopp, överstiger den premie som betalats under 2014.

Av 59 kap. 7 § följer att det nya lägre avdragsutrymmet gäller också när avdrag yrkas enligt den bestämmelsen från och med beskattningsåret 2015, även om premiebetalning eller inbetalning gjorts före den 1 januari 2015.

7.3 Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

26 kap.

21 §

Andra stycket upphör att gälla med anledning av att reglerna om mervärdesskattegrupp i 6 a kap. i mervärdesskattelagen (1994:200) slopas.

59 kap.

1 §

Den strecksats som behandlar ansvar för beskattningsbara personer i en mervärdesskattegrupp upphör att gälla med anledning av att reglerna om mervärdesskattegrupper i 6 a kap. i mervärdesskattelagen slopas.

62 kap.

13 §

Tredje stycket upphör att gälla med anledning av att reglerna om mervärdesskatteskattegrupper i 6 a kap. mervärdesskattelagen slopas.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2015 och tillämpas på redovisningsperioder som börjar efter utgången av december 2014.

Lagförslagen i promemorian Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen för 2015 i nu relevanta delar

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

Härigenom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)¹ dels att 6 a kap. och 11 kap. 5 § ska upphöra att gälla, dels att 2 kap. 8 §, 3 kap. 3 §, 8 a kap. 11 §, 9 kap. 1 och 2 §§, 11 kap. 9 § samt 20 kap. 1 § ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap. 8 §²

Med uttag av tjänst förstås vidare att en fastighetsägare utför sådana tjänster som anges i andra stycket på en egen fastighet som utgör tillgång i en ekonomisk verksamhet som varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11, 11 e eller 12 §. Detta gäller dock endast om de nedlagda lönekostnaderna för tjänsterna under beskattningsåret överstiger 300 000 kronor, inräknat skatter och avgifter som grundas på lönekostnaderna.

Första stycket gäller utförande av

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

Vad som sägs i första stycket gäller också hyresgäster och bostadsrättshavare som utför sådana tjänster som anges i andra stycket 1 och 2 på lägenheter som de innehar med hyresrätt eller bostadsrätt i en ekonomisk verksamhet som varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11, 11 e eller 12 §.

Om en fastighet ägs eller en hyresrätt eller bostadsrätt innehas av en beskattningsbar person som ingår i en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § ska gruppen anses som fastighetsägare, hyresgäst eller bostadsrättshavare vid tillämpning av denna paragraf.

¹ Lagen omtryckt 2000:500.

² Senaste lydelse 2013:368.

3 kap.

3 §³

Bilaga 1

Undantaget enligt 2 § omfattar inte

1. upplåtelse eller överlåtelse av verksamhetstillbehör,
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 lokaler och andra platser för parkering, inklusive förtöjning och ankring, av transportmedel,
6. upplåtelse av förvaringsboxar,
7. upplåtelse av utrymmen för reklam eller annonsering på fastigheter,
8. upplåtelse för djur av byggnader eller mark,
9. upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik,
10. korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning,
11. upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtrafik till trafikoperatörer, och
12. upplåtelse till en mobiloperatör av plats för utrustning på en mast eller liknande konstruktion och tillhörande utrymme för teknisk utrustning som omfattas av upplåtelsen.

Undantaget enligt 2 § gäller inte heller när en fastighetsägare, ett konkursbo *eller en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap.* för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller som medför rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11, 11 e eller 12 § helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad eller annan anläggning, som utgör fastighet. Skatteplikt gäller dock inte om uthyrningen avser stadigvarande bostad. Uthyrning till staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund som avses i 4 § lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser är skattepliktig även om uthyrningen sker för en verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9,

Undantaget enligt 2 § gäller inte heller när en fastighetsägare *eller* ett konkursbo för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller som medför rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11, 11 e eller 12 § helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad eller annan anläggning, som utgör fastighet. Skatteplikt gäller dock inte om uthyrningen avser stadigvarande bostad. Uthyrning till staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund som avses i 4 § lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser är skattepliktig även om uthyrningen sker för en verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11, 11 e eller 12 §. Skatteplikt gäller dock inte för uthyrning till

³ Senaste lydelse 2013:1108.

11, 11 e eller 12 §. Skatteplikt gäller dock inte för uthyrning till en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund, om fastigheten vidareuthyrs av kommunen, kommunalförbundet eller samordningsförbundet för användning i en verksamhet som bedrivs av någon annan än staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund och som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11, 11 e eller 12 §. Det som har sagts om uthyrning gäller även för upplåtelse av bostadsrätt.

Andra stycket tillämpas också

1. vid uthyrning i andra och tredje hand,
2. vid bostadsrättshavares upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet som innehas med bostadsrätt, och
3. när en byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet uppförs eller genomgår omfattande till- eller ombyggnad i syfte att anläggningen helt eller delvis ska kunna hyras ut för sådan verksamhet som avses i andra stycket.

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

8 a kap.

11 §⁴

Vid överlåtelse av investeringsvaror, utom sådana som omfattas av frivillig skattskyldighet, i samband med att verksamhet överläts eller vid fusion eller liknande förfarande, ska förvärvaren överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt. Detta gäller dock endast under förutsättning att förvärvaren är skattskyldig enligt denna lag eller har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11, 11 e eller 12 §.

När en beskattningsbar person inträder i en mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap., övertar gruppen dennes rättighet och skyldighet att jämka. När en beskattningsbar person utträder ur en sådan grupp övertar den beskattningsbara personen gruppens rättighet och skyldighet att jämka ingående skatt hänförlig

⁴ Senaste lydelse 2013:368.

9 kap.

1 §⁵

Skyldigheten att betala skatt enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 för sådan skattepliktig fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse som anges i 3 kap. 3 § andra stycket och tredje stycket 1 och 2 gäller endast för fastighetsägare, hyresgäster, bostadsrättshavare, konkursbon och *mervärdesskattegrupper* som har angett utgående skatt i en faktura för uthyrningen eller upplåtelsen (frivillig skattskyldighet).

Om den fastighet, hyresrätt eller bostadsrätt som ska omfattas av den frivilliga skattskyldigheten ägs eller innehas av en beskattningsbar person som ingår i en mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 §, blir mervärdesskattegruppen frivilligt skattskyldig om fakturan har utfärdats av den beskattningsbara person i mervärdesskattegruppen som äger fastigheten eller, i fråga om en hyresrätt eller bostadsrätt, av den beskattningsbara person som innehar hyresrätten eller bostadsrätten. Första stycket gäller även om fakturan har utfärdats i den beskattningsbara personens namn och för dennes räkning av köparen eller av en tredje person.

Frivillig skattskyldighet för uthyrning eller annan upplåtelse till någon som har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 6 § gäller endast om upplåtaren har ett intyg om att upplåtelsen sker till någon som har rätt till sådan återbetalning. Intyget ska vara utfärdat av Utrikesdepartementet.

En faktura som avses i första stycket ska ha utfärdats senast sex månader från den första dagen i den uthyrningsperiod eller upplåtelseperiod som fakturan

Skyldigheten att betala skatt enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 för sådan skattepliktig fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse som anges i 3 kap. 3 § andra stycket och tredje stycket 1 och 2 gäller endast för fastighetsägare, hyresgäster, bostadsrättshavare och konkursbon som har angett utgående skatt i en faktura för uthyrningen eller upplåtelsen (frivillig skattskyldighet).

Första stycket gäller även om fakturan har utfärdats i den beskattningsbara personens namn och för dennes räkning av köparen eller av en tredje person.

En faktura som avses i första stycket ska ha utfärdats senast sex månader från den första dagen i den uthyrningsperiod eller upplåtelseperiod som fakturan

⁵ Senaste lydelse 2013:954.

avser. En fastighetsägare, en hyresgäst, en bostadsrättshavare, ett konkursbo *eller en mervärdesskattegrupp* ska inte anses ha blivit frivilligt skattskyldig enligt första stycket om hela skattebeloppet sätts ned i en kreditnota som avses i 11 kap. 10 §. Det gäller dock endast om kreditnotan utfärdas senast fyra månader från den dag då fakturan utfärdades. En faktura som avses i första stycket ska ha utfärdats senast sex månader från den första dagen i den uthyrningsperiod eller upplåtelseperiod som fakturan avser. En fastighetsägare, en hyresgäst, en bostadsrättshavare, ett konkursbo *eller en mervärdesskattegrupp* ska inte anses ha blivit frivilligt skattskyldig enligt första stycket om hela skattebeloppet sätts ned i en kreditnota som avses i 11 kap. 10 §. Det gäller dock endast om kreditnotan utfärdas senast fyra månader från den dag då fakturan utfärdades.

avser. En fastighetsägare, en hyresgäst, en bostadsrättshavare *eller* ett konkursbo ska inte anses ha blivit frivilligt skattskyldig enligt första stycket om hela skattebeloppet sätts ned i en kreditnota som avses i 11 kap. 10 §. Det gäller dock endast om kreditnotan utfärdas senast fyra månader från den dag då fakturan utfärdades. En faktura som avses i första stycket ska ha utfärdats senast sex månader från den första dagen i den uthyrningsperiod eller upplåtelseperiod som fakturan avser. En fastighetsägare, en hyresgäst, en bostadsrättshavare *eller* ett konkursbo ska inte anses ha blivit frivilligt skattskyldig enligt första stycket om hela skattebeloppet sätts ned i en kreditnota som avses i 11 kap. 10 §. Det gäller dock endast om kreditnotan utfärdas senast fyra månader från den dag då fakturan utfärdades.

2 §⁶

Skyldigheten att betala skatt enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 för sådan skattepliktig fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse som anges i 3 kap. 3 § tredje stycket 3 gäller endast om Skatteverket har beslutat om frivillig skattskyldighet efter ansökan. En sådan ansökan får göras av en fastighetsägare, ett konkursbo *eller av en sådan grupp* huvudman som avses i 6 a kap. 4 §.

Om den fastighet som ska omfattas av den frivilliga skattskyldigheten ägs av en beskattningsbar person som ingår i en sådan mervärdesskattegrupp

Skyldigheten att betala skatt enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 för sådan skattepliktig fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse som anges i 3 kap. 3 § tredje stycket 3 gäller endast om Skatteverket har beslutat om frivillig skattskyldighet efter ansökan. En sådan ansökan får göras av en fastighetsägare *eller* ett konkursbo.

⁶ Senaste lydelse 2013:368.

som avses i 6 a kap. 1 § ska ansökan göras av grupp-huvudmannen med samtycke av den beskattningsbara personen.

Vad som i första stycket sägs gäller endast om

- det finns särskilda skäl,
- den sökande har för avsikt att använda fastigheten för sådan uthyrning eller upplåtelse som avses i 3 kap. 3 § andra stycket, och
- det är lämpligt med hänsyn till den sökandes personliga eller ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt.

20 kap.

1 §⁷

Vid överklagande av beslut enligt denna lag gäller 67 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), med undantag för överklagande enligt andra, *tredje eller fjärde* stycket av någon annan än en sådan utländsk beskattningsbar person som avses i 19 kap. 1 §.

Vid överklagande av beslut enligt denna lag gäller 67 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), med undantag för överklagande enligt andra *eller tredje* stycket av någon annan än en sådan utländsk beskattningsbar person som avses i 19 kap. 1 §.

Beslut som Skatteverket har fattat om betalningsskyldighet enligt 3 kap. 26 b §, i ärende som rör återbetalning enligt 10 kap. 1–3 och 5–8 §§ och om betalningsskyldighet och avräkning enligt 19 kap. 28 § får överklagas till Förvaltningsrätten i Falun.

Beslut som Skatteverket fattat om gruppregistrering enligt 6 a kap. 4 § och om ändring eller avregistrering enligt 6 kap. 5 § får överklagas till den förvaltningsrätt som är behörig att pröva ett överklagande av grupp-huvudmannen.

Beslut om avräkning får överklagas särskilt på den grunden att avräkningsbeslutet i sig är felaktigt men i övrigt endast i samband med överklagande av beslut om betalningsskyldighet.

Ett överklagande enligt andra, *tredje eller fjärde* stycket ska ha kommit in inom två månader från den dag klaganden fick del av beslutet.

Ett överklagande enligt andra *eller tredje* stycket ska ha kommit in inom två månader från den dag klaganden fick del av beslutet.

Ett beslut enligt 6 a kap. 4 eller 5 § får även överklagas av det allmänna ombudet hos Skatteverket. Om en enskild part överklagar ett sådant beslut förs det allmännas talan av

⁷ Senaste lydelse 2013:368.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2015.
2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för mervärdesskatt som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.
3. Den beskattningsbara person som ingått i en mervärdesskattegrupp och som äger en investeringsvara övertar vid ikraftträdandet mervärdesskattegruppens rättigheter och skyldigheter att jämka ingående skatt hänförlig till varan.
4. Den beskattningsbara person som ingått i en mervärdesskattegrupp och som äger en fastighet eller innehar en hyres- eller bostadsrätt som har omfattats av mervärdesskattegruppens frivilliga skattskyldighet övertar vid ikraftträdandet mervärdesskattegruppens frivilliga skattskyldighet.

Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Bilaga 1

Härigenom föreskrivs att 59 kap. 5 och 14 §§ inkomstskattelagen (1999:1229)¹ ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

59 kap.

5 §

Pensionssparavdraget får inte heller överstiga 12 000 kronor med tillägg enligt andra och tredje styckena.

Pensionssparavdraget får inte heller överstiga 2 400 kronor med tillägg enligt andra och tredje styckena.

För avdragsgrundande inkomst av anställning är tillägget, om den skattskyldige helt saknar pensionsrätt i anställning, 35 procent av inkomsten, dock högst 10 prisbasbelopp.

För avdragsgrundande inkomst av aktiv näringsverksamhet är tillägget 35 procent av inkomsten, dock högst 10 prisbasbelopp.

14 §

Om den skattskyldige ska göra pensionssparavdrag både i inkomstslaget näringsverksamhet och som allmänt avdrag, får han upp till 12 000 kronor fritt fördela avdraget mellan näringsverksamheten och allmänna avdrag.

Om den skattskyldige ska göra pensionssparavdrag både i inkomstslaget näringsverksamhet och som allmänt avdrag, får han upp till 2 400 kronor fritt fördela avdraget mellan näringsverksamheten och allmänna avdrag.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2015.

2. De nya bestämmelserna tillämpas första gången för försäkringspremier som betalas och inbetalningar på pensionssparkonton som görs efter den 31 december 2014. Äldre bestämmelser gäller för premier som betalats respektive inbetalningar som gjorts före den 1 januari 2015.

3. Om beskattningsåret påbörjats men inte avslutats före ikraftträdandet tillämpas 59 kap. 5 och 14 §§ i den äldre lydelsen för försäkringspremier som betalats och inbetalningar på pensionssparkonton som gjorts under beskattningsåret men före ikraftträdandet. I fråga om premier som betalats och inbetalningar som gjorts efter ikraftträdandet gäller att avdrag får göras för dessa bara till den del som avdragsutrymmet beräknat enligt 59 kap. 5 § i den nya lydelsen överstiger avdraget för premier som betalats respektive inbetalningar som gjorts under beskattningsåret men före ikraftträdandet.

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandelagen (2011:1244)
dels att 5 kap. 3 § och 59 kap 23 § ska upphöra att gälla,
dels att rubrikerna närmast före 5 kap. 3 § och 59 kap 23 § ska utgå,
dels att 26 kap. 21 §, 59 kap. 1 § och 62 kap. 13 § ska ha följande
lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

26 kap.

21 §

En mervärdesskattedeclaration ska innehålla uppgift om

1. utgående skatt,
2. ingående skatt, och
3. omsättning, förvärv och överföringar av varor som transporteras mellan EU-länder.

En mervärdesskattedeclaration som ska lämnas av en grupp huvudman ska innehålla uppgifter för hela gruppen.

59 kap.

1 §¹

- I detta kapitel finns bestämmelser om
- ansvar när skatteavdrag inte har gjorts med rätt belopp (2–6 §§),
 - ansvar när anmälan om F-skatt inte har gjorts (7–9 §§),
 - betalningsmottagarens ansvar för arbetsgivaravgifter (10 §),
 - ansvar för delägare i ett svenskt handelsbolag (11 §),
 - företrädaransvar (12–21 §§),
 - ansvar för redare (22 §),
 - *ansvar för beskattningsbara personer i en mervärdesskattegrupp (23 §),*
 - ansvar för den som har avyttrat ett skalbolag (24 §), och
 - indrivning och preskription (26 och 27 §§).

62 kap.

13 §

Den som är betalningsskyldig för någon annans skatter eller avgifter enligt 5 kap. får bestämma om ett inbetalt belopp ska räknas av från den egna skulden eller från den skuld som avser någon annans skatter eller avgifter.

Andra tillgodoräknade belopp än inbetalningar ska i första hand räknas av från skulden för den verksamhet som beloppet hör till.

Överskjutande ingående

¹ Senaste lydelse 2013:369.

*mervärdesskatt som tillgodoräknas
en grupphuvudman ska dock
räknas av från
grupphuvudmannens egen skuld
eller andra gruppmedlemmars
skulder i den ordning som
grupphuvudmannen bestämmer.*

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2015.
 2. Lagen tillämpas på redovisningsperioder som börjar efter utgången av december 2014.

Förteckning över remissinstanser till promemorian Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen för 2015

Efter remiss har yttrande över promemorian kommit in från Kammarrätten i Göteborg, Förvaltningsrätten i Göteborg, Förvaltningsrätten i Linköping, Justitiekanslern, Domstolsverket, Kommerskollegium, Stockholms Handelskammare, Folkhälsomyndigheten, Pensionsmyndigheten, Systembolaget AB, Tullverket, Finansinspektionen, Ekonomistyrningsverket, Skatteverket, Kronofogdemyndigheten, Konjunkturinstitutet, Bokföringsnämnden, Kammarkollegiet, Statistiska centralbyrån (SCB), Transportstyrelsen, Tillväxtverket, Trafikanalys, Bil Sweden, British American Tobacco Sweden AB, Centralförbundet för alkohol- och narkotikaupplysning (CAN), FAR, Finansbolagens Förening, Fondbolagens förening, Föreningen Svenskt Näringsliv, Fria Företagare, Företagarna, IOGT-NTO, JTI Sweden AB, Landsorganisationen i Sverige (LO), Lantbrukarnas riksförbund (LRF), Livsmedelsföretagen, Länsförsäkringsbolagens Förening, Motorbranschens Riksförbund, Motormännens Riksförbund, Näringslivets Regelnämnd, Näringslivets Skattedelegation, Philip Morris AB, Regelrådet, Riksförbundet Mobil Fritid, Sprit- och Vinleverantörsföreningen, Svensk Försäkring, Svensk Handel, Svensk Servicehandel & Fast Food, Svenska Bankföreningen, Svenska Tobaksleverantörsföreningen, Sveriges advokatsamfund, Sveriges Bryggerier, Sveriges Kommuner och Landsting (SKL), Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF), Centrum för socialvetenskaplig alkohol- och drogforskning (SORAD), Swedish Match Distribution AB, Visita och Yrkesföreningar mot tobak.

Dessutom har yttrande kommit in från Gotlandssnus AB, Svensk Petroleum & Biodrivmedel Institutet (SPBI), Holmen AB, Svenska Riskkapitalföreningen, Sparbankernas Riksförbund, Sandvik AB, Institutet för tobaksstudier, Livsmedelshandlarna, AcadeMedia AB, Tobaksfakta, Thomas Ericsson, AFA Försäkring, NCC AB, AMBEA AB, Attendo Scandinavia, Capio, Skanska Sverige AB och NASDAQ OMX.

Följande remissinstanser har inte svarat eller meddelat att de avstår från att lämna synpunkter: Riksrevisionen, Tillväxtanalys, Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet, En Rökfri Generation, Gröna Bilister, Svensk Dagligvaruhandel, Svenska Läkaresällskapet, Sveriges Läkareförbund, Tjänstemännens Centralorganisation (TCO), Skattebetalarnas Förening, Svenska Fondhandlarföreningen, Sveriges Hotell och Restaurangföretagare (SHR), Sveriges akademikers centralorganisation (Saco), Ungdomens Nykterhetsförbund och Västsvenska handelskammaren.

Lagförslagen i promemorian Vissa skattefrågor i nu relevanta delar

Bilaga 3

Härigenom föreskrivs att 3 kap. 4 § mervärdesskattelagen (1994:200)¹ ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

4 §

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som utgör sjukvård, tandvård eller social omsorg samt tjänster av annat slag och varor som den som tillhandahåller vården eller omsorgen omsätter som ett led i denna.

Undantaget omfattar även

– kontroller och analyser av prov som tagits som ett led i sjukvården eller tandvården, och

– omsättning av dentaltekniska produkter och av tjänster som avser sådana produkter, när produkten eller tjänsten tillhandahålls av tandläkare, *dentaltekniker* eller den för vars bruk produkten är avsedd.

– omsättning av dentaltekniska produkter och av tjänster som avser sådana produkter, när produkten eller tjänsten tillhandahålls av tandläkare eller dentaltekniker.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2014.

2. Äldre bestämmelser gäller för fortfarande för mervärdesskatt som hänförs till tiden före ikraftträdandet.

¹ Lagen omtryckt 2000:500.

Förteckning över remissinstanser till promemorian Vissa skattefrågor

Efter remiss har yttrande över promemorian kommit in från Svea hovrätt, Malmö tingsrätt, Kammarrätten i Jönköping, Förvaltningsrätten i Uppsala, Kommerskollegium, Tullverket, Finansinspektionen, Skatteverket, Kronofogdemyndigheten, Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet, Naturvårdsverket, Transportstyrelsen, Konkurrensverket, Statens energimyndighet, Tillväxtverket, FAR, Företagarna, Lantmännen, Motorbranschens riksförbund, Näringslivets skattedelegation, SAS, Stiftelser i samverkan, Svensk Inkasso, Svenska Bankföringen, Svenska Flygbranschen, Svenska Petroleum & Biodrivmedel Institutet, Svenskt Näringsliv, Sveriges advokatsamfund, Sveriges kommuner och landsting (SKL), Sveriges Tandteknikerförbund, Föreningen Svensk Dentalhandel och Bil Sweden.

Följande remissinstanser har inte svarat eller meddelat att de avstår från att lämna synpunkter: Länsstyrelsen i Stockholms län, Regelrådet, Stiftelsen TCO:s internationella stipendiefond till statsminister Olof Palmes minne, Stiftelsen Norrlandsfonden, Stiftelsen Industrifonden, Folkvandvården, Företagarförbundet, Malmö Aviation, Perstorp Bioproducts AB, SEKAB Biofuels & Chemicals AB, Skattebetalarnas förening, Stiftelsen Dag Hammarskjölds minnesfond, Stiftelsen Konung Carl XVI Gustafs 50-årsfond, Stiftelsen Olof Palmes minnesfond för internationell förståelse och gemensam säkerhet, Stiftelsen svenska bibelsällskapets bibelfond, Svensk handel, Svenska Fondhandlarföreningen, Svenskt Flyg, Sveriges export- och investeringsråd, Sveriges standardiseringsråd, Sveriges Tandläkarförbund och Swedavia AB.