

INNEHÅLL

Sammanfattning.....	3
1 Författningsförslag	5
1.1 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)	5
1.2 Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)	13
2 Gruppregistrering av finansiella företag.....	22
2.1 Bakgrund	23
2.1.1 Ärendet och dess beredning.....	23
2.1.2 Tidigare utredningar samt propositions- och utskottsuttalanden.....	24
2.1.3 Mervärdesbeskattningen av företagsgrupper	29
2.1.4 Gruppregistrering inom ramen för EG:s regelsystem	33
2.1.5 Gruppregistrering i andra länder	34
2.2 Överväganden	52
2.2.1 Nuvarande beskattningsprincip för omsättningar inom företagsgrupper.....	52
2.2.2 Särskilt om den finansiella sektorn	54
2.2.3 Slutsatser	57
2.3 Budgeteffekter.....	58
2.4 Den tekniska utformningen	59
2.4.1 Skattskyldigheten vid gruppregistrering.....	60
2.4.2 Tillämpningsområdet	64

2.4.3	Territoriell begränsning.....	79
2.4.4	Uttagsbeskattning	80
2.4.5	Avdragsrätten.....	81
2.4.6	Korrigerig av avdragen ingående skatt.....	82
2.4.7	Gruppregistrering av en företagsgrupp	83
2.4.8	Mervärdesskatteregistrering av en mervärdesskattegrupp.....	87
2.4.9	Redovisning och deklaration	89
2.4.10	Skattekonto	91
2.4.11	Intern avräkning	95
2.4.12	Bokföring och fakturering.....	96
2.4.13	Solidariskt betalningsansvar.....	97
2.4.14	Ställföreträdaransvar	98
3	Gruppregistrering av kommissionärsföretag	100
3.1	Framställningar	100
3.2	Kommissionärskonstruktionen och inkomstbeskattningen	101
3.3	Förekomsten av oäkta kommissionärsförhållanden	104
3.4	Kommissionärskonstruktionen och mervärdesbeskattningen.....	105
3.4.1	Det tidigare rättsläget	105
3.4.2	Regeringsrättens dom.....	105
3.4.3	Effekterna av Regeringsrättens dom.....	106
3.4.4	Riksskatteverkets yttrande	107
3.5	Överväganden	109
3.5.1	Gruppregistrering	110
3.5.2	Slutsatser	111
3.6	Upphävande av den bindande förklaringen	113

Sammanfattning

I promemorian diskuteras konsekvenserna av att införa särskilda regler om gruppregistrering i mervärdesskattesystemet och lämnas förslag till hur en sådan ordning kan utformas för den finansiella sektorn och för företag i inkomstskatterättsliga kommissionärsförhållanden.

Frågan om gruppregistrering inom den finansiella sektorn har varit föremål för riksdagsmotioner alltsedan början av 1990-talet. Skatteutskottet har vid ett flertal tillfällen begärt att regeringen skall analysera konsekvenserna av att införa regler om gruppregistrering.

I promemorian, som utarbetats inom skatteavdelningen på Finansdepartementet, redovisas resultatet av detta analysarbete.

Rätten till gruppregistrering baseras på en särskild EG-regel genom vilken medlemsländerna kan tillåta företag som tillhör samma intressegrupp att i mervärdesskattehänseende behandlas som en enda näringsidkare som bedriver en enda verksamhet. Omsättningar mellan företagen i gruppen kan därmed ske utan mervärdesskatt.

Den i promemorian diskuterade möjligheten till gruppregistrering för företag i en finansiell företagsgruppering motiveras av att de företag inom gruppen som bedriver skattefri finansiell verksamhet härigenom kan undgå att det uppkommer en inte avdragsgill ingående skatt vid förvärv från övriga företag i gruppen.

Motivet för att införa regler om gruppregistrering för företag i ett kommissionärsförhållande är framför allt önskemålet om att återinföra den möjlighet som tidigare fanns för ett kommittentföretag att bli skattskyldigt till mervärdesskatt för kommissionärsföretagets omsättning. Härigenom kan mervärdesskatten samordnas med inkomstskatten vilken enligt särskilda regler i inkomstskattelagstiftningen skall redovisas hos kommittentföretaget.

Avsikten är att promemorian skall remitteras till myndigheter och organisationer. Remissvaren skall ingå i underlaget för ett eventuellt lagstiftningsarbete om gruppregistrering i mervärdes-skattesystemet.

1 Författningsförslag

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

Härigenom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)

dels att 2 kap. 8 §, 12 kap. 2 § och 20 kap. 1 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas sex nya paragrafer, 6 kap. 9–13 §§ och 11 kap. 1 a §, samt närmast före 6 kap. 9 § en ny rubrik av följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas en ny rubrik närmast före 6 kap. 1 § som skall lyda "Handelsbolag", en ny rubrik närmast före 6 kap. 2 § som skall lyda "Enkla bolag och partrederier", en ny rubrik närmast före 6 kap. 3 § som skall lyda "Konkursbon", en ny rubrik närmast före 6 kap. 4 § som skall lyda "Dödsbon", en ny rubrik närmast före 6 kap. 5 § som skall lyda "Fastighetsut-hyrning", en ny rubrik närmast före 6 kap. 6 § som skall lyda "Statliga affärsverk", en ny rubrik närmast före 6 kap. 7 § som skall lyda "Kommissionärer" och en ny rubrik närmast före 6 kap. 8 § som skall lyda "Producentföretag".

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

8 §

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 yrkesmässig verksamhet som varken medför

skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9–13 §§. Detta gäller dock endast om de nedlagda lönekostnaderna för tjänsterna under beskattningsåret överstiger 150 000 kronor, inräknat skatter och avgifter som grundas på lönekostnaderna.

Första stycket gäller utförande av

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

Vad som sägs i denna paragraf om fastighetsägare gäller i stället en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 kap. 9 § om uttaget avser en fastighet som ägs av någon av de näringsidkare som ingår i gruppen.

6 kap.

Mervärdesskattegrupper

9 §

Skattemyndigheten får efter ansökan av två eller flera näringsidkare med fast driftställe i Sverige besluta att dessa vid tillämpningen av bestämmelserna i denna lag skall anses som en enda näringsidkare (mervärdesskattegrupp) och att den verksamhet som mervärdesskattegruppen bedriver skall anses som en enda verk-

samhet.

I 1 kap. 2 § finns bestämmelser om i vilka fall mervärdesskattegruppen skall anses skattskyldig.

I 23 kap. 3 a § skattebetalningslagen (1997:483) finns bestämmelser om huvudman för en mervärdesskattegrupp.

10 §

I en mervärdesskattegrupp får endast ingå

1. näringsidkare som bedriver verksamhet i vilken omsättning av tjänster är undantagen från skatteplikt med stöd av 3 kap. 9 eller 10 § och som står under Finansinspektionens tillsyn,

2. näringsidkare med huvudsaklig inriktning att tillhandahålla näringsidkare under 1 varor eller tjänster, och

3. näringsidkare som förvärvar tjänster från en näringsidkare under 1, om omsättningen av tjänsterna är undantagen från skatteplikt med stöd av 3 kap. 9 eller 10 §, eller

4. näringsidkare som är kommissionärsföretag och kommittentföretag i ett sådant kommissionärsförhållande som avses i 2 § 2 mom. la-

gen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

11 §

Skattemyndigheten får besluta om en mervärdesskattegrupp endast om de näringsidkare som avses i 10 § 1–3 eller i 4 är nära förbundna med varandra i finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt hänseende.

En näringsidkare som avses i 10 § 3 anses som nära förbunden i finansiellt hänseende med en näringsidkare i 10 § 1 endast om näringsidkarna utgör moderföretag och helägda dotterföretag i samma koncern. Som helägt företag räknas ett dotterföretag i vilket moderföretaget innehar mer än nio tiondelar av rösterna för samtliga aktier eller andelar. Om ett eller flera helägda dotterföretag i sin tur innehar mer än nio tiondelar av rösterna för samtliga aktier eller andelar i ett annat företag, räknas även det företaget som helägt dotterföretag.

Näringsidkare som avses i 10 § 1–3 får inte ingå i fler än en mervärdesskattegrupp.

12 §

En mervärdesskattegrupp anses bildad den dag skattemyndigheten genom beslut som avses i 9 § har registrerat den som en sådan grupp (gruppregistrering).

Ett beslut om gruppregistrering kvarstår till dess att skattemyndigheten på eget initiativ eller på begäran av de näringsidkare som ingår i gruppen har beslutat att den skall upphöra. Ett sådant beslut om avregistrering gäller från och med dagen för beslutet.

13 §

Skattemyndigheten får efter ansökan av de näringsidkare som ingår i mervärdesskattegruppen besluta om inträde av nya näringsidkare i gruppen, om utträde av näringsidkare ur gruppen eller om byte av gruppövudman. Avser ansökan en ny näringsidkare skall ansökan biträdas även av honom.

Ett sådant beslut om ändring i gruppregistreringen som avses i första stycket gäller från och med dagen för beslutet.

11 kap.

1 a §

Vad som sägs i detta kapitel i fråga om den som är skattskyldig gäller i stället en näringsidkare i en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 kap. 9 § vid näringsidkarens omsättning av varor och tjänster utanför gruppen, om inte annat framgår av andra stycket.

Vad som sägs i detta kapitel om den skattskyldiges registreringsnummer till mervärdesskatt avser vid omsättningar enligt första stycket det registreringsnummer till mervärdesskatt som tilldelats en sådan gruppövudman som avses i 23 kap. 3 a § skattebetalningslagen (1997:483).

12 kap.

2 §¹

Skattemyndigheten i Dalarnas län prövar frågor om betalningsskyldighet enligt 3 kap. 26 b §, om godkännande av upplagshavare och av skatteupplag enligt 9 c kap. 7 § eller om återkallelse av sådant godkännande enligt 9 c kap. 8 § andra stycket, om återbetalning enligt 10 kap. 1–8 §§ och om betalningsskyldighet och avräkning enligt 19 kap. 7 §. I fråga om återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ tillämpas 1 § första stycket.

Frågor om gruppregistrering och om avregistrering av

¹ Senaste lydelse 1997:502.

en mervärdesskattegrupp enligt 6 kap. 12 § eller om ändring av en gruppregistrering enligt 6 kap. 13 § prövas av skattemyndigheten i det län inom vilket styrelsen för eller förvaltningen av en sådan näringsidkare som utsetts som grupphuvudman med stöd av 23 kap. 3 a § skattebetalningslagen (1997:483) har sitt säte.

Bestämmelserna om beslutande myndighet i 2 kap. 1–3 och 5 §§ skattebetalningslagen (1997:483) är tillämpliga i de fall den skattskyldige skall redovisa mervärdesskatt i en självdeklaration.

20 kap.

1 §²

Vid överklagande av beslut enligt denna lag, med undantag för överklagande enligt andra stycket, gäller bestämmelserna i 22 kap. skattebetalningslagen (1997:483).

Beslut som Skattemyndigheten i Dalarnas län har fattat om betalningsskyldighet enligt 3 kap. 26 b §, om godkännande enligt 9 c kap. 7 § eller om återkallelse av sådant godkännande enligt 9 c kap. 8 § andra stycket, i ärende som rör återbetalning enligt 10 kap. 1–8 §§ och om betalningsskyldighet och avräkning enligt 19 kap. 7 § får överklagas hos Länsrätten i Dalarnas län. Beslut om avräkning får överkla-

Beslut som Skattemyndigheten i Dalarnas län har fattat om betalningsskyldighet enligt 3 kap. 26 b §, om godkännande enligt 9 c kap. 7 § eller om återkallelse av sådant godkännande enligt 9 c kap. 8 § andra stycket, i ärende som rör återbetalning enligt 10 kap. 1–8 §§ och om betalningsskyldighet och avräkning enligt 19 kap. 7 § överklagas hos Länsrätten i Dalarnas län. *Beslut som skattemyndigheten fattat*

² Senaste lydelse 1997:502.

gas 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 detta stycke skall ha kommit in inom två månader från den dag klaganden fick del av beslutet.

om gruppregistrering och om avregistrering av en mervärdesskattegrupp enligt 6 kap. 12 § eller om ändring av en gruppregistrering enligt 6 kap. 13 § överklagas hos allmän förvaltningsdomstol. 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 detta stycke skall ha kommit in inom två månader från den dag klaganden fick del av beslutet.

Ett beslut enligt 9 c kap. 7 § eller 8 § andra stycket får även överklagas av Riksskatteverket. Om en enskild part överklagar ett sådant beslut förs det allmännas talan av Riksskatteverket.

Denna lag träder i kraft den Äldre bestämmelser gäller dock i fråga om mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikrafträdandet.

1.2 Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

Härigenom föreskrivs i fråga om skattebetalningslagen (1997:483)

dels att 1 kap. 4 och 6 §§, 3 kap. 1 § samt 10 kap. 9 och 17 §§ skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas sex nya paragrafer, 12 kap. 8 b och 12 a §§, 18 kap. 4 a § och 23 kap. 3 a–3 c §§, samt närmast före 12 kap. 8 b § och 23 kap. 3 a § nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap. 4 §¹

Vad som sägs i denna lag om skatt och skattskyldig gäller även

1. avgift och avgiftsskyldig,
2. belopp som skall dras från ersättning för arbete, ränta eller utdelning för betalning av preliminär skatt (avdragen skatt) och den som är skyldig att göra sådant avdrag, samt
3. skattetillägg, förseningsavgift och ränta och den som är skyldig att betala skattetillägg, avgift eller ränta.

Med skatt likställs

1. belopp som någon annan än den skattskyldige är betalningsskyldig för enligt denna lag eller, såvitt gäller belopp som har debiterats enligt denna lag, 2 kap. 20 § lagen (1981:1102) om handelsbolag och enkla bolag, och

2. belopp som betalats tillbaka till den skattskyldige men som på grund av ett senare beskattningsbeslut skall betalas in igen till skattemyndigheten.

¹ Lydelse enligt prop. 1997/98:33.

Med skattskyldig likställs

1. handelsbolag även om det inte är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i 1 §,

2. den som har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen (1994:200),

3. den som utan att vara skattskyldig här i landet har fått en F-skattesedel enligt 4 kap. 7 eller 8 §,

4. den som skattemyndigheten enligt 23 kap. 3 § har beslutat skall svara för redovisning och betalning av skatt som hänför sig till verksamhet som bedrivs genom ett enkelt bolag eller partrederi, *och*

5. delägare i handelsbolag som enligt 2 kap. 20 § lagen om handelsbolag och enkla bolag har ålagts betalningsskyldighet för skatt.

4. den som skattemyndigheten enligt 23 kap. 3 § har beslutat skall svara för redovisning och betalning av skatt som hänför sig till verksamhet som bedrivs genom ett enkelt bolag eller partrederi,

5. *den som skattemyndigheten enligt 23 kap. 3 a § har beslutat skall svara för redovisning och betalning av skatt som hänför sig till verksamhet som bedrivs av en mervärdesskattegrupp, och*

6. delägare i handelsbolag som enligt 2 kap. 20 § lagen om handelsbolag och enkla bolag har ålagts betalningsskyldighet för skatt.

6 §

I denna lag avses med

arbetsgivare: den som betalar ut ersättning för arbete,

arbetstagare: den som tar emot ersättning för arbete,

beskattningsår: beskattningsår enligt kommunalskattelagen (1928:370), lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt eller mervärdesskattelagen (1994:200) eller, i fråga om skatt som inte avses i någon av de nämnda lagarna, kalenderåret för vilket skatten skall betalas,

*g r u p p h u v u d m a n:
den som enligt 23 kap. 3 a §
utsetts som representant för en
mervärdesskattegrupp,*

inkomstår: kalenderåret före taxeringsåret,

näringsverksamhet: verksamhet av sådant slag att intäkt i verksamheten, om den är skattepliktig här i landet, enligt bestämmelserna i 22 § kommunalskattelagen eller 2 § 1 mom. lagen om statlig inkomstskatt räknas till inkomstslaget näringsverksamhet för den som bedriver verksamheten eller, när verksamheten bedrivs av ett handelsbolag, för någon delägare i bolaget,

överskjutande ingående mervärdesskatt: den del av ingående mervärdesskatt som överstiger utgående mervärdesskatt.

3 kap.

1 §

Skattemyndigheten skall registrera

1. den som är skyldig att göra skatteavdrag enligt 5 kap. eller betala arbetsgivaravgifter, *och*

2. den som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen (1994:200), med undantag av den som är skattskyldig endast på grund av förvärv av sådana varor som anges i 2 a kap. 3 § första stycket 1 och 2 mervärdesskattelagen.

1. den som är skyldig att göra skatteavdrag enligt 5 kap. eller betala arbetsgivaravgifter,

2. den som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen (1994:200), med undantag av *sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 kap. 9 § mervärdesskattelagen och* den som är skattskyldig endast på grund av förvärv av sådana varor som anges i 2 a kap. 3 § första stycket 1 och 2 *nämnda lag, och*

3. *den som utsetts som grupphuvudman.*

En fysisk person skall för visst år vara registrerad hos den skattemyndighet som enligt 2 kap. 1 § första–tredje styckena är behörig att fatta beslut som rör den personen. En juridisk person skall för

visst år vara registrerad hos den skattemyndighet som den 1 november året före enligt 2 kap. 2 § första–tredje styckena var behörig att fatta beslut som rör den personen. Om inte någon skattemyndighet var behörig att fatta beslut som rör den juridiska personen vid nämnda tidpunkt, skall registreringen ske hos den skattemyndighet som därefter först fick sådan behörighet.

I samband med ett beslut enligt 2 kap. 5 § får beslutas att registreringen skall ske hos den skattemyndighet som tar över behörigheten att fatta beslut.

10 kap.

9 §

En skattedeklaration skall lämnas av

1. den som har varit skyldig att göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter eller som har gjort ett skatteavdrag utan att vara skyldig att göra det,

2. den som har betalat ut sådan ersättning som skatteavdrag skall göras från enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta,

3. handelsbolag som är skattskyldigt enligt mervärdesskattelagen (1994:200),

4. annan som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen, om inte annat följer av 30–32 §§, och

4. annan som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen *med undantag av sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 kap. 9 § nämnda lag*, om inte annat följer av 31 och 32 §§,

5. *den som utsetts som grupphuvudman, om inte annat följer av 31 §, och*

5. den som omfattas av beslut enligt 11 §.

6. den som omfattas av beslut enligt 11 §.

17 §

En skattedeklaration skall ta upp

1. nödvändiga identifikationsuppgifter,
2. uppgift om den redovisningsperiod för vilken redovisning lämnas,
3. följande uppgifter om skatteavdrag:
 - a) den sammanlagda ersättning från vilken utbetalaren är skyldig att göra skatteavdrag,
 - b) sammanlagt avdraget belopp,
4. följande uppgifter om arbetsgivaravgifter:
 - a) den sammanlagda ersättning för vilken utbetalaren är skyldig att betala arbetsgivaravgifter,
 - b) sammanlagt avdrag enligt 9 kap. 3 §,
 - c) periodens sammanlagda avgifter,
5. följande uppgifter om mervärdesskatt:
 - a) utgående skatt,
 - b) ingående skatt,
 - c) omsättning, förvärv och överföringar av varor som transporteras mellan EG-länder, och
6. de ytterligare uppgifter som behövs för beräkning och kontroll av skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt.

Om skattedeklarationen skall lämnas av en grupphuvudman skall de uppgifter som avses i första stycket 5 och 6 omfatta hela gruppen.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela närmare föreskrifter om vad en skattedeklaration skall ta upp.

12 kap.

Betalningsansvar för näringsidkare i en mervärdesskattegrupp

8 b §

Om den som utsetts som grupphuvudman har underlåtit att göra föreskriven betalning av mervärdesskatten är varje annan näringsidkare som ingår i gruppen tillsammans med grupphuvudmannen skyldig att betala hela den mervärdesskatteskuld som uppkommit under den tid näringsidkaren varit medlem i gruppen.

12 a §

En näringsidkare i en mervärdesskattegrupp som har betalat en skatteskuld enligt 8 b §, har rätt att kräva grupphuvudmannen på beloppet till den del skatten inte kan anses hänförlig till den betalande näringsidkaren.

18 kap.

4 a §

Återbetalning av ett belopp som har sin grund i överskjutande ingående mervärdesskatt hos en grupphuvudman får göras endast till den del det inte behövs för att täcka underskott på ett annat skattekonto hos grupphuvudmannen eller på en annan gruppmedlems skattekonto. Om mer än

ett skattekonto uppvisar underskott skall beloppet fördelas mellan kontona på det sätt som grupphuvudmannen bestämmer.

23 kap.

Representant för en mervärdesskattegrupp

3 a §

Samtidigt som skattemyndigheten beslutar om en mervärdesskattegrupp enligt 6 kap. 9 § mervärdesskattelagen (1994:200) skall skattemyndigheten besluta om en huvudman för gruppen.

Som grupphuvudman skall utses

1. i de fall som avses i 6 kap. 10 § 1–3 mervärdesskattelagen den näringsidkare i mervärdesskattegruppen som de övriga näringsidkarna i gruppen föreslår om det inte finns särskilda skäl som talar mot detta, eller

2. i de fall som avses i 6 kap. 10 § 4 nämnda lag den näringsidkare som är kommittentföretag.

3 b §

Grupphuvudmannen skall tills vidare svara för redovis-

ningen och betalningen av mervärdesskatt som hänför sig till den verksamhet som mervärdesskattegruppen bedriver och i övrigt företräda mervärdesskattegruppen i frågor som rör sådan skatt.

Underlag för kontroll av skatteredovisningen skall finnas tillgängligt hos grupphuvudmannen.

3 c §

Om ett förhållande som legat till grund för gruppregistrering enligt 6 kap. 12 § mervärdesskattelagen (1994:200) har ändrats, skall grupphuvudmannen underrätta skattemyndigheten om ändringen. Om inte något hindrar det skall underrättelsen lämnas inom två veckor från det att ändringen inträffade.

Om grupphuvudmannen inte lämnar underrättelse enligt första stycket får skattemyndigheten förelägga honom att fullgöra sin skyldighet eller att lämna sådana uppgifter som behövs för att avgöra om skyldighet att lämna underrättelse finns.

Denna lag träder i kraft den Genom lagen upphävs dåvarande Riksskattenämndens bindande förklaring av den 30 oktober 1968 angående kommissionärsbolag (Riksskattenämndens meddelanden 1969:30.9).

2 Gruppregistrering av finansiella företag

Nuvarande beskattningsordning innebär att omsättningar som görs mellan företagen i en koncern eller annan företagsgrupp mervärdesbeskattas på samma sätt som omsättningar mellan fristående företag. Det leder till att ett koncernföretag med skattefri verksamhet¹ som förvärvar tjänster från ett företag i koncernen med skattepliktig verksamhet får en högre mervärdesskattekostnad än om företaget skulle utföra tjänsterna i egen regi. Det beror på att avdragsrätt för ingående skatt som regel inte föreligger vid skattefri verksamhet medan tjänsteprestationer inom det egna företaget som regel inte utgör omsättningar i mervärdesskatterättslig mening och därmed inte kan beskattas.

Framställningar föreligger nu om att regler om gruppregistrering skall införas i mervärdesskattesystemet och göras tillämpliga på företagsgrupperingar inom framför allt den finansiella sektorn. Härigenom uppnås att de företag som ingår i en intressegemenskap kan behandlas som en enhet i mervärdesskatterättsligt hänseende och därmed undgå beskattning för omsättningar inom företagsgruppen.

¹ Med ordvalet skattepliktig resp. skattefri verksamhet avses här och i fortsättningen sådan verksamhet som medför resp. inte medför skattskyldighet, jfr 1 kap. 7 § andra stycket mervärdesskattelagen (1994:200). Skattepliktsbegreppet är i mervärdesskattelagen endast hänförligt till de omsättningar som görs i en viss verksamhet. När begreppet används här i samband med verksamheten är det för att inte tynga framställningen.

2.1 Bakgrund

I det följande presenteras de framställningar om gruppregistrering som inkommit till Finansdepartementet och redogörs för beredningen av frågan (avsnitt 2.1.1). En redogörelse för tidigare utredningar och för uttalanden i riksdagen m.m. (avsnitt 2.1.2) följs av en presentation av beskattningsreglerna för företagsgrupper dels inom den svenska mervärdesskattesystemet (avsnitt 2.1.3), dels inom EG:s regelsystem (avsnitt 2.1.4). Därefter lämnas en redogörelse för gruppregistreringsregler i andra länder (avsnitt 2.1.5).

2.1.1 Ärendet och dess beredning

Svenska Bankföreningen och Sveriges Försäkringsförbund har i skrivelser den 27 november 1996 (dnr Fi96/4974) resp. den 31 januari 1997 (dnr Fi97/353) och i en gemensam skrivelse den 15 augusti 1994 (dnr Fi2657/94) hemställt att företagen inom bank- och försäkringssektorn skall få rätt till gruppregistrering inom ramen för EG:s regler.

Frågan om gruppregistrering inom den finansiella sektorn har också behandlats av skatteutskottet vid ett stort antal tillfällen, senast i november 1996 i betänkandet 1996/97:SkU6 (rskr. 1996/97:69). Riksdagen begärde då att regeringen skulle återkomma i frågan och samtidigt göra en analys av kostnaderna. Analysen skulle även omfatta möjligheterna att införa gruppregistrering utanför den finansiella sektorn.

I vårpropositionen 1996/97:150 redogjorde regeringen för det pågående beredningsarbetet och avsåg att återkomma i frågan. Samtidigt reserverades ett belopp motsvarande högst 100 miljoner kronor för ändamålet (prop. 1996/97:150 s. 196).

Vid utarbetandet av denna promemoria har ett omfattande underlag inhämtats från övriga EG-länder för att utröna i vilken utsträckning och på vilket sätt gruppregistreringsregler tillämpas i andra länder. Det kan noteras att kommissionens tjänstemän nyligen förklarat att man anser att medlemsländerna tillämpar gruppregist-

reringsreglerna inom ramen för EG:s regelsystem på ett alltför olikformigt sätt och att man nu vill diskutera en kraftig begränsning av tillämpningsområdet för den aktuella EG-regeln alternativt slopa den helt.

Vid beredningen har dokumentation även inhämtas från Svenska Bankföreningen och Sveriges Försäkringsförbund. Företrädare för banker och försäkringsbolag har dessutom haft möjlighet att framföra sina synpunkter vid sammanträffanden som ägt rum på Finansdepartementet.

2.1.2 Tidigare utredningar samt propositions- och utskottsuttalanden

I samband med skattereformen år 1991 breddades basen för mervärdesbeskattningen. Företag inom de skattefria områdena fick till följd av basbreddningen vidkännas ökade mervärdesskattekostnader i form av icke avdragsgill ingående skatt. Företrädare för den finansiella sektorn hävdade därvid att deras interna organisation kommit att få en avgörande betydelse för storleken av dessa kostnader. Vad som avsågs var den skillnad i mervärdesskattekostnader som uppkommer när den egna personalen i ett företag med skattefri verksamhet utför i princip skattepliktiga prestationer för eget behov jämfört med när motsvarande tjänster köps från ett närstående företag.

Med anledning av fem motioner (c, m, m, s, fp) väckta under den allmänna motionstiden år 1991 tog skatteutskottet upp frågan om den koncerninterna beskattningen för första gången. Motionärerna hade pekat på de mervärdesskattekostnader som uppkommer när bolagen i en försäkringskoncern köper tjänster av varandra. Motionärerna hade framhållit att försäkringsbolagen enligt lag är tvingade att bedriva olika verksamheter i skilda bolag och att det i detta läge var naturligt att man lät vissa uppgifter som ADB, redovisning och andra administrativa tjänster utföras av ett bolag för hela gruppen. Skatteutskottet hänvisade i sitt betänkande till möjligheten till

gruppregistrering inom ramen för EG:s regler och uttalade bl.a. följande (bet. 1990/91:SkU18 s. 18 f.).

”I några EG-länder finns en möjlighet att i vissa fall tillåta en enda mervärdesskatteredovisning för företag som ingår i en särskild intressegemenskap. Härigenom kan mervärdesskattetransaktioner som sker inom denna gemenskap undvikas. Regler av detta slag innebär emellertid att skattesystemet blir mer komplicerat. Det är ändå angeläget att behovet av denna möjlighet närmare undersöks. Särskilt bör beaktas om frånvaron av en sådan ordning innebär konkurrensnackdelar för svenska företag. Utskottet förutsätter att regeringen uppmärksammar detta och tar de initiativ som anses erforderliga. Det anförda bör ges regeringen tillkännna.”

Regeringen beslutade i juni 1991 att överlämna utskottsbetänkandet i denna fråga till den särskilde utredaren regeringsrådet Leif Lindstam som hade i uppdrag att göra en teknisk översyn av den tidigare mervärdesskattelagen (1968:430). I sitt betänkande SOU 1992:6 Ny mervärdesskattelag analyserade utredningen alternativa metoder för att minska beskattningen vid omsättningar inom en koncern och redovisade olika problemlösningar. Utredningen konstaterade dock att eventuella ändringar skulle förutsätta omfattande materiella ingrepp i beskattningsordningen, ingrepp som kunde medföra bl.a. försämrad konkurrensneutralitet för delar av näringslivet. Utredningen bedömde att frågan därmed innefattade överväganden som låg utanför ramen för dess uppdrag.

I februari 1992 gav regeringen riksdagsledamoten Karl-Gösta Svenson (m) i utredningsuppdrag att föreslå ändringar av sådana mervärdesskatteregler som kunde ge upphov till snedvridningar i konkurrens hänseende. Utredningen skulle göras mot bakgrund av den då nyligen genomförda basbreddningen för mervärdesskatten. I delbetänkandet SOU 1992:121 Vissa mervärdesskattefrågor lämnades i november 1992 bl.a. förslag till regler om gruppregistrering för företag inom den finansiella sektorn.

I samband med lagstiftning under våren 1993 i vissa andra frågor som tagits upp i delbetänkandet uttalade föredragande statsrådet

att han inte var beredd att pröva vad utredningen anfört om gruppregistrering förrän i samband med beredningen av utredningens slutbetänkande (prop. 1992/93:190). Vid riksdagsbehandlingen yrkades i två motioner (s, c) att förslaget om gruppregistrering för företag inom den finansiella sektorn skulle genomföras. Skatteutskottet hänvisade till vad företrädare för försäkringsbranschen framhållit om de svenska företagens konkurrensunderläge gentemot utländska konkurrenter på grund av den svenska mervärdesbeskattningen. Utskottet framhöll att skatten tvingade de svenska företagen till en organisationsstruktur som visserligen väsentligt eliminerade skatteuttaget men samtidigt medförde administrativa kostnader. Utskottet ansåg det angeläget att beredningsarbetet påskyndades och att resultatet av detta arbete redovisades för riksdagen så snart som möjligt (bet. 1992/93:SkU26 s. 24).

Under våren 1994 föreslogs ytterligare lagstiftningsåtgärder med anledning av delbetänkandet SOU 1992:121. Regeringen sade sig därvid dela utredningens uppfattning om att starka skäl talade för införande av gruppregistrering inom den finansiella sektorn men ansåg att det vid den aktuella tidpunkten inte fanns något finansiellt utrymme för att genomföra förslaget. Regeringen hänvisade till beräkningar som redovisats av Försäkringsförbundet och Svenska Bankföreningen enligt vilka de statsfinansiella kostnaderna för gruppregistrering av företag inom den finansiella sektorn kunde beräknas uppgå till ca 100 miljoner kronor (prop. 1993/94:225 s. 13). Vid riksdagsbehandlingen instämde skatteutskottet i regeringens bedömning (bet. 1993/94:SkU30).

Hösten 1994 tog regeringen ånyo upp frågan om gruppregistrering. Det gjordes i samband med förslaget om en ändrad beskattningsordning för mervärdesskatten med anledning av ett svenskt EU-medlemskap (prop. 1994/95:57 s. 129). Regeringen fann att statsfinansiella skäl alltjämt lade hinder i vägen för ett genomförande av regler av detta slag. Vid riksdagsbehandlingen anfördes i en motion (m) att kostnaderna för att införa gruppregistrering numera kunde beräknas till ca 45 miljoner kronor och att Finland och Danmark hade infört denna möjlighet. För att skapa konkurrensneutralitet och undvika skatteplanering borde regeringen enligt motionä-

rerna snarast återkomma med förslag till gruppregistrering för företagen i den finansiella sektorn. Skatteutskottet var inte av någon annan mening än motionärerna men ansåg i likhet med regeringen att det statsfinansiella läget måste beaktas. Enligt utskottets bedömning fanns vid detta tillfälle inte något utrymme för att genomföra denna åtgärd utan särskild finansiering (bet. 1994/95: SkU7 s. 75).

I februari 1996 aktualiserades åter frågan om gruppregistrering inom försäkringsbranschen. Denna gång genom uttalanden av företagskooperativa utredningen i betänkandet SOU 1996:31 Attityder och lagstiftning i samverkan (s. 297 f.). Utredningen som haft till uppdrag att utreda om de kooperativa företagsformerna är missgynnade i jämförelse med andra företagsformer hade bl.a. uppmärksammat de mervärdesskattekostnader som uppkommer för länsförsäkringsbolagen vid tillhandahållande av interntjänster. Dessa företagsgrupper, som genom sin särskilda företagsstruktur inte på samma sätt som andra försäkringsbolag ansåg sig kunna undgå mervärdesskattekostnader genom s.k. tillikaanställning skulle kunna komma tillrätta med dessa kostnader om förslaget i SOU 1992:121 om gruppregistrering infördes. Företagskooperativa utredningen ansåg att det vid det tillfället var svårt att ha någon uppfattning om vilken effekt förslaget skulle ha på de offentliga finanserna om det på nytt aktualiserades. Utredningen lämnade inte något förslag till lagändring utan stannade vid att påpeka förhållandena.

Under den allmänna motionstiden 1996 restes i en motion (c) återigen frågan om gruppregistrering av företag inom den finansiella sektorn och i en annan motion (s) frågan om gruppregistrering inom den kooperativa sektorn. Motionerna togs upp i samband med riksdagsbehandlingen av prop. 1996/97:10 om mervärdesskatt inom kultur-, utbildnings- och idrottsområdet. Skatteutskottet vidhöll därvid sin tidigare redovisade positiva principiella inställning till att gruppregistrering övervägs inom den finansiella sektorn och instämde också i vad som anförts i motionerna om behovet av jämförbara konkurrensförutsättningar. Utskottet hänvisade vidare till Företagskooperativa utredningens betänkande och utgick ifrån att frågan bevakades och att regeringen analyserade kostnadseffekten. Utskottet förutsatte att regeringen skulle återkomma till frågan i

samband med att proposition lades med anledning av Företagskooperativa utredningens förslag. Regeringens analys borde också avse frågan om möjligheten att införa gruppregistrering även utanför den finansiella sektorn (bet. 1996/97:SkU6, s. 30 f.)

Frågan om gruppregistrering i mervärdesskattesystemet togs inte upp i propositionen med anledning av Företagskooperativa utredningens betänkande (prop. 1996/97:163) utan aktualiserades i stället i vårpropositionen 1996/97:150. Regeringen uttalade därvid följande:

”Enligt regeringens bedömning måste frågan om införande av gruppregistrering inom den finansiella sektorn beredas vidare. Den inrymmer delvis komplicerade juridiska frågeställningar. För närvarande pågår en beredning av de framställningar i frågan som ingivits av Svenska Bankföreningen och Sveriges Försäkringsförbund. Riksskatteverket har i ett remissvar avstyrkt att gruppregistreringsregler införs, och bl.a. anfört att ytterligare uppgifter om tillämpningen i andra länder behövs för bedömningen och vidare att en analys måste göras av hur en gruppregistrering kan fungera inom det förslag till skattekonton som är under utarbetande. Regeringens pågående beredning av frågan innefattar förfrågningar till samtliga övriga medlemsländer i EU om eventuella gruppregistreringsregler. Uppgifter härom är av värde även mot bakgrund av att ett införande av gruppregistrering i Sverige förutsätter att konsultationer först hålls med EG:s mervärdesskattekommitté.

Den pågående analysen skall också innefatta en beräkning av kostnaderna för åtgärden. Dessa kan vad avser den finansiella sektorn, enligt hittills tillgängliga uppgifter från branschen uppskattas till högst ca 100 alternativt ca 45 miljoner kronor. Vad gäller eventuella gruppregistreringsregler utanför den finansiella sektorn saknas för närvarande helt kostnadsbedömningar.

Regeringen avser att återkomma till riksdagen så snart den pågående beredningen har avslutats. För åtgärderna bör ett belopp motsvarande högst 100 miljoner kronor reserveras.”

Slutligen kan nämnas att det under den allmänna motionstiden år 1997 i en motion (m) åter hemställts att riksdagen hos regeringen

skall begära förslag som möjliggör gruppregistrering inom den finansiella sektorn.

2.1.3 Mervärdesbeskattningen av företagsgrupper

Fram till utgången av år 1990 fanns i dåvarande 12 § lagen (1968:430) om mervärdeskatt ett bemyndigande för regeringen att förordna om ytterligare undantag från skatteplikt. Motivet för regeln var närmast att skapa möjlighet till sådana jämkningar i skatteplikten som kunde påkallas av erfarenheterna från tillämpningen. Bemyndigandet utnyttjades genom förvaltningsbeslut i ett stort antal fall bl.a. i fråga om datatjänster som vissa bolag omsatte till sina moderföretag (jfr prop. 1985/86:47 s. 21 f. och betänkandet SOU 1989:35 Reformerad mervärdeskatt m.m., Del I, s. 513 f.). Bemyndigandet upphävdes i samband med 1991 års reformering av mervärdesskatten liksom de beslut som hade meddelats med stöd av detta (prop. 1989/90:111 s. 136 f.).

Skattskyldighet till mervärdesskatt föreligger i dag för skattepliktiga omsättningar i yrkesmässig verksamhet oavsett om det finns någon ägar- eller intressegemenskap mellan säljare och köpare. En koncern utgör i sig inte någon juridisk person. Omsättningar som görs mellan enskilda koncernföretag eller mellan företag i någon annan sammanslutning av juridiska personer med intressegemenskap beskattas således på samma sätt som omsättningar som görs mellan fristående företag.

Såsom framgått av det föregående leder denna ordning till att ett koncernföretag som bedriver skattefri verksamhet inte kan göra avdrag för ingående skatt hänförlig till skattepliktiga förvärv av varor eller tjänster från ett annat företag inom koncernen, till den del varorna eller tjänsterna skall tillgodogöras i den skattefria verksamheten. Företaget får därmed en högre kostnad än om det skulle utfört tjänsterna i egen regi. Om det förvärvande företaget självt hade bedrivit den skattepliktiga verksamheten hade ett användande av egna varor och tjänster inte beskattats och företaget hade haft av-

dragsrätt för sådan ingående mervärdesskatt som hänfört sig till den skattepliktiga verksamheten.

I detta sammanhang bör noteras den särskilda avdragsregeln i 8 kap. 4 § första stycket 5 mervärdesskattelagen (1994:200, ML), den s.k. slussningsregeln vid koncernförvärv av tjänster. Regeln innebär att ett koncernföretag som för skattepliktig verksamhet förvärvar tjänster från ett annat koncernföretag som bedriver skattefri verksamhet, får avdragsrätt såsom för egen ingående skatt för den skatt som belöper på det andra företags inköp i sin skattefria verksamhet. och som det sistnämnda företaget inte kunnat göra avdrag för på grund av att dess verksamhet är skattefri. Genom regeln får ett koncernföretag således avdragsrätt för alla förvärv av tjänster som i sak avser en skattepliktig verksamhet även om tjänsten förvärvats via ett företag i koncernen som bedriver skattefri verksamhet. Avdragsrätten gäller dock endast om det förvärvande företaget skulle ha haft avdragsrätt vid eget förvärv.

Som koncernföretag förstås enligt 8 kap. 4 § andra stycket ML ett moderföretag och dess dotterbolag. Moderföretaget skall vara ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller en svensk ömsesidig skadeförsäkringsanstalt. Dotterbolaget skall vara ett svenskt aktiebolag. Moderföretaget skall äga mer än 90 % av aktierna. Då ett eller flera sådana dotterbolag i sin tur äger mer än 90 % av aktierna i ett annat bolag, anses det bolaget också som ett koncernföretag i förhållande till dessa dotterbolag eller deras moderföretag.

Regeln infördes vid en tidpunkt då det skattepliktiga området för tjänster var förhållandevis snävt. Skattefrihet förelåg således för bl.a. administrativa tjänster, forsknings- och utvecklingsuppdrag och vissa andra sådana tjänster som inte sällan tillhandahölls koncernföretag av andra företag i samma koncern. Regeln avsåg att undanröja de kumulativa effekter som blev följden av att det företag som tillhandahöll den skattefria tjänsten inte kunde göra avdrag för ingående skatt som var hänförlig till tillhandahållandet. Bestämmelsen infördes i 17 § lagen (1968:430) om mervärdesskatt och överfördes till ML utan några sakliga ändringar (prop. 1978/79:141 s. 77 f., Ds B 1977:6 s. 117 f.).

Efter den avsevärda breddning av skattebasen för tjänsteområdet som genomfördes vid skattereformen bör den praktiska betydelsen av slussningsregeln ha minskat. Sålunda blev exempelvis tjänster av ekonomisk, juridisk och administrativ art skattepliktiga.

Vid det lagstiftningsarbete som låg till grund för EG-harmoniseringen av mervärdesskattesystemet diskuterades möjligheten att upphäva slussningsregeln. Det konstaterades att den tekniskt avviker från den lösning som EG-reglerna anvisar för de problem som följer av att företag med intressegemenskap behandlas oberoende av varandra i mervärdesskattehänseende. Vad man här avsåg var bestämmelsen i sjätte mervärdesskattedirektivet som möjliggör gruppregistrering (se avsnitt 2.1.4). Av statsfinansiella skäl var regeringen emellertid inte beredd att vid det tillfället införa regler om gruppregistrering (se föregående avsnitt). Eftersom avdragsrätten vid de interna koncernförvärven fortfarande ansågs ha betydelse, framför allt för finansiella koncerner, var man heller inte beredd att upphäva slussningsregeln utan att andra regler för att lösa de kumulativa effekterna sattes i dess ställe (prop. 1994/95:57 s. 129).

Om det nu pågående beredningsarbetet skulle leda till att gruppregistreringsregler införs för den finansiella sektorn uppkommer åter frågan om slopande av slussningsregeln.

När det gäller en gruppregistrerad verksamhet kommer interna omsättningar att falla utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatten. Avdragsrätten för ingående skatt skall bedömas efter samma principer som gäller vid förvärv som görs av ett enda företag med blandad verksamhet (se avsnitt 2.4.5). För de företagsgrupper inom den finansiella sektorn som väljer att låta gruppregistrera sig kommer slussningsregeln således att sakna betydelse för de företag som ingår i gruppen.

Vid förfrågningar hos bl.a. Skattemyndigheten i Stockholms län har framkommit att slussningsregeln fortfarande har stor betydelse för en avsevärd mängd koncerner som inte tillhör bank- eller försäkringssektorn men som regelbundet tillämpar denna med avseende på företrädesvis interna bank-, försäkrings- och/eller fastighetstjänster.

Vid uthyrning av fastighet eller lokal tjänar slussningsregeln ofta som ett alternativ till frivillig skattskyldighet.

En gruppregistrering leder till samma beskattningsresultat som en tillämpning av slussningsregeln när det gäller den ingående skatt som hänför sig till skattefria interna tillhandahållanden av tjänster som skall användas i skattepliktig verksamhet. I bägge fallen blir den ingående skatten avdragsgill, antingen genom den särskilda avdragsbestämmelsen (slussningsregeln) eller genom de allmänna regler om avdragsrätt som gäller för en gruppregistrerad företagsgrupp med utåtriktad skattepliktig verksamhet. Som tidigare konstaterats kan slussningsregeln i tekniskt avseende inte anses stå i överensstämmelse med EG:s regler. I de fall slussningsregeln används för avdragsrätt i samband med intern omsättning av egna finansiella tjänster bör det EG-konforma system för gruppregistrering inom den finansiella sektorn som behandlas i denna promemoria i stället kunna komma i fråga. Ett förslag om rätt till gruppregistrering för företag som tillhandahåller resp. förvärvar interna finansiella tjänster lämnas därför i promemorian (se avsnitt 2.4.2).

Användningen av slussningsregeln som ett alternativ till frivillig skattskyldighet vid fastighetsuthyrning synes vara betingad av önskemålet om att undvika reglerna om frivillig skattskyldighet vilka ofta upplevs som administrativt betungande och svåra att tillämpa. Det kan i detta sammanhang konstateras att regeringen nyligen beslutat om en översyn av mervärdesskattereglerna vid uthyrning av verksamhetslokaler (dir. 1997:127). Utredningsuppdraget skall redovisas senast den 31 december 1998. I avvaktan på lagstiftningsåtgärder med anledning av en sådan översyn bör, mot bakgrund av vad som anförts om slussningsregelns användning inom detta område, inte nu lämnas något förslag om upphävande av regeln. För koncerner med egna finansiella tjänster kommer därmed en avdragsrätt enligt slussningsregeln att löpa parallellt med den rätt till gruppregistrering som promemorian kan resultera i. Av EG-skäl kan slussningsregeln emellertid inte kvarstå annat än temporärt. Inriktningen bör därför vara att regeln skall upphävas senast i samband med författningsändringar inom området för frivillig skattskyldighet.

2.1.4 Gruppregistrering inom ramen för EG:s regelsystem

I EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv² finns i artikel 4.4 andra stycket en möjlighet för medlemsländerna att behandla flera företag med nära samband med varandra som en enhet i mervärdesskatterättsligt hänseende även om företagen är självständiga personer i civilrättsligt hänseende. Härigenom blir hela företagsgruppen att betrakta som en enda näringsidkare. En förutsättning är att företagen är nära förbundna med varandra finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt.

Ett medlemsland som avser att införa sådana bestämmelser är skyldigt att samråda med EG:s mervärdesskattekommitté.

Om reglerna ger upphov till konkurrensnedvridningar, kan ett medlemsland uttagsbeskatta företagsgruppen för deras interna transaktioner med stöd av artikel 6 punkt 3 i sjätte direktivet. Även en sådan åtgärd kräver ett samrådsförfarande i mervärdesskattekommittén.

Artikel 4.4 andra stycket har följande lydelse i engelsk översättning:

”Subject to the consultations provided for in Article 29, each Member State may treat as a single taxable person persons established in the territory in the country who, while legally independent, are closely bound to one another by financial, economic and organizational links.”

Innebörden av att behandla flera fristående företag som en enhet är att tillhandahållanden av varor och tjänster inom gruppen inte anses som omsättningar i mervärdesskatterättslig mening. De faller därmed utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatten. Samti-

² Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT nr L 145, 13.6.1977, s. 1).

digt upphör avdragsrätten för ingående skatt för förvärv hänförliga till de interna transaktionerna.

2.1.5 Gruppregistrering i andra länder

Flera länder har med stöd av artikel 4.4 i sjätte direktivet infört regler om gruppregistrering för företag med intressegemenskap men tillämpningen är något olika i de olika länderna. Regler om gruppregistrering finns i Danmark, England, Finland, Irland, Nederländerna, Tyskland och Österrike. Regler av motsvarande slag finns också i Norge och Schweiz.

I Belgien ges möjlighet till gruppregistrering under vissa formella förutsättningar vilka dock inte utnyttjats.

Italien har regler som syftar till att ett av företagen i gruppen får redovisa skatten å sina egna och de övriga gruppföretagens vägnar utan att för den skull skattskyldigheten övergår till det förstnämnda företaget.

Frankrike har med tillämpning av undantagsregeln i artikel 13.A.1.f i sjätte direktivet infört regler som möjliggör att transaktioner inom en finansiell företagsgrupp undgår beskattning. Det kan noteras att övriga EG-länder inte verkar tillämpa artikel 13 A.1.f på detta sätt.

Grekland, Luxemburg och Portugal saknar regler om gruppregistrering.

Finansdepartementet har i en enkät till övriga medlemsländer ställt ett flertal frågor rörande vilka möjligheter det finns i landets nationella lagstiftning att undanta transaktioner inom företagsgrupperingar från beskattning.

Svar har inkommit från samtliga medlemsländer utom Frankrike, Italien, Nederländerna och Österrike.

Nedanstående uppgifter är i huvudsak hämtade från de svar som inkommit till Finansdepartementet med anledning av enkäten. Information har också inhämtats från samlingsverket *Guides to European Taxation Vol IV, Value Added Taxation in Europe*; J. Kajus,

J. van Hoorn Jr., International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam 1994 (med fortlöpande uppdatering).

I det följande presenteras de olika ländernas lagstiftning inom det aktuella området. Redogörelsen görs ländervis i bokstavsordning.

Belgien

Belgisk mervärdesskattelagstiftning möjliggör för Konungen att på de villkor han bestämmer, anse som en enda beskattningsbar person, sådana personer som är etablerade i Belgien och som är juridiskt självständiga men nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band. Något sådant beslut har dock inte utfärdats.

Danmark

Den danska mervärdesskattelagstiftningen medger gruppregistrering för alla typer av verksamheter om företagen är etablerade i landet. Denna rätt gäller utan några begränsningar på ansökan av näringsidkare som uteslutande bedriver skattepliktig verksamhet och som därmed har full avdragsrätt för den ingående skatten. Den 1 juli 1994 utsträcktes reglerna om gruppregistrering så att de även är tillämpliga på företagsgrupper med såväl skattepliktig som icke skattepliktig verksamhet. För denna kategori medges gruppregistrering endast om det ena företaget (moderföretaget) antingen direkt eller indirekt äger alla aktier eller andelar i det andra företaget (dotterföretag eller dotterdotterföretag). Gruppregistrering tillåts således av ett finansiellt företag och alla dess 100-procentigt ägda dotterbolag. Dotterbolagens 100-procentigt ägda dotterbolag kan också omfattas av gruppregistreringen. Reglerna har tillkommit framför allt mot bakgrund av koncernutbyggnaden inom den finansiella sektorn och den betydande tjänsteomsättning (exempelvis datatjänster och administration) som förekommer inom sådana koncerner.

Reglerna omfattar inte endast aktiebolag utan också andra verksamhetsformer där kravet på ägande är uppfyllt. Kravet på 100-procentigt ägande hindrar dock inte att aktier utställs till anställda i de företag som berörs. Om det i något av dotterbolagen har ställts ut "medarbetaraktier" till anställda enligt särskild lagstiftning kan gruppregistrering ändå tillåtas om aktierna utställts på villkor att de endast kan säljas till det utställande bolaget.

Reglerna innebär att mervärdesskatt inte tas ut på tillhandahållanden inom gruppen. De utgör icke mervärdesskattepliktiga transaktioner och medför därför inte avdragsrätt för ingående skatt.

Rätten till avdrag för ingående skatt hänförlig till anskaffningar i den gruppregistrerade verksamheten följer de allmänna reglerna. Det gäller alltså full avdragsrätt om anskaffningarna endast avser registreringspliktiga aktiviteter, ingen avdragsrätt om anskaffningen avser icke registreringspliktiga aktiviteter och delvis avdragsrätt när anskaffningen skall användas i bägge typerna av aktiviteter.

Gruppregistrering är alltid frivillig och behöver inte omfatta alla företagen i en koncern.

Tillstånd till gruppregistrering meddelas av tull- och skattemyndigheten. Den gruppregistrerade verksamheten tilldelas endast ett registreringsnummer till mervärdesskatt.

Eftersom den gruppregistrerade verksamheten skall ses som endast en verksamhet i mervärdesskattehänseende skall endast en mervärdesskatteredovisning lämnas.

Gruppens medlemmar är solidariskt skattskyldiga för mervärdesskatten på transaktioner som görs mellan en gruppmedlem och ett utomstående företag.

Gruppregistreringssystemet uppges inte ha lett till någon egentlig konkurrenssnedvridning eller till skatteundandragande. Det anses heller inte ha haft någon nämnvärd inverkan på skatteintäkterna.

England

I England får gruppregistreringsreglerna endast användas av s.k. "bodies corporate" vilka uppfyller vissa territoriella krav och vissa villkor på inbördes kontroll.

”Bodies corporate” kan bildas på fyra sätt

- enligt engelska bolagslagen
- enligt någon annan parlamentslag
- genom en parlamentslag tillkommen för ett särskilt aktiebolags bildande eller
- genom kungligt brev.

Enkla bolag (partnership) är i England inte en ”body corporate”.

De nödvändiga finansiella, ekonomiska och organisatoriska banden anses uppfyllda om det bolag som har bestämmande inflytande innehar en ägarandel på mer än 50 % i övriga bolag. Den som utövar det bestämmande inflytandet kan vara en av medlemmarna i gruppen eller en tredje part (som kan vara en ”corporate body”, en individ eller en ”business in partnership”)

Vid bedömningen av kontrollvillkoren skall rättigheter eller aktier behandlas som om de innehades av moderbolaget om de innehas av en eller flera av dess dotterbolag. För att få ingå en mervärdesskattegrupp (”VAT-group”) skall alla vara dotterbolag i samma ”ultimate holding company” enligt den engelska bolagslagen. Så länge detta krav uppfylls spelar det ingen roll inom vilken handelssektor bolagen verkar eller om verksamheten är skattepliktig eller skattefri. En researrangör får dock inte ingå i en mervärdesskattegrupp om någon annan medlem i gruppen

- har etablerat sig utomlands,
- genomför tillhandahållanden utanför England vilka skulle ha varit skattepliktiga om de gjorts inom England, och tillhandahållandet avser varor och tjänster vilka är eller kommer att bli resetjänster.

Det är helt upp till den kontrollerande ledningen i företagsgruppen att bestämma hur många mervärdesskattegrupper som skall finnas inom företagsgruppen och vilka företag som skall vara medlemmar i vilken grupp.

I en mervärdesskattegrupp kan endast ingå företag som är ”resident” eller som har en ”established place of business” i England. En mervärdesskattegrupp kan således bestå av både inhemska företag och av företag som är belägna utanför England men med en ”director”, dvs. någon i företagsledningen ”resident” i England.

När ett företag är "resident" i England genom sin "resident director" (och företaget inte har någon "established place of business" i England) så är det direktörens hemadress som skall anses som "principal place of business" för det företaget och inte den adress i utlandet där bolaget är bildat.

Med "established place of business" menas att företaget har en specificerad och identifierbar plats där det utför sin affärsverksamhet i England.

Engelsmännen håller för närvarande på att se över den territoriella avgränsningen då reglerna inneburit åtskilliga problem. Begreppet "resident" anses alltför lösligt och möjliggör för utländska företag som saknar verklig närvaro i England att utnyttja möjligheten till gruppregistrering för att slippa söka återbetalning enligt åttonde eller trettonde direktivet (direktiv 79/1072/EEG resp. 86/560/EEG). Problemet med att det territoriella tillämpningsområdet inte är tillräckligt snävt har också medfört att gruppregistreringsreglerna i vissa fall kunnat användas för att undgå en förvärvsbeskattning i England.

Verksamheten som de olika medlemmarna bedriver anses som om den utförs av den av medlemmarna som utsetts till företrädande medlem ("representative member"). Företrädaren måste registrera sig och är ansvarig för att mervärdesskattedeklarationen lämnas och för att skatten betalas (även om alla medlemmar i gruppen är solidariskt skattskyldiga). Skatt tas inte ut på tillhandahållanden som görs mellan gruppens medlemmar. Varje annan leverans eller import som görs av eller till en medlem anses ha gjorts av eller till företrädaren.

Avdragsrätten för den ingående skatten följer de allmänna principerna för fördelning och uppdelning.

Varje gruppmedlem måste utfärda momsberäknade fakturor för sina skattepliktiga externa tillhandahållanden. Varje medlem i gruppen måste också föra sina egna momsräkenskaper (VAT accounts) och sina egna affärsräkenskaper (business accounts) samt ha egen bokföring (records).

Mervärdesskattegruppen har bara ett registreringsnummer till mervärdesskatt vilket utfärdas till den företrädande medlemmen.

Emellertid har varje gruppmedlem också ett tresiffrigt underordnat referensnummer. Vid gemenskapsintern handel använder medlemmarna i mervärdesskattegruppen gruppens niosiffriga registreringsnummer till mervärdesskatt med det tresiffriga underordnade referensnumret bifogat till det huvudsakliga registreringsnumret.

Reglerna om gruppregistrering uppges ha genomgående lett till skatteundandragande särskilt inom de större företagsgrupperna. En av de naturliga konsekvenserna av gruppregistreringsbestämmelserna är att vissa företag kommer att betala mindre skatt. Kostnaden för denna facilitet anses dock ha ökat de senaste åren. Detta har berott på artificiella upplägg och arrangemang i syfte att skapa icke avsedda skattefördelar. Så gott som allt skatteundandragande som härrör från gruppregistreringsbestämmelserna involverar företag som är undantagna eller har en mycket begränsad avdragsrätt. De viktigaste motåtgärderna infördes i 1996 års finanslag. Customs and Excise fick då möjlighet att komma åt sådana skatteundandraganden som baserades på företagsgruppernas möjlighet att fritt flytta dotterbolag in och ut ur gruppen. Reglerna tillåter Customs and Excise att med tvång flytta ett företag från en mervärdesskattegrupp, med tvång föra in ett företag i en mervärdesskattegrupp eller att upphäva skattefriheten för vissa interna tillhandahållanden. För att motverka skatteundandraganden får således beskattning ske av

- tillhandahållanden av varor där varorna inte fysiskt levereras eller görs tillgängliga för mottagaren förrän antingen tillhandahållaren eller mottagaren har lämnat gruppen eller

- tillhandahållanden av tjänster där tjänsterna inte är fysiskt utförda förrän efter det att antingen tillhandahållaren eller mottagaren av tjänsten har lämnat gruppen.

När det gäller frågan om vilken inverkan gruppregistreringsreglerna haft på skatteintäkterna uppges att tillförlitliga siffror saknas men att alla efterforskningar tyder på att intäkterna inte skulle öka signifikant om reglerna upphävdes. Detta beror till största delen på att de flesta företagsgrupper som är registrerade som mervärdesskattegrupper skulle kunna omorganisera sig till ett enda företag med avdelningar och fortfarande inte behöva redovisa mervärdesskatt på tillhandahållanden inom organisationen.

Finland

I Finland tillämpas gruppregistreringsreglerna endast inom den finansiella sektorn. Det förutsätts inte för gruppregistrering att den gruppregistrerade verksamheten är skattepliktig.

Till en skattskyldighetsgrupp kan först och främst höra den kategori näringsidkare som bedriver skattefri finansierings- eller försäkringsverksamhet. Dit hör också holdingsammanslutningar om de utgör finansiella institut vars dotterföretag huvudsakligen är kreditinstitut. Från och med 1998 omfattas även försäkringsbolagens holdingsammanslutningar. Gruppregistreringsregeln avser närmast banker och försäkringsanstalter. Även andra företag som huvudsakligen bedriver skattefri finansierings- eller försäkringsverksamhet kan bilda en skattskyldighetsgrupp.

De företag som hör till gruppen behöver inte utgöra en koncern i civilrättslig mening. Det räcker med att gruppens medlemmar är nära förbundna med varandra i finansiellt, ekonomiskt och administrativt hänseende. En skattskyldighetsgrupp anses därför kunna bildas av andelsbanker, av försäkringskoncerner som hör till samma försäkringsgrupp och av koncerner som består av bolag som bedriver såväl finansierings- som försäkringsverksamhet.

Till en skattskyldighetsgrupp kan också höra näringsidkare som bedriver verksamhet som i sig medför skattskyldighet om de tidigare nämnda företagen direkt eller indirekt har bestämmanderätt i det skattskyldiga företagens verksamhet. Härigenom har man velat undvika olikbehandling av stödtjänster som produceras inom ett finansiellt företag och dem som köps från dotterföretag. Syftet är också att uppnå konkurrensneutralitet mellan olika bank- resp. försäkringsgrupper. Med bestämmanderätt anses i allmänhet att företagen som bedriver skattefri finansiell verksamhet innehar aktie- eller andelsmajoriteten i tjänsteföretaget (dvs. enligt den finska bokföringslagen har mer än hälften av det röstetal som alla aktier eller andelar representerar).

Kravet på bestämmanderätt för banker och försäkringsanstalter i företag som erbjuder olika stödtjänster uppges vara nödvändigt för att gruppregistrering inte skall bli ett sätt för de finansiella företa-

gen att minimera de skatter som annars hade tagits ut om anskaffningarna gjorts från utomstående.

Som en allmän förutsättning skall således gälla att företagen är förbundna med varandra finansiellt, ekonomiskt och administrativt. Finansiellt samband föreligger exempelvis när ett företag äger en betydande del av aktierna i ett annat företag. Ekonomiskt samband föreligger exempelvis när ett företag bedriver ekonomisk verksamhet i nära samarbete med ett annat företag och främjar och kompletterar dess verksamhet. Administrativt samband anses föreligga när företag har gemensamma administrativa funktioner. Var och en av de tre förutsättningarna måste föreligga samtidigt. En totalbedömning måste göras i varje enskilt fall.

Ett företag får inte tillhöra mer än en skattskyldighetsgrupp.

Enligt nuvarande lag krävs att de näringsidkare som hör till en skattskyldighetsgrupp har sin hemort i Finland. Lagen föreslås preciseras från och med år 1998 så att även utländska näringsidkare med fast driftställe i Finland skall få höra till en skattskyldighetsgrupp.

Ingående skatt som avser anskaffningar till gruppen medför avdragsrätt enligt allmänna regler. Transaktioner inom skattskyldighetsgruppen anses inte som tillhandahållanden varför ingående skatt hänförlig till sådana transaktioner inte medför avdragsrätt.

Om en vara eller tjänst som anskaffats för skattepliktig verksamhet överförs till skattefri finansierings- eller försäkringsverksamhet skall uttagsbeskattning ske enligt allmänna regler.

Ansökan om gruppregistrering skall göras hos det länskatteverk där det företag som anmälts som redovisnings- och deklarationskyldigt har sin hemkommun. Detta kan vara antingen gruppens moderbolag eller annat företag som gruppen bestämmer.

Länskatteverket skall i regel godkänna ansökan om villkoren är uppfyllda. Endast i situationer, där risken för missbruk är uppenbar, skall ansökan kunna avslås.

Varje företag skall fakturera sina skattepliktiga externa omsättningar i eget namn. Varje företag skall bokföra sina egna beskattningsbara transaktioner för mervärdesskatteändamål. Varje företag

skall använda sitt eget individuella registreringsnummer till mervärdesskatt vid gemenskapsintern handel.

En skattskyldighetsgrupp anses bildad tidigast från det ansökan gjordes. Om en grupp bedriver skattepliktig verksamhet skall den införas i registret över skattskyldiga räknat från samma tidpunkt. Om en skattskyldighetsgrupp inte till någon del bedriver skattepliktig eller återbetalningsberättigad verksamhet, skall den inte införas i nämnda register.

En skattskyldighetsgrupp skall kunna ta in nya medlemmar med samtycke av samtliga företag som ingår i gruppen. En medlem kan ansöka om utträde ur gruppen. Ändringar av detta slag får ske tidigast från det att ansökan gjorts därom.

En skattskyldighetsgrupp skall anses upplöst från och med att de näringsidkare som hör till gruppen framställt yrkande om detta. Gruppen skall avföras ur registret över skattskyldiga från och med samma tidpunkt.

Skattepåföljder som anknyter till att skattskyldigheten börjar eller slutar för gruppen eller en medlem av gruppen, skyldigheten att betala skatt på uttag och avdragsrätten för nystartade verksamheter fastställs med stöd av allmänna regler.

Samtliga näringsidkare som hör till gruppen svarar solidariskt för gruppens skatter. En gruppmedlem är ansvarig för gruppens skatter från ingången av den månad under vilken han ansluter sig till skattskyldighetsgruppen till utgången av den månad under vilken ha utträder ur gruppen. Utträde ur gruppen befriar inte från ansvar som uppkommit tidigare.

Länsskatteverket skall underrätta den skattskyldige om bildande eller upplösning av en skattskyldighetsgrupp samt om att eventuell registrering eller upphörande av registrering. På begäran av den som saken gäller eller av skatteombudet skall länsskatteverket meddela överklagbart beslut i registreringsärenden samt i ärende som gäller bildande eller upplösning av en skattskyldighetsgrupp. Förfarandet motsvarar det förfaringssätt som tillämpas i registreringsärenden. Även i övrigt tillämpas samma regler som på beslut som meddelas i registreringsärenden.

Man uppger sig sakna information om eventuell konkurrens-snedvridning på grund av reglerna om gruppregistrering. Eftersom tillämpningsområdet för gruppregistrering i realiteten är begränsat till bank- och försäkringsföretagen vilka är få till antalet uppges tillämpningen i praktiken ha varit lätt att kontrollera och några betydande problem med skatteundandraganden har inte kunnat iakttas.

Möjligheten till gruppregistrering bedömdes vid införandet medföra en minskning av skatteintäkterna med 40 miljoner mark per år. Minskningen beror på de skattefria försäljningar inom gruppen som gruppregistreringen möjliggör.

Frankrike

Företag som är juridiskt skilda enheter måste i Frankrike registreras som separata beskattningsbara personer även om de ägs eller kontrolleras av en annan person. Någon möjlighet till gruppregistrering finns således inte i det franska mervärdesskattesystemet. Av betänkandet SOU 1992:121 s. 55 framgår emellertid att Frankrike tillämpar undantagsregeln i artikel 13.A.1. f i sjätte direktivet för interna tjänster inom den finansiella sektorn. Enligt artikeln skall följande verksamhet undantas:

”Services supplied by independent groups of persons whose activities are exempt from or are not subject to value added tax, for the purpose of rendering their members the services directly necessary for the exercise of their activity, where these groups merely claim from their members exact reimbursement of their share of the joint expenses, provided that such exemption is not likely to produce distortion of competition.”

Utredningen anför:

”I Frankrike har man i den nationella lagstiftningen infört regler motsvarande EG-direktivets artikel 13 A. punkt 1 f) enligt vilket skatteplikt inte föreligger för tjänster som tillhandahålls medlemmarna internt i en grupp sammansatt av fysiska eller juridiska

personer som bedriver en ej skattepliktig verksamhet eller som inte är skattskyldiga. Som villkor för undantaget gäller i huvudsak följande.

Tjänsterna skall vara sådana som direkt eller exklusivt behövs för att bedriva den ej skattepliktiga verksamheten och priset för tjänsterna måste exakt motsvara medlemmens andel av de gemensamma kostnaderna. I tillämpningsföreskrifterna till bestämmelserna sägs att det inte krävs att gruppen är en juridisk person utan också en enkel faktisk gruppering (*groupement de fait*) kan komma i åtnjutande av skattebefrielsen. Bestämmelsen tillämpas bl.a. inom den finansiella sektorn. Även grupperingar av banker och försäkringsbolag som gemensamt äger och för sin verksamhet utnyttjar t.ex. ett dataföretag faller in under bestämmelsen.

Ett undantag från skatteplikt för gruppintern tjänster innebär att olika samverkansformer kan falla in under regeln. Det finns inget krav på finansiellt, ekonomiskt eller organisatoriskt samarbete. Enligt uppgift tillämpar Frankrike undantaget från skatteplikt i stor utsträckning. Problemet med mervärdesskatt på gruppintern tjänster inom bank- och försäkringsområdena är därmed löst i den franska mervärdesskattelagstiftningen.

En nackdel med ett undantag från skatteplikt enligt fransk modell är undantagets generella karaktär. Det leder till att bedömningar i skattepliktsfrågan principiellt måste ske för varje gruppintern prestation.”

Grekland

Grekland har inte infört regler motsvarande dem i artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet. Som beskattningsbar person räknas var och en oavsett legal status eller nationalitet som självständigt utför ekonomisk aktivitet. Hemorten, syftet med eller resultatet av verksamheten saknar härvid betydelse. Registreringsnumret till mervärdesskatt är unikt för varje beskattningsbar person.

Irland

På Irland är reglerna om gruppregistrering öppna för personer som är etablerade i landet och som bedriver såväl undantagen som skattepliktig verksamhet. Gruppens medlemmar måste vara nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band. Så anses vara fallet när alla medlemmarna står under gemensam kontroll eller ägarskap. Huvudmannen måste äga mer än 50 % av övriga bolag. Det måste vara uppenbart att gruppregistreringen görs i avsikt att uppnå en effektiv skatteadministration.

Bestämmelsen gäller inte vid en gruppmedlems tillhandahållande av fast egendom till en annan gruppmedlem.

Skattemyndigheten kan vägra eller dra tillbaka en gruppregistrering om den anser att den kommer att leda till manipulation av skattebasen eller till konkurrensnedvridning.

Som huvudregel är gruppregistrering frivillig men den kan göras tvingande för att uppnå en effektiv skatteadministration, exempelvis om det är klarlagt att skilda registreringar har använts för skattefusk.

Ingående skatt hänförlig till inköp i skattepliktig verksamhet medför full avdragsrätt. Ingående skatt hänförlig till inköp i skattefri verksamhet medför inte avdragsrätt. Ingående skatt hänförlig till inköp i såväl skattepliktig som skattefri verksamhet medför avdragsrätt i förhållande till den andel som gruppens skattepliktiga omsättning utgör av dess totala omsättning. Vad nu sagts är helt i enlighet med de allmänna reglerna.

Gruppregistreringen innebär att mervärdesskatt inte redovisas eller faktureras på tillhandahållanden mellan gruppens medlemmar. Varje person i en grupp måste däremot utfärda moms bärande fakturor när det gäller leveranser till personer utanför gruppen. Varje handlare i gruppen får dock använda grupp huvudmannens registreringsnummer till mervärdesskatt på fakturor och andra dokument.

När det gäller gemenskapsintern handel måste varje medlem i gruppen använda sitt individuella registreringsnummer till mervärdesskatt och upprätta en egen kvartalsredovisning.

Grupphuvudmannen är skyldig att redovisa skatten och lämna mervärdesskattedeklaration för hela gruppen. Grupphuvudmannen får utföra individuella mervärdesskattedeklarationer för gruppmedlemmarnas räkning förutsatt att varje deklaration innehåller den individuella gruppmedlemmens individuella registreringsnummer till mervärdesskatt.

Varje person i gruppen svarar solidariskt för alla medlemmars mervärdesskatteskuld.

Man uppger sig inte ha kunnat iaktta någon konkurrensnedvridning eller något skatteundandragande till följd av gruppregistreringsreglerna.

Någon analys av reglernas inverkan på statsintäkterna har inte gjorts men man antar att konsekvenserna har varit neutrala eller negativa.

Italien

Den italienska lagstiftningen tillåter en begränsad form av gruppregistrering. Reglerna möjliggör en sammanslagning av gruppmedlemmarnas mervärdesskatt genom att redovisning, deklaration och inbetalning görs av moderbolaget. Regleringen är dock begränsad såtillvida att den inte inverkar på någon av gruppmedlemmarnas mervärdesskattstatus genom att tillskapa en enda beskattningsbar person. Varje medlem i gruppen har sitt eget registreringsnummer till mervärdesskatt. Inte heller påverkas faktureringsskyldigheten för transaktioner mellan gruppmedlemmarna. Gruppregistrering i Italien är därmed endast en administrativ åtgärd.

Företag som står under gemensam kontroll får efter ansökan slå ihop sin redovisning av utgående och ingående skatt och endast redovisa nettoresultatet. Ett bolag anses kontrollerat om mer än 50 % av dess aktier eller andelar ägts av ett annat bolag (moderbolaget) under åtminstone 12 månader.

Moderbolaget måste ingå i gruppregistreringen. Däremot krävs inte att gruppen innehåller alla de bolag i företagsgruppen som moderbolaget kontrollerar. Även bolag med helt skattefri verksamhet

kan ingå i gruppen. Alla gruppmedlemmarna måste vara hemmahörande i Italien.

Deklarationen skall lämnas av moderbolaget till dennas lokala skattemyndighet med kopior till övriga bolags lokala skattemyndigheter.

Den största fördelen av gruppregistreringen har de grupper som innehåller bolag med skatt att återfå, dvs. deras ingående skatt överstiger den utgående skatten. Gruppregistreringen möjliggör för sådana företag att få omedelbar kompensation för mervärdesskatten från andra gruppmedlemmar i stället för att begära återbetalning från skattemyndigheterna. Eftersom det generellt sett är betydande förseningar vid återbetalning av mervärdesskatt i Italien så anses möjligheten till gruppregistrering på detta sätt som mycket värdefull.

Luxemburg

Luxemburg har inte infört regler om gruppregistrering motsvarande dem i artikel 4.4 i sjätte direktivet.

Under den gamla omsättningsskattens tid fanns en ordning med s.k. "Organschaft". Den överfördes inte vid införandet av mervärdesskattesystemet i januari 1970 eftersom den ansågs strida mot en sådan beskattningsordning. Systemet med "Organschaft" medförde finansiella och fiskala fördelar för de företag som var organisatoriskt förenade och ledde därmed till konkurrensnedvridning gentemot de fristående företag som bedrev likartad verksamhet.

Ordningen med "Organschaft" medförde dessutom ofta tillämpningsproblem. Eftersom det var svårt att finna en tillräckligt precis avgränsning av tillämpningsområdet uppkom en obeständig och till och med divergent lagstiftning. Alla juridiska personer som är självständiga i civilrättslig mening antas därför numer utöva sin verksamhet självständigt också i mervärdesskatterättslig mening.

Nederländerna

I Nederländerna står möjligheten att bilda en s.k. fiskal enhet öppen för alla näringsidkare ("taxable persons"). Det är fullt möjligt att verksamheten som bedrivs av den fiskala enheten är helt skattefri. Ett holdingbolag vars enda aktivitet består av aktieinnehav i andra företag anses inte som en "taxable person" eftersom bolaget inte anses utöva en sådan ekonomisk aktivitet som avses i artikel 4.2 i sjätte direktivet (jfr EG-domstolens mål Polysar C-60/90). Skattemyndigheterna accepterar dock att holdingbolag som har en styrande roll och som svarar för gruppens policy skall anses som en "taxable person". Sådana bolag kan därför ingå i den fiskala enheten.

I en fiskal enhet kan endast ingå företag som är hemmahörande i Nederländerna eller som har en permanent etablering där, dvs. utför någon ekonomisk aktivitet (tillhandahåller varor eller tjänster) därifrån.

Medlemmarna i gruppen måste vara nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band. Finansiella band föreligger om en person äger mer än 50 % av övriga bolag. Organisatoriska band kräver att de juridiska personerna står under gemensam ledning eller styrelse. Ekonomiska band föreligger om verksamheten inom gruppen domineras av ömsesidiga tillhandahållanden av varor eller tjänster. Detta avser exempelvis fall där moderbolaget säljer merparten av sin produktion till ett dotterbolag eller fall där ett dotterbolag huvudsakligen köper från ett annat dotterbolag. Ekonomiska band föreligger också om gruppens medlemmar tjänar en gemensam kundbas. Det sistnämnda kriteriet uppges skapa tillämpningsproblem.

Om två eller fler personer som är etablerade i Nederländerna uppfyller de nämnda kriterierna kan skattemyndigheten på eget initiativ eller efter ansökan från någon av de berörda personerna besluta att behandla dem som en fiskal enhet i mervärdesskattehänseende.

Den fiskala enheten anses bildad vid starten av den månad som följer efter den då beslutet fattats. Om exempelvis beslutet är daterat den 9 oktober anses den fiskala enheten bildad den 1 november.

Eftersom det ofta tar lång tid mellan ansökan och beslut tillåter dock de flesta skattemyndigheterna gruppen att på begäran uppträda som en fiskal enhet redan före det formella beslutet.

Var och en som ingår i gruppen är solidariskt betalningsskyldig för den mervärdesskatt som skall betalas av gruppen.

De som ingår i den fiskala enheten utgör tillsammans en skattskyldig och registreras till mervärdesskatt i enlighet härmed.

Eftersom den fiskala enheten behandlas som ett företag lämnar den en gemensam deklaration. Det är dock tillåtet för en eller fler av medlemmarna att lämna separata deklarationer utan att några särskilda villkor uppställs. Alla skattskyldiga tillåts för den delen att lämna flera deklarationer. Denna möjlighet utnyttjas av företag som har aktiviteter som de bokför separat och har skilda räkenskaper för.

Medlemmarna i den fiskala enheten fortsätter att handla under sitt eget namn och faktureras också på detta sätt. De är dessutom skyldiga att föra sina egna räkenskaper.

Norge

I Norge finns regler som möjliggör för bolag inom en grupp att bli betraktade som ett enda företag i mervärdesskattehänseende när minst 85 % av kapitalet i varje bolag ägs av samme ägare. Detta innebär att varu- och tjänstetransaktioner inom gruppen kan ske utan mervärdesskatt.

Alla bolag i gruppen är solidariskt skattskyldiga för skatten.

Portugal

Portugal har inte utnyttjat möjligheten att införa regler om gruppregrering med stöd av artikel 4.4. i sjätte direktivet. Varje företag i en företagsgruppering med finansiella eller organisatoriska band registreras individuellt till mervärdesskatt.

Spanien

Spanien har inte utnyttjat möjligheten att införa regler om gruppregistrering med stöd av artikel 4.4 i sjätte direktivet. Varje företag är föremål för individuell mervärdesbeskattning.

Schweiz

Juridiskt självständiga personer som har sin hemvist eller stadigvarande etablering i Schweiz och som är nära förbundna med varandra kan ansöka om att bli behandlade som en fiskal enhet när det gäller mervärdesskatten. Det innebär att tillhandahållanden inom gruppen inte blir beskattningsbara. Ett nära förbund föreligger i de fall ett eller flera företag kontrolleras av ett annat företag genom röstetal eller på annat sätt. Icke beskattningsbara företag (exempelvis holdingbolag) kan ingå i gruppregistreringen eftersom det inte är de enskilda gruppmedlemmarna, utan gruppen i dess helhet som måste uppfylla villkoren för att anses som "taxable person". Alla företag som står under samma styrelse måste bli medlemmar i samma grupp.

Varje person som ingår i gruppen är solidariskt skattskyldig för den skatt som gruppen skall betala.

Tyskland

I Tyskland kan under vissa villkor ett moderbolag (Organträger) och dess dotterbolag (Organgesellschaft) anses som en fiskal enhet (Organshaft) i mervärdesskattehänseende och reglerna om Organshaft bli tillämpliga. Dessa regler fanns redan före det att sjätte direktivet antogs och är obligatoriska. Organträger eller Organgesellschaft kan vara företag som bedriver såväl skattepliktig som skattefri verksamhet. Reglerna förutsätter att företagen är förbundna med finansiella, ekonomiska och organisatoriska band. Detta avgörs efter en helhetsbedömning av de faktiska omständigheterna. Det är inte nödvändigt att alla tre kriterierna uppfylls samtidigt.

Kravet på integration kan vara uppfyllt även om det brister i något av kriterierna. Brister i ett avseende kan kompenseras av att övriga kriterier är i motsvarande mån starkare.

Finansiell integration föreligger om huvudmannens andelsinnehav är mer än 50 %. Ekonomisk integration betyder att det måste föreligga ett företagsekonomiskt samband mellan företagen. Ett dotterbolag måste vara ekonomiskt verksam inom ramen för samtliga företag och komplettera dem. Exempel på ekonomisk integration är varuinköp genom dotterbolagen för moderföretagets räkning och omvänt försäljning av moderföretagets produkter genom dotterbolaget och andra. Organisatorisk integration föreligger när moderföretaget genom organisatoriska åtgärder säkerställt att organisationen följer dess beslut. Organisatorisk integration föreligger exempelvis vid en personalunion mellan företagsledarna i moder- resp. dotterföretaget.

Gruppregistreringsreglerna är tillgängliga endast för de företag som finns i Tyskland. Reglerna gäller således inte företag i gruppen som finns i utlandet eller mellan dessa tyska och utländska företag.

Alla medlemmarna i gruppen registreras i moderbolagets namn. Om moderbolaget är beläget utanför Tyskland sker registreringen i namnet av det mest betydelsefulla företaget i Tyskland.

Gruppens externa omsättningar anses hänförliga till moderföretaget. Följaktligen kan bara moderbolaget göra gällande avdragsrätten, även beträffande inköp av varor och tjänster som fakturerats dotterbolagen. Omfattningen av moderbolagets avdragsrätt bedöms utifrån gruppen i dess helhet. Avdragsrätten minskar således om det till gruppen hör företag med skattefri verksamhet.

Interna transaktioner anses som interna överföringar vilka inte beaktas i mervärdesskattehantering.

Externa tillhandahållanden av varor och tjänster redovisas i moderbolagets deklaration och beskattas hos detta. Dotterbolagen svarar solidariskt för de skatter som moderbolaget inte kan betala.

Österrike

Österrikes regler om Organschaft motsvarar de tyska bestämmelserna. Således behandlas juridiskt självständiga personer som en enda person (Organschaft) om en av dem (moderföretaget) är så överordnad de andra (dotterföretagen) att dotterföretagen kan anses beroende av moderföretaget. Denna situation anses vara för handen när dotterföretagen är integrerade med moderföretaget genom ekonomiska, finansiella och organisatoriska band.

2.2 Överväganden

I detta avsnitt analyseras den nuvarande principen för beskattning inom företagsgrupper (avsnitt 2.2.1) och redogörs för dess effekt inom den finansiella sektorn (avsnitt 2.2.2). Avsnittet avslutas med en redogörelse för vilka slutsatser som kan dras av de föregående avsnitten (avsnitt 2.2.3).

2.2.1 Nuvarande beskattningsprincip för omsättningar inom företagsgrupper

Principen att beskatta även omsättningar mellan företag i en företagsgrupp är av betydelse när det gäller konkurrensneutraliteten gentemot fristående företag. Detta gör sig särskilt gällande i de fall det förvärvande företaget bedriver skattefri verksamhet som inte medför avdragsrätt för ingående skatt. Den skatt som uppkommer vid skattepliktiga internttransaktioner blir därmed en kostnad för företagsgruppen på samma sätt som om tjänsten förvärvats från ett fristående företag med skattepliktig verksamhet. I den mån det förvärvande företaget självt är skattskyldigt föreligger dock avdragsrätt för skatten och den utgör därmed i princip ingen kostnad för företagsgruppen. Om interna förvärv som görs av företag med skattefri verksamhet inte skulle beskattas blir således dessa förvärv i motsvarande mån billigare än om förvärven gjorts från ett fristå-

ende företag. Helt fristående företag kan komma att få svårare att sälja sin tjänster om förvärvaren av tjänsterna kan bedriva samma verksamhet inom koncernen utan att belastas av mervärdesskatt. De fristående företagen hamnar i konkurrensunderläge.

Bortsett från vissa tjänster på fastighetsområdet uttagsbeskattas inte ett företag för användning av egna tjänster, s.k. självtjänster (jfr prop. 1993/94:99 s. 143 f. och prop. 1994/95:57 s. 117). Exempel på självtjänster är när en bank internt i verksamheten producerar datatjänster för eget bruk. Det förhållandet att tjänster inom ett företag som regel inte beskattas medan däremot omsättningar mellan företagen i en grupp skall beskattas kan sägas motverka en uppdelning av ett företags verksamhet på flera företag. Detta gör sig särskilt gällande i de fall det förvärvande företaget bedriver skattefri verksamhet och därmed som regel saknar avdragsrätt för den ingående skatt som uppkommer vid de skattepliktiga interntransaktionerna. En uppdelning av verksamheten innebär för dessa företag en högre beskattning än om ingen uppdelning gjorts. Verksamheten i egen regi framstår på grund av mervärdesskattereglerna som billigare än om ett fristående företag i gruppen utfört samma arbete.

Gruppregistrering är den enda EG-konforma metod som finns för att komma till rätta med den mervärdesskattmässiga kostnadsdifferensen mellan egenregiverksamhet och uppdelad verksamhet (se SOU 1994:88 s. 237). Här bortses från den sällan utnyttjade möjligheten för ett medlemsland att införa regler som tillåter en näringsidkare inom den finansiella sektorn att begära beskattning av undantagna finansiella tjänster (artikel 13.C i sjätte direktivet). Genom gruppregistreringen får företagsgruppen således den fördelen att den kan behandlas som ett enda företag i mervärdesskattehänseende och därmed inte belastas av någon utgående skatt vid omsättning till de verksamheter inom gruppen som inte medför skattskyldighet. Skatt skall i och för sig inte heller tas ut vid skattepliktiga tillhandahållanden inom gruppen gentemot sådan verksamhet som medför skattskyldighet.

En beskattning av gruppinterna omsättningar har ansetts särskilt känbar inom den finansiella sektorn. Bank- och försäkringsbranschen har därför framfört önskemål om att regler om gruppregistre-

ring införs. Även inom den kooperativa sektorn har framförts önskemål om gruppregistrering för att härigenom undgå mervärdesskatt på interna tjänster som utförs inom sådana kooperativa organisationer där den skattefria medlemsfrämjande verksamheten ligger i en förening och den skattepliktiga affärsdrivande verksamheten ligger i en annan.

2.2.2 Särskilt om den finansiella sektorn

Omsättning av bank- och finansieringstjänster, värdepappershandel och omsättning av försäkringstjänster undantas från mervärdesskatt (se 3 kap. 9 och 10 §§ ML). Undantagen medför som regel inte någon rätt till återbetalning av ingående skatt. Endast vid exportomsättningar föreligger en återbetalningsrätt (se 10 kap. 11 § andra stycket ML).

För att undgå den kostnad som den ingående skatten innebär vid gruppintern omsättning har företagsgrupper inom den finansiella sektorn sedan början på 1990-talet framfört önskemål om att regler om gruppregistrering införs. De skäl som åberopats och då framför allt av bank- och försäkringsbranschen är sammanfattningsvis följande.

Bank- och försäkringsbolag har av olika skäl verksamheten uppdelad på flera juridiska personer. Detta beror på ekonomiska, strategiska och affärsmässiga faktorer och är ofta en produkt av fusioner och omstruktureringsprocesser. Det finns således ofta organisatoriska eller strukturella orsaker till att en bank- eller försäkringsrörelse drivs i flera juridiska personer. En omfattande strukturomvandling fortgår inom banksektorn framför allt av internationella skäl. Enligt branschen strider det mot neutralitetsprincipen att en uppdelning av verksamheten på flera juridiska enheter medför en högre beskattning än om ingen uppdelning gjorts.

De finansiella företagens verksamhet regleras bl.a. i särskild lagstiftning för banker, värdepappersbolag och försäkringsföretag. Företagen är i princip förhindrade att driva annan verksamhet än finansiell sådan. Det finns legala krav på att viss finansiell verksam-

het såsom livförsäkrings- och sakförsäkringsrörelser inte får drivas i ett gemensamt bolag. Samma krav gäller för fondförsäkringsverksamhet, som endast får drivas i ett separat bolag.

De finansiella verksamheterna är sällan uppbyggda på organisatoriskt lika sätt. Beskattningen av gruppinterna tjänster kan därför medföra skillnader i skattehänseende mellan olika företagsgrupper på marknaden vilket på ett snedvridande sätt påverkar de olika företagens inbördes konkurrensförmåga. Ju större del av en finansiell verksamhet som ligger i ett eller ett fåtal bolag eller företag, desto mindre betungande blir mervärdesskatteeffekterna. Sättet att organisera verksamheten utgör därvid en viktig faktor för mervärdesskattekostnadens storlek. Företag som valt att strukturera sin verksamhet på visst sätt måste på det nationella planet ställas konkurrensmässigt lika. Mervärdesskattekostnaderna får inte vara beroende av det sätt på vilket organisationen av verksamheten byggts upp.

När finansiell verksamhet drivs i flera företag inom en och samma grupp är det av kostnads- och effektivitetsskäl ofta mest rationellt att samordna vissa för gruppens funktion viktiga interna tjänster i separata bolag. De koncern- och gruppinterna tjänsterna avser nästan uteslutande stödtjänster som är nödvändiga för de finansiella företagens utåtriktade tjänsteproduktion. Det upplevs som otillfredsställande att man inom den finansiella sektorn av mervärdesskatteskal har behövt tillgripa organisatoriska förändringar som inte ansetts lämpliga från andra utgångspunkter.

Inom försäkringsbranschen har man vidtagit administrativa förändringar för att minska sina mervärdesskattekostnader för gruppinterna omsättningar. Detta har skett genom s.k. tillikaanställning. Det betyder att personal som utför arbete åt flera av bolagen i en försäkringsgrupp har anställts i samtliga bolag. Varje anställd utför då endast arbete åt sina egna arbetsgivare. Med en sådan organisation anses ingen ökad mervärdesskattekostnad uppkomma, eftersom egenregiarbetet inte medför skattskyldighet. Denna ordning har dock enligt branschen skett på bekostnad av en ökad administration och därmed sammanhängande kostnader. Bl.a. kan tillikaanställning i vissa situationer öka personalkostnaderna. Företaget kan inte åberopa arbetsbrist i ett bolag och därmed friställa personal

samtidigt som det finns rekryteringsbehov i ett annat när personalen är anställd i samtliga bolag. Vid omorganisationer och strukturförändringar måste då, istället för uppsägningar, ofta avgångsvederlag och avtalspensioneringar tillämpas vilket medför högre kostnader. Anställning av personalen i mer än ett bolag har också lett till en ökad hantering av uppbördsdeklarationer, kontrolluppgifter m.m. Dessutom har administrativa stödsystem blivit mer komplicerade. Även för skattemyndigheterna har ifrågavarande anpassning lett till en ökad hantering.

Inom banksektorn uppges att det ofta inte är praktiskt möjligt att vidta administrativa åtgärder för att undvika mervärdesbeskattningen.

Den minskning i beskattningen som gruppregistreringen medför skulle enligt de finansiella företagen inte innebära någon reell konkurrenspåverkan på fristående företag. Det beror på att det inte alltid är ett verkligt alternativ att köpa ifrågavarande tjänster från helt fristående företag. Ett motiv för att inte upphandla från fristående företag kan vara att fråga är om hantering av sekretesskyddat eller ur andra synpunkter känsligt materiel eller att det är fråga om tjänster som är typiska för verksamheten. De tillhandahålls antingen inom företaget eller inom företagsgruppen.

När utredningen i SOU 1992:121 förslog en rätt till gruppregistrering för den finansiella sektorn motiverade man sitt förslag inte främst utifrån de nu beskrivna förhållandena. Man lade i stället störst vikt vid den förändrade internationella situation som den finansiella sektorn stod inför och konkurrensförutsättningarna i förhållande till europeiska konkurrenter och samarbetspartners. Utredningen hänförde sig därvid till det då gällande EES-avtalet.

Inom EG har ett antal direktiv utfärdats om finansiella tjänster. De syftar till en enda auktorisation, hemlandstillsyn och ömsesidigt erkännande av nationella regler inom gemenskapen. Dessa direktiv har genomförts i den svenska lagstiftningen.

Principerna om enda auktorisation innebär att en auktorisation, som ett finansiellt företag fått i det medlemsland där företaget har sitt huvudkontor, skall gälla i hela EG-området. Syftet är att företaget fritt skall kunna etablera filialer i andra medlemsländer.

EG-direktiven har enligt företrädare för branschen inneburit att svenska banker och försäkringsföretag utsatts för en allt hårdare utländsk konkurrens. I de fall de utländska konkurrenterna inte behöver vidkännas någon merkostnad i hemlandet i form av mervärdesbeskattning för sina gruppinterna tjänster kan de erbjuda billigare tjänster på den svenska marknaden än vad de svenska bankerna och försäkringsföretagen kan. Inom försäkringssektorn har framhållits att gruppregistrering utnyttjas i de länder där svensk försäkringsverksamhet har sina största konkurrenter.

2.2.3 Slutsatser

Frågan om gruppregistrering inom den finansiella sektorn har varit aktuell sedan skattereformen 1990. I ett antal motioner till riksdagen har effekterna av ML:s regler uppmärksamats och de problem som dessa medför påtalats av branschföreträdare. Riksdagen har vid flera tillfällen förutsatt att regeringen skall återkomma i frågan, nu senast även beträffande den kooperativa sektorn.

Riksskatteverket har trots viss kritik av systematisk och praktisk natur inte avvisat tanken på gruppregistrering utan ansett att frågan bör utredas vidare.

Möjligheten till gruppregistrering i sjätte direktivet utgör ett avsteg från principen om att alla skattepliktiga omsättningar skall beskattas. Åtgärden är således extraordinär inom mervärdesskattesystemet och kan dessutom om den görs tillämplig inom skattefria sektorer komma att försämra konkurrensneutraliteten för andra delar av näringslivet.

En ordning med gruppregistrering bör därmed inte ges en alltför generell räckvidd utan endast avse områden där behovet kan bedömas vara som störst.

Vad som anförts om mervärdesbeskattningens snedvridande inverkan på bank- och försäkringsbranschens interna verksamhetsformer och därmed på deras inbördes konkurrensförmåga, samt om deras internationella konkurrensutsatthet och det angelägna i att banker och försäkringsföretag tillförsäkras samma verksamhetsbe-

tingelser som motsvarande företag i ett flertal andra EG-länder, skulle kunna utgöra sådana starka skäl som talar för ett införande av gruppregistrering inom denna sektor.

I denna promemoria föreslås att företag som bedriver finansiell verksamhet som är skattefria med stöd av 3 kap. 9 och 10 §§ ML skall ha möjlighet att registrera sig i grupp. Reglerna föreslås bli fakultativa. Bestämmelserna har utformats så att den negativa konkurrenssituationen för de fristående företagen så långt möjligt minimeras. Vissa spärrar mot skatteundandraganden har också införts.

Förslaget utgör i sig inte något ställningstagande till att ett gruppregistreringssystem verkligen skall införas utan utgör endast en presentation av hur ett system av detta slag skulle kunna utformas. Rätten till gruppregistrering innebär utan tvekan en fördel för de företag som kommer i åtnjutande av denna möjlighet. Fördelarna måste emellertid vägas mot de samhällsekonomiska och konkurrensmässiga aspekterna.

Förslaget är utformat så att även den kooperativa samverkansform som länsförsäkringsgruppen representerar kommer att omfattas. Några bärande skäl att införa regler om gruppregistrering även för övriga kooperativa organisationer kan inte anses föreligga. De konkurrenseffekter som en mer vidsträckt tillämpning av reglerna skulle medföra är svåra att överblicka inte minst mot bakgrund av att fler sektorer som omsätter skattefria tjänster då med visst fog kommer att vilja åberopa en rätt till gruppregistrering. Även av administrativa och kontrolltekniska skäl bör möjligheten till gruppregistrering begränsas till ett så snävt område som möjligt.

Innan en gruppregistrering kan införas måste konsultationer ske i EG:s mervärdesskattekommitté.

2.3 Budgeteffekter

Uppgifter om koncernernas kostnader för mervärdesskatt på de koncerninterna tjänsterna har kunnat erhållas för de fyra storbankerna Nordbanken, Handelsbanken, Skandinaviska Enskilda Banken och Föreningssparbanken med den organisationsstruktur de har

i dag, samt för sju av de större försäkringsbolagen (Länsförsäkringsbolagens AB, Folksam, Skandia, Trygg Hansa, SPP, AFA (Arbetsmarknadens försäkringsaktiebolag) och Pensionsgaranti. Resterande banker, försäkringsbolag och fondkommissionärer är relativt små och oftast inte organiserade som koncerner.

De fyra bankerna har uppgivit att de tillsammans har kostnader för mervärdesskatt på de koncerninterna tjänsterna på 50,2 miljoner kronor. De sju försäkringsbolagen har uppgivit totala kostnader på 16,9 miljoner kronor. Sinsemellan har koncernerna mycket olika mervärdesskattekostnader. Några har genom framför allt tillikaanställning fått ner kostnaderna till nära noll. Andra har knappt ändrat sin organisation alls med hänsyn till mervärdesskatten, och har därmed betydligt högre kostnader. Totalt innebär detta att statens intäkter av mervärdesskatt kan förväntas minska med ca 67 miljoner kronor om året om gruppregistrering införs. Läger man till en säkerhetsmarginal på 10 procent med hänsyn till att samtliga företag inte har lämnat uppgifter, minskar statens intäkter av mervärdesskatt istället med 74 miljoner kronor. Företagens sänkta mervärdesskattekostnad antas leda till lägre priser på de tjänster företagen säljer. Det medför att den varaktiga nettoeffekten för staten respektive den konsoliderade offentliga sektorn uppgår till ca 63 respektive 55 miljoner kronor.

Effektberäkningarna gäller vid de organisationsstrukturer som finns i dag. Mycket händer för närvarande inom branschen som kan ge en annan bild i framtiden. Dessutom hävdar flera företag att man avser att börja tillämpa tillikaanställning i större utsträckning om gruppregistrering inte införs. Om detta sker kommer statens mervärdesskatteintäkter att minska vilket i sin tur medför att den faktiska skillnaden för staten av att införa eller inte införa gruppregistrering kan minska framöver.

2.4 Den tekniska utformningen

Gruppregistreringen innebär att ett nytt skattesubjekt tillskapas inom mervärdesbeskattningen. Företeelsen är således helt ny inom

mervärdesskattesystemet och det är utan tvekan förenat med betydande svårigheter att konstruera ett väl fungerande system. Ingrepp av systematisk natur krävs i såväl den materiella lagstiftningen som i förfarandelagstiftningen.

En ordning med gruppregistrering kan förutom den konkurrensnedvridning som tidigare beskrivits också medföra att det öppnas möjligheter till avdrag för ingående skatt på investeringskostnader utan motsvarande skyldighet att betala utgående skatt för omsättningen. Ytterligare en risk är att betalningsansvaret för överskjutande utgående skatt styrs över på ett betalningssvagt företag inom gruppen. Reglerna om gruppregistrering bör således utformats så att dessa verkningar i möjligaste mån begränsas.

I det följande redovisas först de överväganden som gjorts vid utformningen av de materiella reglerna. Inledningsvis behandlas skattskyldighetsbegreppet vid gruppregistrering (avsnitt 2.4.1). Avgränsningen av tillämpningsområdet diskuteras därefter, dels utifrån vilka företagsgrupperingar som bör komma i fråga för gruppregistrering (avsnitt 2.4.2), dels utifrån territoriella aspekter (avsnitt 2.4.3). Hur ML:s regler om uttagsbeskattning och avdragsrätt bör tillämpas i nu aktuellt sammanhang diskuteras därefter (2.4.4 – 2.4.6).

En ordning med gruppregistrering kräver också ett antal bestämmelser av administrativ natur. Frågor som rör bildandet av en mervärdesskattegrupp och innebörden av att gruppens sammansättning förändras behandlas först (avsnitt 2.4.7). Därefter behandlas mervärdesskattegruppens registrering till mervärdesskatt (avsnitt 2.4.8), redovisnings- och deklarationsfrågor samt frågor om intern avräkning mellan företagen i gruppen (avsnitt 2.4.9-2.4.11). Bokförings- och faktureringsfrågor redovisas därefter (avsnitt 2.4.12). Slutligen tas vissa frågor upp som sammanhänger med betalningsansvaret för skatten (avsnitt 2.4.13 – 2.4.14).

2.4.1 Skattskyldigheten vid gruppregistrering

Av artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet framgår att personer ("persons") för vilka vissa sambandskriterier och territoriella villkor är uppfyllda kan bedömas mervärdesskatterättsligt som en enda beskattningsbar person ("a single taxable person") även om de civilrättsligt är självständiga personer.

Med beskattningsbar person avses i princip varje näringsidkare. Något krav att näringsidkaren också skall bedriva skattepliktig verksamhet ligger inte i uttrycket. Dess innebörd överensstämmer närmast med yrkesmässighetsbegreppet i ML.

I promemorian har valts att kalla en sådan företagsgrupp som i mervärdesskattehanseende skall behandlas som en enda näringsidkare för *mervärdesskattegrupp*. För att en mervärdesskattegrupp skall anses bildad bör krävas ett särskilt beslut av skattemyndigheten om att registrera gruppen som en sådan grupp (*gruppregistrering*). Gruppregistreringen får till effekt att all verksamhet som bedrivs av de olika medlemmarna i gruppen skall anses som en enda verksamhet bedriven av mervärdesskattegruppen.

Gruppregistreringen innebär inte i sig att den verksamhet som mervärdesskattegruppen bedriver också medför skattskyldighet. Verksamhet som en mervärdesskattegrupp inom den finansiella sektorn bedriver kan således komma att betraktas som skattefri om gruppen utåt enbart tillhandahåller finansiella tjänster där omsättningen är skattefri. Det gäller även om det inom gruppen görs tjänsteomsättningar som i sig är skattepliktiga. Dessa interna omsättningar skall nämligen inte beaktas (se nedan). Om mervärdesskattegruppens externa verksamhet avser såväl undantagna som skattepliktiga tillhandahållanden skall gruppen behandlas på samma sätt som ett företag som bedriver s.k. blandad verksamhet.

I de fall mervärdesskattegruppens verksamhet medför skattskyldighet skall skattskyldigheten avse mervärdesskattegruppen som mervärdesskatterättsligt subjekt.

Det faktum att det är mervärdesskattegruppen som anses som skattskyldig inverkar på tillämpningen av sådana bestämmelser i ML som exempelvis innefattar beloppsmässiga begränsningar. Således kommer tröskelvärdena för gemenskapsinterna förvärv i 2 a kap. 3 § ML och för distansförsäljningar i 5 kap. 2 § ML att om-

fatta mervärdesskattegruppen och inte det enskilda företaget som gör förvärvet eller omsättningen.

Om mervärdesskattegruppens verksamhet medför skattskyldighet måste gruppen representeras av någon som kan svara för redovisning och deklaration av gruppens utgående och ingående skatt och dessutom vara betalningsskyldig för skatten. Denne företrädare för gruppen, som kan betecknas *grupphuvudmannen*, skall utses i samband med att skattemyndigheten fattar beslut om gruppregistrering.

Bestämmelser om gruppregistrering och om skattskyldighet för en mervärdesskattegrupp kan lämpligen föras in i 6 kap. ML om skattskyldighet i vissa fall. Regler om grupphuvudmannen bör tas in i skattebetalningslagen (1997:483, SBL) som reglerar förfarandet för bl.a. mervärdesbeskattningen (se avsnitt 2.4.7). Genom att likställa grupphuvudmannen med en skattskyldig i SBL:s mening kommer alla rättigheter och skyldigheter i det administrativa regelverket att kopplas till grupphuvudmannen. Det betyder bl.a. att det åligger grupphuvudmannen att anmäla mervärdesskattegruppen för registrering till mervärdesskatt i de fall gruppen bedriver skattepliktig verksamhet. Eftersom grupphuvudmannen likställs med skattskyldig skall registreringen av mervärdesskattegruppen ske i grupphuvudmannens namn.

Gruppregistreringen får till följd att omsättning av varor och tjänster mellan företagen i gruppen anses som sådana interna transaktioner som görs inom ett enda företag. Transaktionerna faller därmed utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatten. Det betyder att utgående skatt inte längre skall tas ut vid skattepliktiga omsättningar till skattefria verksamheter inom gruppen. Skatt skall heller inte tas ut för i och för sig skattepliktiga omsättningar till annat företag inom gruppen som bedriver skattepliktig verksamhet. För dessa tillhandahållanden medför dock gruppregistreringen i princip inte någon ändrad skattebelastning, eftersom det förvärvande företaget hade haft avdragsrätt för ingående skatt för det fall gruppregistrering inte förelegat.

All annan omsättning av eller till någon av gruppens medlemmar skall mervärdesskatterättsligt anses ha gjorts av eller till mervärdes-

skattegruppen genom gruppövudmannen. Det betyder att köp av varor eller tjänster inom landet eller gemenskapsinterna förvärv som görs av någon av medlemmarna i gruppen behandlas som om transaktionen utförts av mervärdesskattegruppen genom gruppövudmannen. På samma sätt skall försäljning av varor eller tjänster inom landet eller till annat EG-land liksom export som en medlem i gruppen gör till någon utanför gruppen behandlas som om transaktionen utförts av mervärdesskattegruppen genom gruppövudmannen. Reglerna i 1 kap. 2 § ML om skattskyldighet i dessa fall gäller således mervärdesskattegruppen som sådan. Detta får anses följa av att näringsidkarna i mervärdesskattegruppen skall behandlas som en näringsidkare och deras olika verksamheter som en enda verksamhet.

När det gäller import följer skattskyldigheten indirekt av tullskyldigheten (jfr 1 kap. 2 § första stycket 6 ML). Den som för in en vara till landet är också skattskyldig för den mervärdesskatt som hänför sig till importen. Om en näringsidkare i en mervärdesskattegrupp importerar en vara borde dock av principiella skäl skattskyldigheten för importen i stället gälla mervärdesskattegruppen. En sådan ordning skulle innebära att den tullskyldige och den mervärdesskattskyldige blir olika subjekt. Detta torde emellertid vara oförenligt med nuvarande maskinella system för uppbörd vid import. Av tekniska och hanteringsmässiga skäl bör därför den näringsidkare som importerar varan också vara den som är skattskyldig till mervärdesskatt för importen. Däremot bör mervärdesskattegruppen anses ha avdragsrätt för importskatten. Detta följer av den grundläggande paragrafen om avdragsrätt i 8 kap. 3 § ML enligt vilken den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får göra avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten.

Eftersom de interna omsättningarna inte utgör transaktioner som kan medföra skattskyldighet kan de heller inte medföra någon avdragsrätt för ingående skatt (se avsnitt 2.4.5). Däremot bör omsättningarna mellan medlemmarna i gruppen på samma sätt som gäller för ett enskilt företag i vissa fall kunna göras föremål för uttagsbeskattning (se avsnitt 2.4.4). När det gäller mervärdesskattegruppens

avdragsrätt för ingående skatt hänförlig till externa transaktioner skall den följa de allmänna reglerna.

2.4.2 Tillämpningsområdet

I det följande behandlas de villkor som EG-reglerna uppställer för gruppregrering. Därefter redovisas de förslag till avgränsning av tillämpningsområdet som lämnats av Utredningen om teknisk översyn av lagen (1968:430) om mervärdesskatt i betänkandet SOU 1992:6 och av Utredningen om vissa mervärdesskattefrågor i betänkandet SOU 1992:121. Vidare redogörs för remissinstansernas synpunkter på förslagen. Efter en presentation av de finansiella företagens organisation följer det förslag till avgränsning av tillämpningsområdet som görs i denna promemoria.

EG-direktivet

En förutsättning för att ett medlemsland skall få behandla flera företag som en enhet i mervärdesskatterättsligt avseende är enligt artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet att företagen är nära förbundna med varandra finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt. En annan förutsättning är att de olika företagen har en viss anknytning till medlemslandet. Det sistnämnda rekvisitet behandlas i avsnitt 2.4.3.

Den närmare utformningen av sambands- och anknytningskraven överläts åt respektive medlemslands nationella lagstiftning. När det gäller sambandskriterierna kan sägas att medlemsländerna generellt tillämpar dem så att samtliga tre samband måste föreligga men att det är den samlade bedömningen som avgör om företagen kan godkännas som en mervärdesskattegrupp.

SOU 1992:6

Utredningen om teknisk översyn av lagen om mervärdeskatt lade i betänkandet SOU 1992:6 inte fram något förslag till ändring vad gäller skattskyldigheten för omsättningar som görs mellan företagen i en koncern eftersom man ansåg att detta inte låg inom ramen för utredningsuppdraget. Däremot diskuterades olika metoder för att ändra beskattningen av koncerninterna omsättningar och däribland hur en ordning med s.k. koncernenheter skulle kunna utformas.

När det gällde avgränsningen av koncernenheten utgick utredningen från samma koncernbegrepp som gäller beträffande avdragsrätten i 8 kap. 4 § andra stycket ML (jfr avsnitt 2.1.3). Enligt den bestämmelsen betraktas som en koncern ett moderföretag (svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening eller svensk ömsesidig skadeförsäkringsanstalt) och ett eller flera dotterbolag (svenska aktiebolag) där moderföretaget äger mer än 90 % av aktierna i dotterbolagen. Detsamma gäller svenska aktiebolag vars aktier till mer än 90 % ägs av ett eller flera dotterbolag. För att förhindra risk för en icke avsedd skattefrihet borde dock enligt utredningen en skattefrihet för omsättning mellan koncernföretag komma i fråga endast om ingen utanför koncernen kan få del av denna skattefrihet. Som koncerner bör därför betraktas endast moderföretag och dotterbolag som ägs till 100 % av moderföretaget samt dotterdotterbolag som ägs till 100 % av ett eller flera av dessa dotterbolag. För att undvika skattebortfall borde koncernen dessutom endast omfatta svenska företag.

I ett remissyttrande över förslaget motsatte sig Försäkringsförbundet bestämt att reglerna om koncernenheter fick ett så begränsat tillämpningsområde som utredningen förordat. De farhågor som utredningen hyste och som anförts som grund för att inskränka regleringen på det förordade sättet var enligt Försäkringsförbundet betydligt överdrivna och måste i vart fall vägas mot de negativa effekterna av att konkurrenssnedvridningen för de svenska försäkringsbolagen kvarstod i ett internationellt perspektiv. Som Försäkringsförbundet såg det hade utredningen helt bortsett från de speciella bolags- och gruppbildningar som förekommer på försäkringsområdet och som i hög grad har sin grund i föreskrifter i lag. Utred-

ningens förslag ledde bl.a. till att ömsesidiga livförsäkringsbolag lämnades utanför den förordade lösningen. Med hänsyn till de grupperingar i vilka försäkringsbolagen samarbetar skulle det för deras del snarare vara motiverat att tillämpa koncernbegreppet i 1 kap. 9 § försäkringsrörelselagen (1982:713). Det försäkringsrättsliga koncernbegreppet har det aktiebolagsrättsliga i 1 kap. 2 § aktiebolagslagen (1975:1385) som förebild men med det viktiga tillägget att Finansinspektionen kan förordna att en grupp av försäkringsbolag skall betraktas som koncern utan att något av bolagen i gruppen kan sägas ha ett bestämmande inflytande över de andra eller någon del i deras resultat. Ett krav på 50-procentigt ägande eller mer borde enligt förbundet vara tillräckligt.

SOU 1992:121

Utredningen om vissa mervärdesskattefrågor föreslog i sitt betänkandet SOU 1992:121 att gruppregistrering endast skulle vara möjlig inom den finansiella sektorn.

Reglerna om gruppregistrering föreslogs omfatta två eller flera företag som tillhandahåller skattefria finansiella tjänster och som står under Finansinspektionens tillsyn samt företag som huvudsakligen tillhandahåller dessa finansiella företag ekonomiska, juridiska eller administrativa stödtjänster.

En ytterligare förutsättning för gruppregistrering var att företagen skulle ha ett nära inbördes samband. Sådant samband ansågs föreligga om företagen i finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt hänseende utgör en sammanhållen enhet. Enligt utredningen krävdes att samtliga tre samband var för handen men de fick föreligga i varierande grad. Den samlade bedömningen, helheten, ansågs vara avgörande för om företagen kunde godkännas som en företagsgrupp.

Kravet på finansiellt samband ansågs vara tillgodosett om ett av företagen genom ägande hade ett bestämmande inflytande över övriga företag i gruppen. Även vid ett mer begränsat ägande inom en grupp av företag ansågs ovannämnda krav vara tillgodosett under förutsättning att företagen utgjorde en sammanhållen enhet till följd

av avtal om stadigvarande samverkan och utbyte av tjänster. Utredningen syftade därvid på ett starkt ekonomiskt och organisatoriskt samband.

Ett ekonomiskt samband ansågs föreligga vid ett kontinuerligt utbyte av tjänster mellan företagen. Detta torde enligt utredningen också vara huvudanledningen till att gruppregistrering begärs.

Ett organisatoriskt samband ansågs föreligga om företagen hade gemensamma funktioner för exempelvis ledning eller marknadsföring.

Utredningens förslag innebar vidare att de företag som omsatte finansiella tjänster enligt ML skulle få ingå i en skattskyldighetsgrupp endast under förutsättning att de står under Finansinspektionens tillsyn. Hänvisningen till Finansinspektionen innebar att banker och andra finansinstitut, fondkommissionsbolag, fondbolag, försäkringsbolag och försäkringsmäklare kunde ingå i skattskyldighetsgrupper.

Utredningen anförde:

”Som exempel på sådan verksamhet inom det finansiella området som inte står under tillsyn, kan nämnas ett företags finansiering i samband med avsättning av egna tjänster eller varor eller när finansieringen ombesörjs av ett koncernföretag till det företag som avsätter tjänsterna eller varorna. I vissa fall kan finansieringen vara underordnad ett skattepliktigt tillhandahållande eller sakna självständigt syfte. Då utgör finansieringstjänsten inte någon självständig skattefri prestation, varför frågan om gruppregistrering knappast blir aktuell.

I allmänhet torde det inte innebära svårigheter att i samband med en begäran om gruppregistrering avgöra om viss finansiell verksamhet står under Finansinspektionens tillsyn. I tveksamma fall torde upplysning i frågan under hand kunna inhämtas från Finansinspektionen.”

Grupp företag som inte omsätter finansiella tjänster skulle enligt utredningen behöva ha en huvudsaklig inriktning att tillhandahålla den finansiella företagen vissa stödtjänster. Med stödtjänster avsåg utredningen sådana tjänster som de finansiella företagen behöver för

egen del som ett led i att producera de utåtriktade finansiella tjänsterna.

Förutom att de finansiella företagen ansågs ha behov av varor och tjänster med nära anknytning till finansiell verksamhet ansågs de även ha behov av sådant som inte har samma nära anknytning. Som exempel på det senare angav utredningen möbler och annat för inredning av lokalerna, transporttjänster, städtjänster, reklamtjänster m.m. För att en skattskyldighetsgrupp inte skulle innefatta företag som genom sin verksamhet utgjorde ett direkt konkurrenshinder för fristående företag som omsätter samma varor och tjänster, krävdes enligt utredningen en begränsning. Företag som inte själva omsätter finansiella tjänster skulle få ingå i en skattskyldighetsgrupp endast under förutsättning att företaget huvudsakligen tillhandahåller ett eller flera finansiella företag inom samma skattskyldighetsgrupp sådana tjänster som i annat fall skulle utförts i egen regi inom de finansiella företagen. Utredningen stannade för att beteckna dessa tjänster som ekonomiska, juridiska eller administrativa stödtjänster.

Utredningen avsåg med denna avgränsning tjänster som ekonomistyrning, intern revision, gemensam kunddatabas, betalningsservice, juridisk rådgivning inom gruppen, ledningsfunktioner, övergripande administration, personaladministration och liknande. ADB-tjänster borde enligt utredningen kunna hänföras till de administrativa tjänsterna.

Genom att beteckna tillhandahållandet av stödtjänster som det huvudsakliga ansåg utredningen att man undvek de negativa effekter som skulle kunna uppkomma om andra tillhandahållanden vore helt uteslutna. Utredningen syftade därvid på att företag i gruppen som ett naturligt led i verksamheten i mindre omfattning exempelvis tillhandahöll varor. Det kunde vara fråga om en samordnad beställning av brevpapper för koncernen som säljs vidare till övriga företag eller försäljning av ADB-disketter utan att denna varuförsäljning var underordnad en ADB-tjänst.

Utredningens förslag tillstyrktes i stort av branschorganisationerna, Finansinspektionen, Finansbolagens Förening, Sveriges Bokförings- och Revisionsbyråers förbund och Näringslivets Skattedele-

gation. Inte heller Konkurrensverket reste några invändningar. Svenska Inkassoföreningen avstyrkte förslaget. Riksskatteverket ansåg att frågan om gruppregistrering behövde utredas ytterligare.

Riksskatteverket konstaterade att utredningens förslag innebar att gruppregistrering skulle bli möjlig även utanför egentliga koncernföretag och ställde sig tveksam till en sådan utvidgning.

Riksskatteverket menade vidare att den grupp som kunde bli föremål för gruppregistrering enligt förslaget var svår att identifiera på grund av att en huvudsaklighetsbedömning måste göras, att definitionen "nära samband" var alltför allmänt hållen och att karaktären av vad som skulle utgöra stödtjänster kunde vara tvistig.

Riksskatteverket efterlyste förtydliganden rörande vad som avsågs med finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt samband. Beträffande det finansiella sambandet hade utredningen inte närmare angivit vad man avsåg med att företagen genom ägande skulle ha ett bestämmande inflytande över övriga företag i gruppen. Definitionen kunde enligt Riksskatteverket exempelvis knytas till ett visst ägarförhållande mellan företagen, för aktiebolag t.ex. ägande av viss andel av aktierna i bolaget. Riksskatteverket ansåg vidare att det kunde bli svårt att avgöra hur omfattande ett avtal om stadigvarande samverkan och utbyte av tjänster behövde vara för att kravet på stadigvarande skulle anses uppfyllt. Riksskatteverket ställde sig tveksam till att man så enkelt som genom avtal skulle kunna komma i åtnjutande av de fördelar som en gruppregistrering otvivelaktigt innebar.

Utredningens förslag om att ett ekonomiskt samband kunde anses föreligga vid kontinuerligt utbyte av tjänster måste enligt Riksskatteverket preciseras.

Kravet på att en verksamhet till huvudsaklig del skulle vara inriktad på att tillgodose behovet av ekonomiska, juridiska eller administrativa stödtjänster ansågs kunna leda till tillämpningsproblem. Riksskatteverket efterlyste en närmare angivelse av vilka tjänster som skulle kunna falla in under begreppet stödtjänster. Eftersom det enda krav som uppställdes var att det skulle vara fråga om ekonomiska, juridiska eller administrativa tjänster skulle enligt Riksskatteverket reklamtjänster, skaderegleringstjänster och av fastighets-

mäklare utförda kreditprövningar kunna falla in under de angivna tjänsteområdena. Enligt Riksskatteverkets uppfattning var risken påtaglig att bestämmelserna därmed fick en vidare tillämpning än vad som varit avsikten.

Finansinspektionen uppgav sig inte ha några invändningar mot författningsförslaget vilket enligt inspektionen föreföll vara väl avpassat för att skapa en neutral konkurrenssituation. Man såg det som väsentligt att de företag som står under inspektionens tillsyn har en enkel och funktionell organisation. Av konkurrensneutralitetsskäl ansågs det väsentligt att svenska företag får regler som inte avviker från dem som gäller för likartade utländska företag.

Svenska Inkassoföreningen pekade på den konkurrensnedvridning som kunde uppstå i förhållande till helt fristående företag som hade samma tjänsteutbud som de företag som genom utredningens förslag skulle bli skattebefriade. För inkassoföretagens del innebar förslaget att inkassotjänster skulle komma att definieras som sådana stödtjänster som skulle kunna tillhandahållas inom en finansiell koncern utan att mervärdesskatt togs ut. Konkurrensen inom inkassoområdet skulle därmed bli snedvriden.

Posten framhöll i sitt remissyttrande det angelägna i att Posten efter bolagiseringen fick samma möjlighet som konkurrenterna att bygga upp sin organisation utan särskild hänsyn till mervärdesskattelagstiftningen.

De finansiella företagens organisation

På grund av de omfattande omstruktureringsprocesser som för närvarande pågår inom bank- och försäkringssektorn har det inte varit möjligt att få en helt klar bild av de finansiella företagens nuvarande organisation.

Företagen inom den finansiella sektorn bedriver ofta sin verksamhet i starkt integrerade grupperingar ofta med såväl bank- som försäkringsföretag inom samma gruppering. Företag inom den svenska banksektorn är oftast uppbyggda som en koncern med moderbolag och ett antal dotterbolag som vanligen är helägda. Nordbanken, Svenska Handelsbanken och S-E-banken är organiserade i

bankaktiebolagskoncerner. I Handelsbankskoncernen ingår bl.a. ett livförsäkringsbolag och det nyligen uppköpta Stadshypotek. I S-E-bankskoncernen ingår som dotterbolag bl.a. ett holdingbolag för försäkring och ett försäkringsaktiebolag samt dessutom dotterbolag som utgör kortföretag. Det är i ärendet inte klarlagt hur Nordbankens samgående med finska Merita Bank påverkar Nordbankens organisation.

Försäkringsaktiebolaget Skandia utgör moderbolag i en koncern där det vid sidan av sak- och livförsäkringsbolagen även finns ett helägt bankaktiebolag. Bankbolaget äger i sin tur kreditmarknadsbolag och värdepappersbolag.

Vid sidan om koncernstrukturen förekommer inom den finansiella sektorn även andra starkt integrerade organisationsformer. Sparbanken Sverige AB ägs av ett antal fristående sparbanker och sparbanksstiftelser. En sammanslagning av Sparbanken och Föreningsbanken till FöreningsSparbanken har dock genomförts nyligen. Uppgifter om dess organisation finns inte tillgängliga i detta ärende. Detsamma gäller för Trygg-Hansa som enligt ett nyligen fattat beslut skall ingå i S-E-bankskoncernen. Folksamgruppen uppträder som en finansiell gruppering men består organisatoriskt av moderbolagen Folksam Sak och Folksam Liv var och ett med egna dotterbolag. Länsförsäkringsgruppen har en s.k. federativ uppbyggnad på så sätt att 24 lokala försäkringsbolag (länsbolagen) tillsammans äger ett försäkrings- och servicebolag (Länsförsäkringsbolagens AB). Detta bolag är i sin tur moderbolag i en koncern med fyra helägda bolag vilka har ansvar för bl.a. fondförvaltning och livförsäkring. Länsbolagen äger också ett bankbolag (Länsförsäkringar Bank). De interna tjänsterna utförs av moderbolaget gentemot länsbolagen. Genom lagen (1995:1570) om medlemsbanker som den 1 januari 1996 ersatte föreningsbankslagen (1987:620) har möjligheten att bedriva bankverksamhet i ekonomisk förening bibehållits.

Hur en finansiell verksamhet byggs upp inom ramen för en koncern eller annan gruppering är beroende av ekonomiska, strategiska och affärsmässiga faktorer. Dessutom finns legala krav på att olika finansiella verksamheter endast får bedrivas i separata bolag. Sålunda skall enligt försäkringsrörelselagen (1982:713) livförsäkrings-

rörelse, skadeförsäkringsrörelse resp. fondförsäkringsrörelse bedrivs i skilda bolag.

När en finansiell verksamhet bedrivs av flera företag inom en och samma företagsgrupp har det av administrativa skäl ansetts mest effektivt att samla vissa för gruppen viktiga interna tjänster i särskilda bolag. Detta har uppgetts gälla för exempelvis datatjänster, informationsteknik, management, övergripande administration, ekonomistyrning, ekonomi och redovisning, depåttjänster, teletjänster, produktutveckling, juridisk rådgivning, gemensam kunddatabas, kundservice, reklam och marknadsföring, distribution och tryckeri, transport, inköp, personaladministration, utbildning, fastighetsförvaltning, kapitalförvaltning, betalningsservice, intern revision, skadereglering (försäkringssektorn), inkasso (bank-sektorn) m.m.

Ofta är tjänsterna till sin natur sådana som de enskilda företagen i gruppen annars själva skulle fått utföra för att driva sin verksamhet.

Inköp av kontorsvaror kan ske genom en gemensam inköpsorganisation eller direkt av dotterbolagen. Datatjänster tillhandahålls ofta internt men det förekommer att tjänster som rör driften av datorerna köps externt. Det förekommer också att datapersonal är anställd i de olika dotterbolagen för att undgå de ofta mycket höga mervärdesskattekostnader som blir följden av att lägga tjänsten i eget bolag. Kontorsservicen är i vissa fall utlagd på entreprenad, exempelvis personalrestaurang och städservice.

Samtliga försäkringsgrupperingar utom Skandiakoncernen tillämpar s.k. tillikaanställning. Det innebär som framgått tidigare (avsnitt 2.2.2) att personalen är anställd i många av koncernbolagen samtidigt och att lön upp bärs från de olika bolagen i förhållande till insatsen i resp. bolag. Konstruktionen är gjord för att ett bolag i koncernen inte skall behöva fakturera de andra bolagen med mervärdesskatt för interna tjänster i de fall bolaget som förvärvar tjänsten inte kan lyfta av mervärdesskatten som ingående skatt. När det gäller länsförsäkringsgruppen tillämpas tillikaanställning endast beträffande riksbolagen. För länsbolagen kan tillikaanställning inte tillämpas eftersom bolagen är helt skilda juridiska personer med olika lokal stationering. Tillikaanställningarna får till följd att mer-

värdeskatt hänförlig till interna tjänster debiteras i mycket liten omfattning inom försäkringssektorn.

Finansiell verksamhet bedrivs också av värdepappersbolag. Företagen inom den sektorn är ofta uppbyggda enligt en holdingbolagsmodell där moderbolaget är ett holdingbolag och värdepappersföretagen utgör dotterföretag. Interna tjänster inom sådana bolag tillhandahålls ofta av avdelningar inom de finansiella företagen. Dock förekommer att exempelvis datatjänster tillhandahålls internt av ett separat dotterbolag.

Förslag till avgränsning av tillämpningsområdet

Gruppregistreringsreglerna bör endast omfatta företag inom den finansiella sektorn. Skälen för detta har tidigare redovisats (se avsnitt 2.2.3).

Vid den närmare utformningen av reglerna bör beaktas att såväl nationella som internationella snedvridningseffekter så långt möjligt låter sig elimineras. Reglerna bör dessutom utformas så att en tillämpning av dem inte onödigtvis försvåras. Riksskatteverkets kritik av förslaget i SOU 1992:121 i det avseendet bör beaktas.

Generellt gäller att de finansiella företagen står under Finansinspektionens tillsyn. Detta bör också vara förutsättningen för att ett finansiellt företag skall få rätt till gruppregistrering. Motsvarande avgränsning gjordes också i betänkandet SOU 1992:121. Någon kritik mot utredningens förslag i denna del har inte framkommit vid remissbehandlingen.

Finansinspektionen är en central förvaltningsmyndighet med uppgift att utöva tillsyn över finansiella marknader, kreditinstitut och det enskilda försäkringsväsendet i enlighet med vad som anges i lag eller annan författning, se 1 och 2 §§ förordningen (1996: 596) med instruktion för Finansinspektionen.

Gruppregistreringsreglerna kommer genom hänvisningen till Finansinspektionen att omfatta *kreditinstitut*, dvs. bankaktiebolag, sparbanker och medlemsbanker enligt bankrörelselagen (1987: 617) och kreditmarknadsföretag enligt lagen (1992:1610) om finansieringsverksamhet samt hypoteksinstitut enligt lagen (1994: 759) om

Sveriges allmänna hypoteksbank, lagen (1992:701) om Konungariket Sveriges stadshypotekskassa och lagen (1980:1097) om Svenska skeppshypotekskassan. Vidare omfattas *värdepappersbolag*, dvs. sådant aktiebolag som fått tillstånd att driva värdepappersrörelse enligt lagen (1991:981) om värdepappersrörelse, *försäkringsföretag*, dvs. sådana försäkringsaktiebolag och ömsesidiga försäkringsbolag som omfattas av försäkringsrörelselagen (1982:713) samt *försäkringsmäklare* enligt lagen (1989:508) om försäkringsmäklare.

Dessa lagar anger den yttre ramen för den verksamhet som kreditinstitut, värdepappersbolag, försäkringsföretag och försäkringsmäklare får bedriva. Bestämmelser om en banks organisation finns i bankaktiebolagslagen (1987:618), sparbankslagen (1987: 619) och lagen (1995:1570) om medlemsbanker. Av regeringens och Finansinspektionens tillståndspraxis framgår vilka verksamheter i dotter- och sidobolag som skall anses förenliga med bank- försäkrings- och värdepappersverksamhet. I en koncern där exempelvis en bank är moderbolag, tillämpas de s.k. banksmittobestämmelserna i banklagstiftningen också på bankens dotterbolag oavsett om detta är ett kreditinstitut eller ett allmänt aktiebolag. Finansinspektionen har således möjlighet och skyldighet att kontrollera att de företag som ingår i en bankkoncern iakttar god banksed och driver en verksamhet som är väl förenlig med bankens huvudsakliga verksamhet.

En förutsättning för att de finansiella företagen skall få omfattas av regler om gruppregistrering är att företaget bedriver mervärdesskattefri finansiell verksamhet. Undantagen avseende omsättning av bank- och finansieringstjänster samt för värdepappershandel framgår av 3 kap. 9 § ML. Regler om undantag för försäkringstjänster finns i 3 kap. 10 § ML. Att omsättning av finansiella tjänster är undantagen från mervärdesskatt beror på att de internationella och tekniska aspekterna av en skattebeläggning bedömts som svåröverblickbara. Undantagsreglernas omfattning har varit föremål för ett flertal avgöranden i Regeringsrätten (angående 9 §, se RÅ 1992 not. 209 och 210, RÅ 1993 not. 71, RÅ 1994 not. 13, RÅ 1994 not. 422, RÅ 1996 not. 84 och RÅ 1996 not. 243; angående 10 §, se RÅ75 Aa 254, RÅ80 1:77, RÅ81 1:71 och RÅ 1995 not. 105).

Tillämpningen av EG:s undantagsregler på området (artikel 13.B.d i sjätte direktivet) framgår av EG-domstolens praxis, senast i målet C-2/95 Sparekassernes Datacenter mot Skatteministeriet i Danmark. I det målet bedömdes bl.a. förutsättningarna för att tjänster som en datacentral tillhandahåller banker i samband med överförings- och betalningstransaktioner kan anses omfattade av undantagsbestämmelserna i artikel 13.B.d. Domen kan således ha betydelse för den mervärdesskatterättsliga bedömningen av de gruppinterna tjänster som behandlas i den här promemorian.

Det kan konstateras att många av de tvister som de nuvarande undantagsreglerna i 3 kap. 9 och 10 §§ ML ger upphov till när det gäller gränsdragningen mellan det skattefria och det skattepliktiga området skulle kunna undvikas genom att en regel om gruppregistrering för den finansiella sektorn infördes i det svenska mervärdesskattesystemet.

Som framgått av föregående avsnitt är de finansiella grupperingarna organiserade på olika sätt. EG:s regler möjliggör dock gruppregistrering av företag oavsett om gruppen utgör en koncern i civilrättslig mening eller någon annan form av gruppering och oavsett företagets associationsform. De krav som ställs upp är däremot att gruppens medlemmar är näringsidkare, att de är självständiga juridiska personer ("legally independent") och att de är nära förbundna med varandra i finansiellt, ekonomiskt och administrativt hänseende.

Under förutsättning att ovannämnda krav uppfylls skulle en mervärdesskattegrupp således kunna bildas av exempelvis näringsidkare som utgör bankaktiebolag och/eller värdepappersbolag i koncernstrukturer, näringsidkare i sparbanks- och medlemsbanksgrupperingar, näringsidkare i försäkringskoncerner som hör till samma försäkringsgrupp och näringsidkare i koncerner som bedriver såväl finansierings- som försäkringsverksamhet.

Det kan här vara av intresse att notera att ett sådant holdingbolag vars enda uppgift är att förvärva värdepapper ("holdings") i andra företag utan att själv direkt eller indirekt vara involverad i ledningen ("the management") av dessa företag inte kan anses som näringsidkare ("taxable person") enligt ett avgörande i EG-

domstolen som avsåg avdragsrätt för ingående skatt (mål C-60/90 Polysar). Sådana holdingbolag bör enligt Terra/Kajus³ ändå kunna anses som "taxable persons" om de handlar i eget namn men för någon annans räkning inom koncernen. Terra/Kajus åberopar bestämmelserna i artikel 5.4.c och artikel 6.6 i sjätte direktivet (jfr 6 kap. 7 § ML), vilka innebär att någon som uteslutande handlar i eget namn för annans räkning skall betraktas som en "taxable person" under förutsättning att han kan agera självständigt och motta ersättning. Jfr även vad som sagts i avsnitt 2.1.5 om tillämpningen i Nederländerna där skattemyndigheterna accepterar att holdingbolag som har en styrande roll och som svarar för gruppens policy kan anses som en beskattningsbar person och därmed bli föremål för gruppregistrering.

Syftet med gruppregistrering inom den finansiella sektorn är att man vill undvika att utbyte av stödtjänster inom en finansiell gruppering behandlas mervärdesskattemässigt annorlunda än de stödtjänster som produceras inom ett finansiellt företag. Reglerna om gruppregistrering bör således vara tillämpliga också på de företag inom gruppen som tillhandahåller de finansiella företagen sådana tjänster som de behöver för egen del som ett led i att producera de utåtriktade finansiella tjänsterna. Gruppregistrering bör vidare kunna tillämpas i de fall som bl.a. förekommer inom området för arbetsmarknadsförsäkringar, nämligen att ett finansiellt moderföretag tillhandahåller ett dotterbolag administrativa tjänster som medför skattskyldighet och som dotterbolaget behöver för sin finansiella verksamhet. Reglerna bör således göras tillämpliga på företag inom gruppen vilkas huvudsakliga inriktning är att tillhandahålla de finansiella företagen varor eller tjänster eller på finansiella företag som mottar tjänster från ett annat finansiellt företag inom gruppen. Fastighetsförvaltningsbolag och andra företag med huvudsakligen extern verksamhet bör således inte omfattas av gruppregistreringsreglerna. Begreppet huvudsakligen kan i regel anses vara uppfyllt

³ (B. J. M Terra, J. Kajus: A Guide to the European VAT Directives, Amsterdam 1993, avsnitt IV.8.5 IV.2.6. V.33.)

om 70–80 % av den totala omsättningen avser interna tillhandahållanden.

En alternativ metod för att avgränsa stödtjänsterna kunde ha varit att såsom utredningen i SOU 1992:121 föreslagit räkna upp de kategorier av stödtjänster som avses, nämligen ekonomiska, juridiska eller administrativa. Såsom Riksskatteverket påpekat medför en sådan metod gränsdragningsvårigheter och därmed tillämpningsproblem. Den valda metoden torde därför vara att föredra, trots att tjänster som inte kan karaktäriseras på det sätt som utredningen föreslagit därigenom kan komma att omfattas.

Det har från branschen upplysts att det också förekommer viss intern omsättning av varor. Även sådana interna varuomsättningar bör kunna accepteras.

Som tidigare nämnts gäller som en allmän förutsättning att de företag som kan komma i fråga för gruppregistrering måste vara nära förbundna med varandra finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt.

Finansiellt samband föreligger exempelvis när de finansiella företagen genom ägande eller på annat sätt har bestämmanderätt över tjänsteföretagen. En sådan bestämmanderätt bör anses föreligga om det föreligger koncernförhållande mellan företagen av sådant slag som avses i koncerndefinitionen i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554). Enligt bestämmelsen som även reglerar indirekta koncernförhållanden, är ett av koncernkriterierna att moderbolaget innehar mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i dotterföretaget. Samma koncerndefinition tillämpas för bankaktiebolag, sparbanker, medlemsbanker, kreditmarknadsbolag och värdepappersbolag genom den hänvisning till 1 kap. 4 § årsredovisningslagen som görs i lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag samt för försäkringsaktiebolag och ömsesidiga försäkringsbolag i lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.

Koncerndefinitionen i redovisningslagstiftningen (vilken även införts i aktiebolagslagen) härrör från EG:s s.k. koncernredovisningsdirektiv (83/349)EEG; det s.k. sjunde bolagsdirektivet. Direktivet anger förutsättningarna för att två eller flera företag skall anses ha

ett sådant samband med varandra att de skall upprätta en konsoliderad redovisning.

Gruppregistrering bör med hänsyn till bl.a. länsförsäkringsgruppens och Folksamns särskilda organisationer vara möjlig även utanför egentliga koncernorganisationer. Det finansiella sambandet bör därför anses uppfyllt om flera finansiella företag tillsammans utövar ett betydande ägande i ett annat bolag i en företagsgrupp eller utgör försäkringsföretag som anses som koncern enligt 1 kap. 9 § sista stycket försäkringsrörelselagen (1982:713).

Ekonomiskt samband föreligger exempelvis vid kontinuerligt utbyte av tjänster mellan företagen eller om ett företag på annat sätt kontinuerligt bedriver ekonomisk verksamhet i nära samarbete med ett annat företag och därvid främjar och kompletterar dess verksamhet.

Organisatoriskt samband kan anses föreligga när företagen har gemensamma administrativa funktioner såsom gemensamma funktioner för t.ex. ledning och marknadsföring.

Vart och ett av de tre kriterierna måste föreligga samtidigt. Det enskilda kriteriet kan dock vara uppfyllt i varierande grad. En totalbedömning måste göras i varje enskilt fall.

I tillämpningsområdet för gruppregistreringsregler inom den finansiella sektorn bör av skäl som redogjorts för tidigare också ingå de fall där ingående skatt hänförlig till koncerninterna tillhandahållanden av finansiella tjänster är avdragsgill med stöd av slussningsregeln i 8 kap. 4 § första stycket 5 och andra stycket ML. En överföring av slussningsregelns bestämmelser till gruppregistreringssystemet innebär dock att kravet på att företagen i koncernen skall vara svenska juridiska personer inte längre kan upprätthållas. Även utländska personer med fast driftställe här måste godtas (se avsnitt 2.4.3).

Gruppregistrering bör vara en frivillig åtgärd. En gruppregistrering skall inte behöva omfatta alla företagen i en koncern. Det bör om det befins lämpligt vara möjligt med flera mervärdesskattegrupper inom en företagsgrupp. I likhet med vad utredningen i SOU 1992:121 föreslagit bör dock ett företag inte få tillhöra fler än en mervärdesskattegrupp. I annat fall skulle såsom utredningen anför

företagets transaktioner behöva fördelas mellan olika mervärdesskattegrupper vilket påtagligt skulle komplicera såväl kontrollarbetet som företagets egen redovisning (jfr dock avsnitt 3.5.2 angående kommissionärsföretagen).

2.4.3 Territoriell begränsning

Enligt artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet får regler om gruppregistrering endast avse den som är "established in the territory of the country".

I utredningsförslaget i SOU 1992:121 ställdes som krav att företagen skulle vara hemmahörande i Sverige för att få ingå i en mervärdesskattegrupp. Detta ansågs i sin tur innebära att företaget var skattskyldigt till inkomstskatt.

Aktiebolag och ekonomiska föreningar anses som hemmahörande i Sverige om de bildats och registrerats enligt svensk lag. De är vad som i förslaget till ny inkomstskattelag (6 kap. 3 §) betecknas "svenska juridiska personer" (se SOU 1997:2 s. 32, jfr även 1 kap. 15 § ML angående definitionen av utländska företagare).

Kriteriet "established in the territory of the country" måste emellertid anses förhindra gruppregistrering av svenska juridiska personer som inte är etablerade i Sverige. Kriteriet måste å andra sidan anses omfatta utländska företagare som är etablerade i Sverige. Motsvarande kriterium återfinns i bl.a. artikel 9.1 och 9.2.e ("the place where the supplier/customer has established his business or has a fixed establishment from/ to which the service is supplied). Begreppen "established his business" och "fixed establishment" har överförts till 5 kap. 7 och 8 §§ ML och där sammanförts till begreppet "fast driftställe". Gruppregistrering bör således vara möjlig inte bara för svenska juridiska personer med fast driftställe i Sverige utan också för utländska företagare under förutsättning att de har fast driftställe här i landet.

Det kan slutligen noteras att vad som avses med fast driftställe är den plats varifrån ekonomisk aktivitet faktiskt utförs (prop. 1993/94:99 s. 341) vilket inte behöver vara detsamma som avses i

53 § 1 mom. KL (jfr 2 kap. 27 § i förslaget till ny inkomstskattelag). Det avgörande är hur begreppets motsvarighet i sjätte direktivet skall tolkas (prop. 1993/94:99 s. 180 f.) En sammanställning av EG-domstolens praxis har gjorts av Riksskatteverket i Handledning för mervärdesskatt 1997, s. 595 f.

2.4.4 Uttagsbeskattning

Det förhållandet att en mervärdesskattegrupp med skattepliktig verksamhet skall bedömas som en enda skattskyldig med en enda verksamhet medför att de allmänna uttagsbestämmelserna i 2 kap. ML kommer att bli tillämpliga på mervärdesskattegruppens verksamhet på samma sätt som om denna bedrivits av ett enda företag. Exempelvis kommer en mervärdesskattegrupp att uttagsbeskattas med stöd av 2 kap. 2 § 3 ML om något företag i gruppen med utåtriktad verksamhet för över en vara som anskaffats för dess verksamhet till en skattefri finansieringsverksamhet eller till en annan verksamhet inom gruppen som är helt eller delvis skattefri.

Mervärdesskattegruppen kommer också att uttagsbeskattas enligt 2 kap. 8 § ML för egenförvaltning av sådana fastigheter som ägs direkt eller indirekt av de finansiella företagen i gruppen. Detta gäller oberoende av om egenförvaltningen utförs inom ett företag i gruppen eller mellan företag i gruppen. Eftersom bestämmelsen enbart tar sikte på beskattning av arbeten som utförs av ägaren till en fastighet sker i dag ingen uttagsbeskattning vid förvaltning av förhyrda fastigheter, exempelvis förhyrning av sådana fastigheter som ett annat företag i gruppen är civilrättsligt ägare till. Genom gruppregistreringen kommer dock tjänsterna att utföras på en fastighet som mervärdesskattegruppen som sådan skall anses ägare till. För gruppregistrerade företag bör därför uttagsbeskattning ske så som för egenregiarbete även i dessa fall. Bestämmelsen i 2 kap. 8 § bör få en utformning i överensstämmelse härmed. Bortsett från fastighetstjänster uttagsbeskattas i dag inte s.k. självtjänster i Sverige (prop. 1993/94:99 s. 143 f.).

För att förhindra konkurrensnedvridningar och efter samrådsförfarande med mervärdesskattekommittén får ett medlemsland enligt artikel 6.3 i sjätte direktivet uttagsbeskatta en näringsidkare för tjänster som tillhandahålls internt om den ingående skatten på en sådan tjänst inte hade varit fullt avdragsgill om den i stället tillhandahållits av någon annan näringsidkare.

Vad som avses är uttagsbeskattning av tjänster som utförs av partiellt skattskyldiga i egen regi för verksamhetsändamål.

Uttagsbeskattning av tjänster som tillhandahålls inom en mervärdesskattegrupp med blandad verksamhet skulle således kunna komma i fråga i den mån denna konstruktion skulle ge upphov till konkurrensnedvridningar.

Om ett införande av gruppregistreringsregler skulle komma att medföra stora konkurrensnedvridningar för fristående företag bör en utvidgad möjlighet till uttagsbeskattning i enlighet med artikel 6.3 kunna övervägas.

2.4.5 Avdragsrätten

Det förhållandet att en mervärdesskattegrupp skall behandlas som en enda skattskyldig i mervärdesskattehänseende får till följd inte bara att uttagsbeskattningen utan också rätten till avdrag för ingående skatt skall bedömas efter de allmänna reglerna. Ingående skatt hänförlig till externa varu- eller tjänsteinköp som gjorts av ett bolag i en finansiell mervärdesskattegrupp med skattepliktig verksamhet får således dras av i enlighet med bestämmelserna i 8 kap. 13–14 §§ ML som reglerar avdragsrätten vid s.k. blandad verksamhet.

Således gäller full avdragsrätt om anskaffningarna endast avser verksamhet som medför skattskyldighet. (Med verksamhet som medför skattskyldighet jämföras verksamhet som medför rätt till återbetalning av ingående skatt i enlighet med bestämmelserna i 10 kap. 9–12 §§ ML). Det betyder för de finansiella företagen i gruppen att den ingående skatten måste vara helt hänförlig till skattepliktiga omsättningar (exempelvis avse inköp av material för bruk enbart i en banks notariatverksamhet). För något av de företag som

vid sidan av de interna tillhandahållandena även utför extern försäljningsverksamhet måste skatten helt kunna hänföras till inköp som avser den externa verksamheten.

Om anskaffningarna endast avser den del av mervärdesskattegruppens verksamhet som inte medför skattskyldighet, såsom inköp av varor eller tjänster för bruk i den skattefria finansiella verksamhetsdelen, föreligger inte någon avdragsrätt för den ingående skatten.

Någon avdragsrätt föreligger inte heller för ingående skatt som hänför sig till transaktioner inom mervärdesskattegruppen. De interna transaktionerna anses inte som omsättningar i mervärdesskatte-
rättslig mening och kan därför inte ligga till grund för någon avdragsrätt. Märk dock möjligheten till uttagsbeskattning i vissa fall (se föregående avsnitt).

Om anskaffningarna görs gemensamt för de delar av mervärdesskattegruppens verksamhet som medför skattskyldighet och som inte medför skattskyldighet (dvs. inköpen avser såväl skattepliktig verksamhet hos ett av företagen som skattefri verksamhet hos ett annat av företagen och/eller inköpen avser såväl skattepliktig som skattefri verksamhet hos ett av företagen) skall en fördelning av den ingående skatten göras efter skälig grund. För fördelning efter skälig grund brukar skattemyndigheterna använda olika typer av fördelningsnycklar.

Mervärdesskattegruppens omsättningar skall redovisas av gruppchefen för gruppens räkning (se avsnitt 2.4.7). Följaktligen är det gruppchefen som kan göra gällande avdragsrätten också beträffande inköp som fakturerats ett annat företag i gruppen. Avdragsrätten för ingående skatt hänförlig till en leverantörsfaktura utställd på en gruppmedlem bör anses inträda den redovisningsperiod under vilken gruppmedlemmen skall bokföra eller borde ha bokfört det förvärv eller den import till vilken avdragsrätten hänför sig. Det står i överensstämmelse med de allmänna reglerna i 13 kap. 16 § ML.

2.4.6 Korrigerig av avdragen ingående skatt

Det bör noteras att reglerna i 8 kap. ML om jämkning av tidigare avdrag för ingående skatt kan anses tillämpliga på gruppregistreringsfallen på så sätt att gruppregistrering måste anses utgöra en sådan "ändrad användning" av en investeringsvara som avses i 8 kap. 16 a § ML. Reglerna förhindrar därmed att ett skattskyldigt företag i en företagsgrupp före en gruppregistrering får avdragsrätt för ingående skatt på förvärv av anläggningstillgångar som efter gruppregistreringen helt eller delvis skall användas i den skattefria interna verksamheten. Återföring skall göras av tidigare avdragen ingående skatt på fastigheter och övriga investeringsvaror som förvärvats sex år resp. fem år före gruppregistreringen till den del tillgången skall användas i en skattefri verksamhet. Möjligheten till avdrag för ingående skatt på investeringskostnader utan motsvarande skattskyldighet för omsättning begränsas därigenom.

Med avdragsrätt jämställs rätt till återbetalning enligt bestämmelserna i 10 kap. 9–13 §§ ML.

Av övergångsbestämmelserna till jämningsreglerna följer att det endast är ingående skatt hänförlig till förvärv gjorda fr.o.m. den 1 januari 1995 som kan bli föremål för jämkning. I den s.k. korrigeringsperioden inräknas det räkenskapsår under vilket varan förvärvats. Jämkningsreglerna står i proportion till innehavstiden.

Av 13 kap. 28 a § ML följer att jämkningen skall ske i deklARATIONEN för mervärdesskattegruppens första redovisningsperiod under året efter det räkenskapsår under vilket gruppregistreringen ägt rum.

2.4.7 Gruppregistrering av en företagsgrupp

Av lagen måste framgå när en mervärdesskattegrupp skall anses bildad resp. upplöst. Vidare måste effekten av förändringar i gruppens sammansättning regleras. Regler om detta föreslås införda i 6 kap. ML.

En mervärdesskattegrupp bör anses bildad den dag skattemyndigheten registrerar den som sådan genom ett beslut om *gruppregistrering*. Beslutet bör således inte få retroaktiv verkan. Ett beslut

om gruppregistrering innebär inte i sig att mervärdesskattegruppen samtidigt blir registrerad som skattskyldig till mervärdesskatt. Gruppregistreringen kan i själva verket få till följd att mervärdesskattskyldigheten helt upphör för de företag som ingår i gruppen. I de fall en mervärdesskattegrupp består av företag som enbart tillhandahåller skattefria finansiella tjänster och av företag som enbart bedriver gruppintern verksamhet blir mervärdesskattegruppens egen verksamhet skattefri. Normalt sett torde dock de tjänster som de finansiella företagen tillhandahåller inte alla kunna hänföras till undantagsreglerna i 3 kap. 9 eller 10 § ML. Mervärdesskattegruppens verksamhet kommer således oftast att medföra skattskyldighet om än i mindre omfattning.

Om mervärdesskattegruppens verksamhet redan vid tillfället för gruppregistreringen medför skattskyldighet eller sådan skattskyldighet senare kommer att uppstå åligger det gruppchefen att ansöka om registrering till mervärdesskatt enligt reglerna i skattebetalningslagen (1997:483, SBL). Den mervärdesskattmässiga registreringen och avregistreringen av en mervärdesskattegrupp bör så långt möjligt följa de regler som normalt gäller för registrering (se avsnitt 2.4.8).

Skattemyndigheten bör kunna besluta om gruppregistrering först efter ansökan från de näringsidkare som önskar ingå i en mervärdesskattegrupp. Systemet med gruppregistrering skall således vara frivilligt. Endast företag som omfattas av ansökan kan omfattas av registreringen. Av ansökan skall framgå vilket av de ansökande företagen inom gruppen som föreslås som företrädare för mervärdesskattegruppen (*gruppchefen*). Regler om gruppchefen föreslås införda i en ny 3 a § i 23 kap. SBL. Gruppchefen kan vara företagsgruppens moderbolag eller något annat företag som gruppen bestämt och skattemyndigheten godtagit. Av skattemyndighetens beslut skall framgå vilka näringsidkare som hör till mervärdesskattegruppen och vilken av dem som utsetts till gruppchef.

Skattemyndigheten skall i regel godkänna en ansökan om gruppregistrering om villkoren är uppfyllda. Endast i speciella situationer där missbruk av möjligheten till gruppregistrering är uppenbar,

skall en ansökan kunna avslås. Skattemyndigheten bör ha rätt att vägra gruppregistrering om den anser att registreringen kommer att leda till skatteundandragande eller uppenbar konkurrensnedvidning. Skattemyndigheten bör av samma skäl ha rätt att tvångsvis upphäva en gruppregistrering. Skattemyndigheterna bör med hänsyn till risken för skatteundandragande även ha rätt att göra en lämplighetsprövning av vilket företag som skall få stå som huvudman. Vad nu sagts framgår av de föreslagna 6 kap. 12 § ML och 23 kap. 3 a § SBL.

Om ägande- eller kontrollförhållandena eller något annat förhållande som legat till grund för gruppregistreringen ändras för någon av medlemmarna i mervärdesskattegruppen bör det krävas att skattemyndigheten skriftligen underrättas om detta för att kunna göra en bedömning av om företagsgruppen fortfarande har rätt att utnyttja gruppregistreringsreglerna. En sådan underrättelseskyldighet bör åläggas grupp-huvudmannen i en ny 3 c § i 23 kap. SBL. Om det kommer till skattemyndighetens kännedom att förutsättningarna för gruppregistrering ändrats skall skattemyndigheten kunna förelägga grupp-huvudmannen att fullgöra sin underrättelseskyldighet. En motsvarande underrättelseskyldighet vid ändrade förhållanden finns även i fråga om registrering till mervärdesskatt, se 3 kap. 3 och 4 §§ SBL.

När det gäller ändringar i gruppens sammansättning bör en underrättelseskyldighet av nämnda slag inte anses tillfyllest. Sådana ändringar bör kunna ske först sedan skattemyndigheten efter ansökan från gruppmedlemmarna har beslutat om detta. Gruppens medlemmar eller grupp-huvudmannen med fullmakt från övriga medlemmar måste således ansöka hos skattemyndigheten om att få ta in nya medlemmar i gruppen, om att få utesluta medlemmar ur gruppen eller om att få byta grupp-huvudman. I de fall det är fråga om en ny näringsidkare måste också han ansluta sig till ansökan. Vad nu sagts framgår av föreslagna 6 kap. 13 § ML.

Finner skattemyndigheten att förutsättningarna för gruppregistrering inte längre är för handen kan myndigheten således ta initiativ till att upplösa mervärdesskattegruppen eller att utesluta någon från gruppen. Detta skall ske genom ett formellt beslut.

En mervärdesskattegrupp skall kunna upplösas också efter det att samtliga de företag som hör till gruppen framställt yrkande om detta. Skattemyndigheten skall efter att ha bedömt frågor som avser tidpunkten för avregistreringen, slutredovisning av mervärdesskatten m.m. fatta ett formellt beslut om avregistrering. Ett sådant beslut behövs bl.a. för att bedöma när betalningsskyldigheten skall anses upphöra (se avsnitt 2.4.13).

Skattemyndighetens beslut att vägra gruppregistrering eller att mot gruppens vilja upphäva en gruppregistrering eller inte göra yrkade ändringar i gruppregistreringen skall vara överklagbara. Bestämmelserna i 20 kap. 1 § andra stycket ML bör kompletteras i enlighet härmed. För överklaganden av detta slag bör gälla den där angivna besvärstiden om två månader.

Enligt Bankföreningen borde samtliga gruppregistreringsärenden handläggas av Skattemyndigheten i Stockholms län, där huvudmännen i de flesta potentiella mervärdesskattegrupper har sitt säte. Detta för att uppnå en enhetlig handläggning av ansökningarna. Skattemyndigheten i Stockholms län har invänt att man i dag inte beskattar samtliga företag inom den finansiella sektorn. Detta innebär att tillståndsgivningen och beskattningen i dessa fall skulle komma att hanteras av olika skattemyndigheter, vilket myndigheten inte anser acceptabelt.

Även om det finns skäl som talar för Bankföreningens uppfattning bör besluten om gruppregistrering och om återkallelse av en mervärdesskattegrupp åtminstone tills vidare fattas av skattemyndigheten i det län där det företag som anmälts som grupphuvudman har sin styrelse eller förvaltning. Den prövning som måste göras vid en gruppregistrering kommer därmed att hanteras av samma skattemyndighet som skall handlägga mervärdesskattegruppens registrering till skattskyldighet (se 2 kap. 2 § SBL och föreslagna 12 kap. 2 § ML). Detta utesluter inte att andra i gruppen ingående företag inkomstskattemässigt kan höra till en skattemyndighet i ett annat län. Denna olägenhet är en nödvändig följd av gruppregistreringssystemet.

Ansökan om gruppregistrering och om ändringar i en sådan samt om upplösning av en mervärdesskattegrupp bör göras på särskild

blankett enligt formulär fastställt av Riksskatteverket, jfr 3 § mervärdesskatteförordningen (1994:223, MF, omtryckt 1997:751). Det bör vara möjligt för Riksskatteverket att meddela de ytterligare föreskrifter som behövs för verkställigheten av bestämmelserna i 6 kap. 9 § ML. En sådan möjlighet bör komma till uttryck genom ett särskilt bemyndigande härom i MF.

2.4.8 Mervärdesskatteregistrering av en mervärdesskattegrupp

Av gruppregistreringen följer att skattskyldigheten hos de enskilda företagen i gruppen övergår till mervärdesskattegruppen såsom mervärdesskatteärsligt subjekt i de fall den av gruppen bedrivna verksamheten medför skattskyldighet. Frågan om mervärdesskattegruppens skattskyldighet till mervärdesskatt skall bedömas enligt de allmänna regler i ML som gäller för varje näringsidkare. Den verksamhet som bedrivs av en mervärdesskattegrupp skall således medföra skattskyldighet om förutsättningarna i 1 kap. 2 § första stycket 1 ML är för handen (jfr 1 kap. 7 § andra stycket ML angående vad som avses med verksamhet som medför skattskyldighet). Med skattskyldig likställs den som har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9–13 §§ ML (se 19 kap. 12 § ML och 1 kap. 4 § tredje stycket 2 SBL).

Den som är skattskyldig enligt ML är skyldig att anmäla sig för registrering hos skattemyndigheten. Detta framgår av 3 kap. 1 och 2 §§ SBL. I fråga om mervärdesskattegrupper är det gruppchefen som likställs med skattskyldig och som skall företräda gruppen i frågor som rör mervärdesskatt. Detta framgår av de föreslagna bestämmelserna i 1 kap. 4 § tredje stycket 5 resp. 23 kap. 3 b § SBL. Således skall det vara gruppchefen som har skyldighet att anmäla mervärdesskattegruppen för registrering. Ett förtydligande om detta bör göras i 3 kap. 1 § SBL. Registreringsanmälningar skall i normalfallet göras om möjligt senast två veckor innan den verksamhet som medför registreringsplikt påbörjas (se 3 kap. 2 § SBL).

Enligt 4 § skattebetalningsförordningen (1997:750, SBF) skall anmälan för registrering göras på blankett enligt fastställt formulär. Utöver uppgifter om vilka näringsidkare som ingår i mervärdesskattegruppen och vem av dessa som utsetts till gruppchef bör anmälan innehålla uppgifter om hur bokföringen är upplagd och anges önskemål om redovisningsmetod m.fl. uppgifter som skall framgå av en registreringsanmälan enligt de anvisningar som normalt gäller för den som är registreringskyldig. När en skattskyldig registrerats till mervärdesskatt utfärdas registreringsbevis automatiskt.

Mervärdesskattegruppen skall således registreras i gruppchefeftens namn med stöd av föreslagna 3 kap. 1 § första stycket 3 SBL. Gruppchefeften skall tilldelas ett registreringsnummer till mervärdesskatt avseende mervärdesskattegruppens verksamhet. Detta bör framgå av 5 § SBF genom en hänvisning till den föreslagna bestämmelsen 3 kap. 1 § 3 SBL. Den gruppregistrerade verksamheten skall således endast tilldelas ett registreringsnummer utfärdat på gruppchefeften. Alla tidigare registreringsnummer till mervärdesskatt som de individuella medlemmarna i gruppen innehaft bör kunna slopas. Detta följer av att företagen i gruppen inte kan företa några mervärdesskatterättsliga transaktioner inom gruppen och att det är gruppchefeften som skall redovisa och deklarerera mervärdesskatten för de externa omsättningarna. Det nya numret som identifierar hela gruppen bör kvarstå oförändrat även om gruppchefeften byts ut eller någon annan medlem i gruppen frånfaller eller tillkommer. Det registreringsnumret skall således anges på alla skattebärande fakturor som gruppens medlemmar utfärdar. Om mervärdesskattegruppen upphävs skall även gruppens registreringsnummer till mervärdesskatt upphävas. Alla medlemmar som fortfarande är registreringskyldiga måste då ansöka om ny registrering och tilldelas nytt registreringsnummer.

Att en gruppregistrerad verksamhet skall tilldelas ett eget registreringsnummer är i enlighet med tillämpningen i flertalet av de EGländer som har regler om gruppregistrering. Vissa länder, däribland Finland, kräver dock att företagen i gruppen skall använda sitt eget individuella registreringsnummer vid gemenskaps-intern handel. I

Tyskland har företagen i gruppen i stället rätt att på begäran erhålla ett eget registreringsnummer till mervärdesskatt. I engelska mervärdesskattegrupper förekommer bara ett registreringsnummer vilket utfärdas till den företrädande medlemmen. Emellertid har varje gruppmedlem också ett tresiffrigt underordnat referensnummer. Vid gemenskapsintern handel använder medlemmarna i mervärdesskattegruppen gruppens niosiffriga registreringsnummer till mervärdesskatt med det tresiffriga underordnade referensnumret bifogat till det huvudsakliga registreringsnumret.

Det har visat sig att gruppregistrering under gemensamt registreringsnummer till mervärdesskatt leder till problem vid EG-handeln för såväl skattemyndigheterna som för köpare och säljare (jfr även avsnitt 3.4.4). Det är därför angeläget att motsvarande problem inte uppkommer för svensk del.

I denna promemoria lämnas inte något förslag om vilka ytterligare regler som kan behövas för att inom ramen för mervärdesskattegruppens registreringsnummer till mervärdesskatt skilja ut de individuella gruppmedlemmarna vid gemenskapsintern handel. Dessa och övriga frågor som rör registreringen är sådana som typiskt sett bör överlåtas till Riksskatteverket att ta ställning till (jfr 5 § SBF och prop. 1996/97:100, Del 1, s.529). Det kan dock förutses att stor vikt kommer att läggas vid denna fråga vid konsultationen i mervärdesskattekommittén.

Genom den föreslagna bestämmelsen i 1 kap. 4 § tredje stycket 5 SBL som gör grupp-huvudmannen likställd med skattskyldig blir skattebetalningslagens bestämmelser generellt tillämpliga på grupp-huvudmannen. Vissa justeringar av teknisk karaktär behövs dock i 10 kap. SBL om skyldigheten att lämna deklaration (se nedan).

2.4.9 Redovisning och deklaration

Det förhållandet att verksamheter som de olika företagen i en mervärdesskattegrupp bedriver skall ses som en enda verksamhet i mervärdesskattehänseende innebär att endast en mervärdesskatteredo-

visning skall lämnas för samtliga de skattepliktiga omsättningar som företagen i gruppen gör.

Mervärdesskattegruppen är skattskyldighetssubjektet vid tillämpningen av ML:s bestämmelser. Vid tillämpningen av SBL:s bestämmelser likställs emellertid grupphuvudmannen med den skattskyldige (se föreslagna 1 kap. 4 § tredje stycket 5 SBL). Grupphuvudmannen skall därför redovisa och deklarerera mervärdesskatten för den verksamhet som mervärdesskattegruppen bedriver. Vid sidan om gruppens mervärdesskatt skall grupphuvudmannen också deklarerera sina egna skatter och avgifter i enlighet med vad som föreskrivs i SBL och i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter.

I 10 kap. 9 § SBL finns den grundläggande bestämmelsen om skyldighet att lämna skattedeklaration. Bestämmelsen måste förtydligas så att det klart framgår att det är grupphuvudmannen som omfattas av deklarationsskyldigheten.

Enligt 10 kap. 31 § SBL kan den som har en skattepliktig omsättning för beskattningsåret som inte överstiger en miljon kronor redovisa utgående och ingående skatt i en självdeklaration. Då det är angeläget att gruppregistreringsreglerna medför så få ingrepp som möjligt i ordningen för redovisning och deklaration bör denna regel även gälla för mervärdesskattegruppers verksamhet.

Vid deklarationstidpunkten skall utgående och ingående skatt för mervärdesskattegruppens hela verksamhet sammanställas i grupphuvudmannens skattedeklaration. Grupphuvudmannen bör i skattedeklarationen även lämna uppgifter om det samlade värdet av varuleveranser och varuförvärv vid handel med andra EG-länder. Bestämmelserna i 10 kap. 17 § SBL som anger vad en skattedeklaration skall innehålla bör förtydligas i dessa avseenden. Det betyder att övriga företag i gruppen inte skall lämna några mervärdesskatteuppgifter i sina skattedekclarationer.

Grupphuvudmannen skall för mervärdesskattegruppens räkning även lämna uppgifter om varuhandeln med andra EG-länder i periodiska sammanställningar (s.k. kvartalsredovisningar) enligt 10 kap. 33 § SBL.

Av kontrolltekniska skäl bör övervägas om det skall krävas att grupphuvudmannen i skattedeklarationen och i de periodiska sammanställningarna lämnar en individuell redovisning för varje företag i gruppen som bedriver handel med andra EU-länder. De närmare föreskrifterna om detta bör kunna lämnas av Riksskatteverket med stöd av 10 kap. 17 § andra stycket resp. 10 kap. 33 § andra stycket SBL.

2.4.10 Skattekonto

Genom skattebetalningslagen har ett nytt system för redovisning och betalning av skatter och avgifter införts. Enligt detta skall alla skatter och avgifter samordnas i ett system med skattekonton. Hos skattemyndigheten skall finnas ett skattekonto för varje skatt- och avgiftsskyldig. På skattekontot skall skattemyndigheten registrera skatt som skall betalas in eller betalas tillbaka, gjorda inbetalningar och utbetalningar samt belopp som lämnats för indrivning.

Av 3 kap. 5 § första stycket SBL framgår att skattemyndigheten skall upprätta ett skattekonto för varje person som är skattskyldig enligt SBL. När det gäller en mervärdesskattegrupp är det gruppen som är skattesubjekt i ML:s mening men eftersom grupphuvudmannen skall svara för redovisning och betalning av mervärdesskatten likställs han med en skattskyldig i SBL:s mening (se föreslagna 1 kap. 4 § tredje stycket 5 SBL). Det är också grupphuvudmannen och inte mervärdesskattegruppen som skall registreras till mervärdesskatt (se föreslagna 3 kap. 1 § SBL). Grupphuvudmannen i en mervärdesskattegrupp skall dessutom deklarerat sin egen inkomstskatt och sina egna arbetsgivaravgifter. Det skattekonto som med stöd av 3 kap. 5 § första stycket SBL skall upprättas för grupphuvudmannen, skall således avse såväl mervärdesskattegruppens mervärdesskatt som grupphuvudmannens individuella skatter och avgifter. Härvid förutsätts att skattemyndigheten inte har beslutat att tilldela grupphuvudmannen ytterligare ett skattekonto med stöd av 3 kap. 5 § andra stycket SBL. Denna möjlighet diskuteras sist i detta avsnitt.

Grupphuvudmannen skall svara för att mervärdesskatten betalas i enlighet med bestämmelserna i 16 kap. 4 § SBL. Finns ett underskott på hans skattekonto skall varje inbetalning som grupphuvudmannen gör avräknas från hans sammanlagda skatteskuld (16 kap. 9 § SBL). Han har som regel inte rätt att bestämma att en inbetalning skall avse en viss bestämd skatteskuld. Om det behöver anges vilken skatt som är betald eller obetald skall underskottet på skattekontot fördelas proportionellt mellan de skatter som påförts under den aktuella perioden enligt den s.k. likafördelningsmetoden i 16 kap. 11 § SBL. Undantag från dessa bestämmelser görs dock i bl.a. de fall en skatteskuld är förenad med solidarisk betalningsskyldighet. I fråga om en mervärdesskattegrupp bör övriga gruppmedlemmar vara solidariskt betalningsansvariga för den mervärdesskatt som grupphuvudmannen inte betalar (se avsnitt 2.4.13). I de fall det solidariska betalningsansvaret kommer att utkrävas kommer en inbetalning som görs av den s.k. sidobetalaren, dvs. ett annat företag i gruppen, att räknas av från den skatteskuld som är förenad med solidariskt ansvar. Detta får dock ske först sedan sidobetalarens eventuella övriga skatteskuld är betald om inte sidobetalaren i samband med inbetalningen har begärt något annat (se 16 kap. 10 § SBL).

Det är grupphuvudmannen som är berättigad till eventuell återbetalning av mervärdesskatt på mervärdesskattegruppens vägnar. I de fall det förekommer överskjutande ingående skatt får dock grupphuvudmannen betala in sina övriga skatter och avgifter genom att redan i en sammanställning i skattedeklarationen avräkna dem mot den ingående mervärdesskatten (se 16 kap. 7 §). Finns därefter mervärdesskatt att återfå sker först en avstämning av grupphuvudmannens skattekonto (se 3 kap. 6 § SBL) innan mervärdesskatten kan återbetalas till honom (se 18 kap. 2 och 4 §§ SBL).

För det fall det finns överskjutande ingående skatt kvar efter det att avstämning gjorts på grupphuvudmannens skattekonto uppkommer frågan om underskott på övriga gruppmedlemmarnas konton först bör täckas innan en återbetalning får göras. En sådan avräkning överensstämmer med principerna för skattekontosystemet och med principen om att gruppregrerade företag skall anses som

en enda näringsidkare i mervärdesskattelhänseende. Om mervärdesskatten skulle återbetalas utan föregående avräkning, i vart fall på skattekontona avseende de företag hos vilka den överskjutande ingående skatten uppkommit, skulle en fördel för gruppregistrerade företag jämfört med övriga företag uppstå. För att det inte skall vara möjligt att styra anskaffningarna av investeringsvaror endast till bolag med låga underskott på sina skattekonton bör en avräkning kunna göras också på de övriga gruppmedlemmarnas skattekonton.

När det gäller frågan vilka skattekonton som skall tas i anspråk för avräkning ligger det nära till hands att i första hand välja skattekontona avseende de företag hos vilka den överskjutande ingående skatten uppkommit och att avräkningen därvid skall göras i förhållande till respektive näringsidkares andel av det återbetalningsbara beloppet. En sådan ordning torde dock förutsätta att skattemyndigheten först måste skaffa sig kunskap om varifrån den överskjutande ingående skatten härrör. Detta utgör en administrativ olägenhet vid hanteringen av skattekontosystemet. Det bör därför överlåtas åt grupp huvudmannen att anvisa vilka skattekonton som skall tas i anspråk för avräkningen och också anvisa det belopp med vilket avräkningen skall ske på respektive konto. Först sedan en avräkning har gjorts på samtliga konton i gruppen bör beloppet kunna återbetalas till grupp huvudmannen. En bestämmelse om återbetalning av överskjutande ingående skatt och om avräkningsförfarandet i samband därmed kan lämpligen föras in som en ny 4 a § i 18 kap. SBL.

Genom 3 kap. 5 § andra stycket SBL finns en möjlighet för skattemyndigheten en besluta att en person skall ha fler än ett skattekonto. Av förarbetena (prop. 1996/97:100, Del 1 s. 531) framgår att behov av detta kan uppstå då skattemyndigheten beslutat om en sådan representant för ett enkelt bolag eller partrederi som avses i 23 kap. 3 § SBL. Ett alternativ till att låta grupp huvudmannen redovisa gruppens mervärdesskatt tillsammans med sina egna skatter och avgifter vore således att på motsvarande sätt som för representanten för enkla bolag tilldela en grupp huvudman två skattekonton. På ett av kontona skulle avräkning göras av grupp huvudmannens individuella skatter och avgifter. På det andra kontot skulle enbart mervärdesskatten redovisas. I det avseendet skulle dock grupphu-

vudmannens skattekonto skilja sig från det som finns hos representanten för det enkla bolaget eftersom den senare svarar för delägarnas samtliga skatter och avgifter och inte enbart för mervärdesskatten.

Syftet med att tilldela grupphuvudmannen ett särskilt skattekonto som enbart avser mervärdesskatt skulle vara att skattemyndigheten därmed klart kunde urskilja vilket belopp som var att hänföra till överskjutande ingående skatt. Detta skulle sannolikt underlätta hanteringen av det avräkningsförfarande som redogjorts för i det föregående och som av skäl som där framgår bör föregå en återbetalning. Den föreslagna bestämmelsen om avräkning i 18 kap. 4 a § har utformats så att den även beaktar det fall att grupphuvudmannen tilldelats två skattekonton.

Ett system med två skattekonton för grupphuvudmannen kräver emellertid att han måste lämna två skattedeclarationer, en deklARATION avseende gruppens mervärdesskatt och en annan avseende egna skatter, skatteavdrag och arbetsgivaravgifter. Till skillnad från det fall då grupphuvudmannen endast lämnar en skattedeklARATION och därför har ett skattekonto avseende såväl gruppens mervärdesskatt som egna skatter och avgifterna blir nettoberäkningen av det belopp som skall betalas till skattekontot inte längre möjlig. Vid överskjutande ingående skatt uppkommer därmed en ränteförlust för gruppregistrerade företag som företag utanför ett gruppregistreringssystem inte har.

Ett avräkningsförfarande av överskjutande ingående skatt av det slag som här beskrivits torde förutsätta utbetalningsspärrar i det maskinella systemet för återbetalning och en viss efterföljande manuell hantering. De administrativa kostnaderna för detta torde emellertid inte uppgå till några högre belopp. Antalet mervärdesskattegrupper med överskjutande ingående skatt kommer sannolikt att vara begränsat. Antalet fall som kan komma i fråga minskar dessutom om grupphuvudmannen tilldelas endast ett skattekonto. Kvar blir då de fall där något företag i en mervärdesskattegrupp gjort investeringar av sådan omfattning att den ingående mervärdesskatten överstiger summan av grupphuvudmannens skatter, arbetsgivaravgifter och avdragen skatt. Vidare bör det maskinella syste-

met redan nu vara anpassat för vissa typer av utbetalningsspärrar som en följd av bestämmelserna i lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter. Vid en framtida lagstiftning i detta ärende bör dessutom hänsyn kunna tas till eventuella maskinella omställningsproblem genom på lämpligt sätt utformade övergångsbestämmelser.

2.4.11 Intern avräkning

Av föregående avsnitt framgår att gruppchefen bör kunna få redovisa gruppens mervärdesskatt tillsammans med sina egna skatter och avgifter. De övriga företagen kan därför komma att få en fordran på det redovisningsskyldiga företaget avseende såväl den överskjutande ingående skatt som faktiskt återbetalats till gruppchefen sedan en avräkning gjorts enligt föreslagna 18 kap. 4 a § SBL, som den del som avräknats på hans skattekonto i samband med avstämningen enligt 3 kap. 6 § SBL. Om de övriga företagen inte får en sådan fordran, kommer deras verksamhet att belastas på samma sätt som om den ingående skatten inte varit avdragsgill i denna del. Detta kan exempelvis i ett investeringsskede vara av stor betydelse inte bara för det investerande företaget utan också för dess borgenärer.

När gruppchefen har betalat överskjutande utgående skatt innebär det å andra sidan att gruppchefen kan ha en fordran på de övriga företagen.

I vissa fall kan mervärdesskatten vara avdragsgill vid inkomstredovisningen. I 19 § andra stycket kommunalskattelagen (1928:370, KL) finns bestämmelser om avdrag för det fall att den utgående skatten räknats med vid inkomstredovisningen. Avdrag får också göras för mervärdesskatt som återförts enligt 9 kap. 5 eller 6 § ML och som inbetalats till staten på sätt som anges i 9 kap. 3 § första stycket 2 ML (se punkt 23 av anvisningarna till 23 § KL). Av 2 § 1 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt följer att dessa bestämmelser blir tillämpliga även vid taxeringen till statlig inkomstskatt. Den nu nämnda avdragsrätten för

mervärdesskatt bör internt tillgodoföras rätt företag vid dess inkomstbeskattning.

Om ett av företagen brister i betalningen gentemot ett annat företag i mervärdesskattegruppen, får det anses följa av allmänna bestämmelser att krav som avser mervärdesskatt skall kunna riktas mot företaget på samma sätt som för företagets andra ekonomiska mellanhavanden.

Varje företag måste således ta ställning till om skatt skall påföras och om avdragsrätt föreligger. Det kan förutses att det ibland kan bli svårt för såväl skattemyndigheter som berörda företag att få en klar bild över skattskyldighetens omfattning. I 14 kap. 2 § SBL finns bestämmelser om skyldigheten att ha underlag för kontroll av beskattningen. Underlaget för mervärdesskatteredovisningen bör förvaras hos gruppchefen. Detta framgår av den föreslagna 23 kap. 3 b § SBL.

2.4.12 Bokföring och fakturering

I mervärdesskatterettsligt hänseende behandlas mervärdesskattegruppen som en person i fråga om redovisning och deklaration av skatten. I övrigt skall dock företagen i gruppen behandlas som juridiskt självständiga subjekt med bl.a. egen inkomstskatteredovisning, egna affärsräkenskaper och egen bokföring. Varje företag skall således bokföra sina egna mervärdesskattepliktiga transaktioner och sin egen mervärdesskatt dock med beaktande av att tillhandahållanden inom gruppen faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatten.

Vid bokföringen måste således hänsyn tas till att avdragsrätten för ingående skatt i vissa fall kan vara beskuren eller inte föreligga alls. Såsom tidigare beskrivits (avsnitt 2.4.5) är avdragsrättens omfattning beroende av hur det förvärv den ingående skatten hänför sig till skall utnyttjas inom mervärdesskattegruppen.

Riksskatteverket bör kunna meddela närmare anvisningar om vilka anteckningar som skall göras i räkenskaperna till följd av gruppregistreringen.

När ett företag som hör till en mervärdesskattegrupp gör skattepliktiga omsättningar till utomstående, skall faktureringen ske i det företags namn och inte i den deklarationsskyldige grupphuvudmannens namn. Däremot skall företaget använda grupphuvudmannens registreringsnummer till mervärdesskatt på fakturor och andra dokument (eventuellt med ett individuellt tillägg). Faktureringsskyldigheten i 11 kap. ML gäller således inte endast för de externa omsättningar som grupphuvudmannen gör utan för alla de företag inom gruppen som tillhandahåller varor och tjänster utanför gruppen. Bestämmelserna i 11 kap. ML måste anpassas till dessa förhållanden.

Tillhandahållanden av varor och tjänster mellan medlemmarna i samma grupp utgör inte omsättningar i mervärdesskatterättslig mening och skall således inte beaktas. Av detta följer att internfaktureringen inom mervärdesskattegruppen skall ske utan mervärdesskatt.

2.4.13 Solidariskt betalningsansvar

Genom den föreslagna bestämmelsen i 23 kap. 3 b § SBL skall grupphuvudmannen inte bara svara för deklarationen av mervärdesskatten utan också för att skatten betalas.

Gruppreregistreringen innebär att skattskyldigheten avser mervärdesskattegruppen som mervärdesskatterättsligt subjekt. Det är därmed naturligt att varje företag som ingår i mervärdesskattegruppen skall vara solidariskt betalningsansvarigt gentemot staten för gruppens överskjutande utgående mervärdesskatt. Det betyder att om grupphuvudmannen inte betalar skatten så kan betalning krävas hos var och en i mervärdesskattegruppen även om skulden inte härrör från just den gruppmedlemmen. Det solidariska betalningsansvaret kan avse även de företag i gruppen som bedriver verksamhet som inte medför skattskyldighet. En ordning med solidariskt betalningskyldighet förhindrar att betalningsansvaret förs över till något betalningssvagt företag i gruppen. Motsvarande bestämmelser finns också hos de länder som i dag tillämpar regler om gruppreregistrering.

Den solidariska betalningsskyldigheten för en omsättning uppkommer vid samma tidpunkt för samtliga företag i gruppen. Tidpunkten är den då skattskyldigheten för mervärdesskattegruppen för en viss omsättning uppstår enligt de allmänna bestämmelserna i 1 kap. 5 § ML om skattskyldighetens inträde.

Betalningsskyldigheten avser skatteskulder som uppkommit fram till dess att mervärdesskattegruppen upplösts. Betalningsansvar föreligger således inte för en mervärdesskatteskuld som uppkommit efter det att mervärdesskattegruppen avregistrerats enligt beslut som avses i föreslagna 6 kap. 12 § andra stycket ML.

Utträde ur gruppen skall inte befria från ansvar som uppkommit tidigare. Betalningsskyldigheten skall således föreligga för skatteskulder som uppkommit under den tid ett företag har varit medlem i mervärdesskattegruppen.

Det solidariska betalningsansvaret för näringsidkarna i en mervärdesskattegrupp bör framgå av en ny bestämmelse, 8 b §, i 12 kap. SBL.

Eftersom varje företag i gruppen är solidariskt betalningsansvarigt för skatten, är varje företag i gruppen också solidariskt ansvarigt för kostnadsränta enligt 19 kap. 8 § SBL jämförd med 1 kap. 1 § 7 SBL. Av det solidariska betalningsansvaret följer vidare att kronofogdemyndigheten kan driva in skattebeloppet från vilket som helst av företagen om skatten inte betalas i rätt tid (jfr 20 kap. 1 § SBL).

I 12 kap. SBL bör även införas en bestämmelse om regressrätt gentemot grupp huvudmannen för det företag som betalat en mervärdesskatteskuld för vilken han ålagts solidarisk betalningsskyldighet. Regressrätten bör dock inte omfatta den del av mervärdesskatteskulden som kan anses hänförlig till det betalande företaget.

En fordran som uppkommit i skattekontosystemet preskriberas fem år efter utgången av det kalenderår då underskottet lämnades för indrivning, se 3 § lagen (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m.

2.4.14 Ställföreträdaransvar

I 12 kap. 6 § SBL finns bestämmelser om det ansvar en företrädare för en juridisk person har för att ett belopp motsvarande det underskott som uppkommit på den juridiska personens skattekonto betalas i föreskriven tid till skattemyndigheten, det s.k. ställföreträdaransvaret. Företrädaren är under vissa förutsättningar solidariskt ansvarig med den juridiska personen för skattebeloppet och ränta. Bestämmelsen kommer också att omfatta en ställföreträdare för en grupphuvudman i fråga om mervärdesskatteskuld som uppkommit på grupphuvudmannens skattekonto. Bestämmelsen får även anses omfatta ställföreträdare för övriga företag i en mervärdesskattegrupp i de fall företaget utkrävs en solidarisk betalningsskyldighet med stöd av föreslagna 12 kap. 8 b § SBL.

Av 12 kap. 12 § SBL framgår att ställföreträdaren har en regressrätt gentemot den juridiska personen.

3 Gruppregistrering av kommissionärsföretag

Fråga har uppkommit om skattskyldigheten till mervärdesskatt vid inkomstskatterättsliga kommissionärsförhållanden, s.k. oäkta kommissionärsförhållanden. Framställningar har gjorts om att ett kommittentföretag skall kunna få anses skattskyldigt för ett kommissionärsföretags omsättning. Denna möjlighet fanns tidigare med stöd av en s.k. bindande förklaring, vilken av formella skäl inte kan tillämpas efter den 30 juni 1994.

3.1 Framställningar

Dagab AB har i en skrivelse till Finansdepartementet den 10 november 1995 (dnr Fi95/6002) yrkat att en bestämmelse införs i mervärdesskattelagen, som återinför möjligheten för ett kommissionärsföretag (dotterföretag) i ett s.k. oäkta kommissionärsförhållande att redovisa mervärdesskatten hos kommittentföretaget (moderföretaget).

Kommissionärsföretag får vid inkomstbeskattningen under vissa förutsättningar redovisa sin inkomst hos kommittentföretaget. Sökanden anser att det av praktiska och administrativa skäl bör vara möjligt att också redovisa mervärdesskatten hos kommittentföretaget. Detta var tidigare möjligt genom en bindande förklaring av Riksskattenämnden år 1968. Regeringsrätten har emellertid i januari 1995 ansett att den bindande förklaringen har upphört att gälla i och med ML:s ikraftträdande den 1 juli 1994 och att de i förkla-

ringen angivna principerna vid bedömningen av skattskyldigheten vid oäkta kommissionärsförhållanden därefter inte skall tillämpas.

Framställningen om lagändring har tillstyrkts av Riksskatteverket.

3.2 Kommissionärskonstruktionen och inkomstbeskattningen

Inom näringslivet förekommer att verksamhet av inkomstskatterättsliga skäl bedrivs genom s.k. kommissionärsföretag. Bestämmelser om sådana s.k. oäkta kommissionärsförhållanden finns i 2 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL). Bestämmelserna är avsedda att uttömma de fall när verksamhet i ett företag får beskattas hos det företag för vars räkning verksamheten bedrivits. Lagtexten lyder:

Inkomst av verksamhet som kommissionärsföretag har drivit för ett kommittentföretags räkning får redovisas hos kommittentföretaget under förutsättning

- a) att kommissionärsförhållandet är grundat på skriftligt avtal,
- b) att kommissionärsföretaget inte under beskattningsåret har drivit verksamhet i nämnvärd omfattning vid sidan av den verksamhet som drivits för kommittentföretagets räkning,
- c) att verksamheten drivits på det angivna sättet under hela beskattningsåret för båda företagen eller sedan kommissionärsföretaget började driva verksamhet av något slag,
- d) att beskattningsåren för båda företagen utgått vid samma tidpunkt
samt
- e) att båda företagen skulle ha rätt till avdrag enligt 3 mom. för koncernbidrag som under beskattningsåret hade lämnats till det andra företaget.

Med kommissionärsföretag förstås svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening, som driver verksamhet i eget namn uteslutande för ett eller flera andra sådana bolags eller förening-

ars räkning, och med kommittentföretag förstås bolag eller förening för vars räkning verksamheten drivs.

Har kommissionärsföretag under samma beskattningsår drivit verksamhet för två eller flera kommittentföretags räkning, får inkomsten redovisas hos dessa företag om de förutsättningar som anges i första stycket a och c–e är uppfyllda i förhållande till varje kommittentföretag och kommissionärsföretaget inte under beskattningsåret har drivit verksamhet i nämnvärd omfattning vid sidan av verksamhet som har drivits för kommittentföretagens räkning. Har kommissionärsförhållandet tillkommit av organisatoriska eller marknadsteknisk skäl eller föreligger andra synnerliga skäl, kan skattemyndigheten dock på ansökan av kommittentföretagen medge att inkomsten får redovisas hos dem utan hinder av att förutsättningar för avdrag som avses i första stycket e inte föreligger. Skattemyndighetens beslut i fråga som här avses får överklagas hos Riksskatteverket.

Riksskatteverkets beslut får inte överklagas.

Bestämmelsen har förts över till 33 kap. i förslaget till ny inkomstskattelag (SOU 1997:2). I förslaget har bl.a. ordet *redovisa* bytts ut till *ta upp eller dra av*. Ändringen beror på att paragrafen inte reglerar hur redovisningen skall ske utan hur resultatet skall beräknas vid beskattningen.

Vid prövningen av villkoret i första stycket e) skall den verksamhet som kommissionärsföretaget enligt avtalet skall bedriva för kommittentföretagets räkning anses ingå i båda företagens verksamhet.

Inkomst som enligt första eller tredje stycket redovisas hos kommittentföretag skall hos detta företag behandlas som om företaget självt hade drivit verksamheten.

Utmärkande för ett kommissionärsförhållande i civilrättslig mening är att kommissionären i eget namn bedriver verksamhet för kommittentens räkning. De skatterättsliga kommissionärsförhållandena skiljer sig dock på flera sätt från de civilrättsliga. Av förarbetena till 2 § 2 mom SIL framgår bl.a. följande.

Ett inkomstskatterättsligt kommissionärsföretag bedriver visserligen verksamhet i eget namn för kommittentföretagets räkning men

kommissionärsföretaget är regelmässigt ett osjälvständigt dotterföretag till kommittentföretaget eller behärskas på annat sätt helt av detta (prop. 1978/79:210 s. 171). I realiteten är kommissionärsföretaget en del av kommittentföretagets egen rörelse (prop. 1965:126 s. 37). Begreppet kommissionärsföretag omfattar emellertid bara sådana företag som kan anses själva bedriva rörelsen i fråga. Rena s.k. namnbolag omfattas inte, dvs. bolag vars firma utnyttjas för en verksamhet som bedrivs av annat företag (prop. 1965:126 s. 65 och prop. 1978/79:210 s. 175). Kommissionärsföretaget får inte bedriva nämnvärd verksamhet vid sidan av den för kommittentföretagets räkning bedrivna verksamheten.

Inkomsten av den verksamhet som bedrivs av kommissionärsföretaget får under vissa förutsättningar tas upp hos kommittentföretaget. Beroende på om verksamheten ger överskott eller underskott godtas en vinstöverföring till eller från kommittentföretaget. Det bör noteras att kommissionärsföretaget trots inkomstöverflyttningen skall betraktas som ett rörelsedrivande företag (prop. 1978/79:210 s. 175).

Bortsett från fordran gentemot huvudföretaget uppges kommissionärsföretaget ofta sakna såväl egna tillgångar som personal (prop. 1986/87:42 s. 77). I vissa fall äger kommissionärsföretaget dock den fastighet i vilken huvudföretagets näringsverksamhet bedrivs. Enligt uppgift från Skattemyndigheten i Stockholm har kommissionärsföretagen numera i allmänhet personal och är avgiftsskyldiga enligt lagen om socialavgifter, kontrolluppgiftsskyldiga och skattskyldiga för särskild löneskatt på pensionskostnader.

För att komma i åtnjutande av de inkomstskattemässiga fördelarna måste båda företagen ha rätt till avdrag för koncernbidrag som lämnats till det andra företaget. Detta innebär att en resultatöverföring endast godtas i de fall där de båda företagen har ett så kvalificerat ägarsamband som fordras enligt koncernbidragsreglerna, dvs mer än 90-procentigt ägande. Detta villkor hindrar normalt att flera företag bedriver verksamhet genom ett gemensamt ägt kommissionärsföretag. Genom en särskild dispensregel kan dock av organisatoriska, marknadstekniska eller andra synnerliga skäl två eller flera kommittentföretag ges möjlighet att använda ett gemen-

samt ägt kommissionärsföretag som en form för samverkan, t.ex. för gemensam försäljning av vissa produkter (prop. 1978/79:210 s. 175 och prop. 1986/87:42 s. 77).

Kommittentföretaget måste liksom kommissionärsföretaget vara ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening. I den kooperativa föreningsrörelsen förekommer t.ex. att huvudföretaget, Kooperativa förbundet, direkt eller indirekt äger företag, som i aktiebolagets form driver verksamhet för huvudföretagets räkning (prop. 1965:126 s. 61).

Kommissionärskonstruktionen anses vara en praktisk form att organisera verksamheten på inom en företagsgrupp. Möjligheten att ta upp resultatet av kommissionärsföretagets verksamhet direkt hos kommittenten ökar möjligheterna till en rationell redovisning och underlättar överblicken över det samlade resultatet. Detta är en fördel både för företagen och taxeringsmyndigheterna. Vid sidan om den rationalisering av koncernernas redovisningsrutiner som kommissionärsformen möjliggör torde dock ett minst lika viktigt skäl av företagets val av denna organisationsform vara att den ger stora möjligheter till skattemässig resultatutjämning. (prop. 1978/79:210 s. 172).

3.3 Förekomsten av oäkta kommissionärsförhållanden

Enligt uppgifter från Skattemyndigheten i Stockholms län, grundade på uppskattningar gjorda av handläggare på skattekontor Riks och av skattekonsulter på tre stora revisionsbyråer, torde antalet kommittentföretag i Stockholms län uppgå till ca 50 st. Detta uppges innebära att det totala antalet kommissionärsföretag kan uppskattas till 500–1000 st. Av kommittentföretagen torde 15–30 st. tillhöra de större (inkl. börsnoterade) bolagen. Skattemyndigheterna i Göteborgs, Malmöhus och Uppsala län har på förfrågan uppgett att man inte känner till i vilken omfattning det förekommer kommissionärsföretag i deras resp. län.

Oäkta kommissionärsförhållanden förekommer inom branscher som exempelvis gas, stål, verkstadsteknik, transport, livsmedel, telekommunikation, läkemedel, vitvaror, bygg, kontorsvaror, luftfart, tobak, olja och tillverkningsindustri. Enligt revisorer som tillfrågats av Skattemyndigheten i Uppsala län är det koncernens storlek snarare än branschens art som är avgörande för förekomsten av oäkta kommissionärsförhållanden.

Dispenser avseende koncernbidragsvillkoret har i Stockholms län meddelats i mycket ringa omfattning (ca 2 per år), i Malmöhus, Göteborgs- och Bohus samt Uppsala län inte alls. Skattemyndigheten i Malmöhus län hänvisar till en festskrift till Gösta Ekman 1985 där det uppges att totalt ett femtontal dispenser hade beviljats vid den tidpunkten.

3.4 Kommissionärskonstruktionen och mervärdesbeskattningen

3.4.1 Det tidigare rättsläget

Dåvarande Riksskattenämnden fastställde i en s.k. bindande förklaring från den 30 oktober 1968 att ett kommissionärsföretag inte var skattskyldigt enligt den då gällande mervärdeskatteförordningen. Som skattskyldig skulle i stället anses det företag i vars räkenskaper kommissionärsföretagets rörelse redovisas. I enlighet härmed hade det skattskyldiga företaget även rätt till avdrag för ingående skatt som debiterats kommissionärsföretaget (se Riksskattenämndens meddelanden Mervärdeskatt 1969:30.9).

3.4.2 Regeringsrättens dom

I en dom från den 20 januari 1995 fastslog Regeringsrätten att den bindande förklaringen hade upphört att gälla i och med ikraftträdande av den nuvarande mervärdeskattelagen den 1 juli 1994 (RÅ 1995 not. 16). Enligt Regeringsrätten skulle skattskyldigheten i

oäkta kommissionärsförhållanden fr.o.m. den tidpunkten bedömas i enlighet med de allmänna reglerna i ML, dvs. kommissionärsföretaget blir skattskyldigt om förutsättningarna i 1 kap. 1 § och 4 kap. 1 § ML är för handen. Den omständigheten att inkomsten av verksamheten hos kommissionärsföretaget vid inkomstbeskattningen redovisas hos kommittentföretaget ansågs inte medföra någon annan bedömning. Regeringsrätten uttalade vidare att de särskilda reglerna i 6 kap. 7 § ML om ett ombuds förmedling i eget namn av varor eller tjänster för annans räkning inte är tillämpliga på s.k. oäkta kommissionärsförhållanden.

3.4.3 Effekterna av Regeringsrättens dom

Regeringsrättens avgörande innebär således att mervärdesskatten skall redovisas hos kommissionärsföretaget i stället för att som tidigare samordnas med den inkomskattemässiga redovisningen hos kommittentföretaget. Detta förhållande har föranlett Dagab AB i det nu aktuella ärendet och KPMG Bohlins i en skrivelse till Riksskatteverket, översänd till Finansdepartementet för kännedom i oktober 1995, att begära lagändring.

Regeringsrättens avgörande har uppfattats som en genomgripande och negativ förändring av redovisningsprinciperna för de oäkta kommissionärsförhållandena. De nya rutinerna för hanteringen av mervärdesskatten anges medföra organisatoriska problem och administrativt merarbete och därmed ökade kostnader i de ofta stora koncerner där man byggt upp sin organisation och administration i enlighet med de inkomstskatterättsliga kommissionsbestämmelserna. Dessutom innebär de nya principerna att den löpande redovisningen av mervärdesskatten avsevärt försvåras. Man har därför yrkat att möjligheten till redovisning av mervärdesskatten hos kommittentföretaget skall återinföras. Dock bör regleringen till skillnad från tidigare vara fakultativ, dvs. företag som ingår i skatterättsliga kommissionärsförhållanden skall kunna välja att redovisa mervärdesskatt hos kommittenten enligt den gamla principen eller hos kommissionären enligt den nya principen.

Skattemyndigheten i Stockholms län har bekräftat de problem för företagen som identifierats med anledning av Regeringsrättens dom. De organisationsförändringar som krävs är omfattande och uppges innebära att de aktuella verksamheterna måste inordnas som avdelningar i kommittentföretaget om redovisningen skall kunna ske på samma sätt som tidigare. Detta kan ta 6–12 månader i anspråk. Man har också pekat på administrativa olägenheter för skattemyndigheterna och kontrollmässiga försämringar. En ökning av antalet företag som skall lämna mervärdesskattedeklaration 12 gånger per år innebär fördyrade hanteringskostnader. Den förlorade harmoniseringen med inkomstskatteregleringen innebär att möjligheten till maskinella kontroller mellan de olika skatteslagen försvinner.

3.4.4 Riksskatteverkets yttrande

Riksskatteverket har yttrat sig i ärendet och tillstyrkt en lagändring i enlighet med vad som yrkats. Bestämmelsen bör enligt Riksskatteverket utformas så att skattemyndigheten på ansökan av kommissionärsföretaget får besluta att kommittentföretaget skall vara skattskyldigt.

Även Riksskatteverket bekräftar de svårigheter som uppkommit för berörda företag och påpekar att det förekommer att skattemyndigheter bortser från Regeringsrättens dom i syfte att uppnå en i praktiken hållbar lösning för företagen. Skattemyndigheten i Stockholms län har i detta sammanhang förklarat att det i länet fortfarande förekommer börsnoterade företag som redovisar i strid mot Regeringsrättens dom under åberopande av att man inte kan påbörja en omfattande och kostsam omstrukturering förrän man med säkerhet vet att lagstiftning i enlighet med den begäran som getts in till Finansdepartementet inte kommer till stånd.

Riksskatteverket beklagar att möjligheterna att göra jämförelser mellan standardiserade räkenskapsutdrag och mervärdesskatten har upphört efter Regeringsrättens utslag.

Riksskatteverket anför vidare att det särskilt vid handel med andra EG-länder redan före domen uppkommit problem för kom-

missionärsföretaget ”att klargöra för leverantörer inom EG att de skall stå som förvärvare trots att de redovisar förvärvet under kommittentföretagets registreringsnummer till mervärdesskatt. Att endast några månader senare ändra sig och gentemot leverantören hävda att förvärvet nu i stället skall redovisas under kommissionärsföretagets registreringsnummer till mervärdesskatt har inte känts tillfredsställande”.

Riksskatteverket anser att en regel om skattskyldighet för kommittentföretaget inte bör vara tvingande. Riksskatteverket pekar dock på att det finns vissa nackdelar ur kontrollsynpunkt med att göra kommittentföretaget skattskyldigt. Genom att inte ha några särregler alls blir det exempelvis lättare att få vetskap om vilka kommissionärsföretag som bedriver skattepliktig verksamhet. Dessutom skulle EG-handeln för kommissionärsföretagen underlättas genom att de kan redovisa sina förvärv under eget registreringsnummer till mervärdesskatt. Därmed underlättas även kontrollen av kvartalsredovisningen mot deklaration och underlag.

I syfte att åstadkomma en viss stabilitet anser Riksskatteverket att valfriheten måste förutsätta ansökan hos och beslut av skattemyndigheten. Skattskyldigheten för kommittentföretaget måste omfatta minst ett beskattningsår och gälla tills vidare. Skattemyndigheten skall också på begäran av kommissionärsföretaget utfärda ett skriftligt intyg om att kommissionärsföretaget får åberopa och redovisa förvärv under kommittentföretagets registreringsnummer till mervärdesskatt. Härigenom skulle sådana kommissionärsföretag som förvärvar varor från leverantörer i andra EG-länder kunna visa att de får redovisa förvärvet under angivande av kommittentföretagets registreringsnummer till mervärdesskatt, trots att kommissionärsföretaget står som förvärvare i leverantörens kvartalsräkning. Riksskatteverket anser att ett sådant intyg skulle kunna öka möjligheterna för avstämning och kontroll i berörda EG-länder vilket annars försvåras av att uppgifterna misstämmer sinsemellan. En bestämmelse om en sådan intygsskyldighet för skattemyndigheten skulle enligt Riksskatteverket kunna tas in i mervärdesskatteförordningen (1994:223).

3.5 Överväganden

Den bindande förklaringen angående kommissionärsbolag har tillkommit främst för att uppnå full överensstämmelse mellan den inkomstskattemässiga och mervärdesskattemässiga behandlingen av de speciella kommissionärsförhållanden som här är i fråga. Till grund för det nu ändrade rättsläget finns inte något aktivt ställningstagande från regeringens sida. Frågan om den bindande förklaringens fortsatta giltighet behandlades inte i förarbetena till ML. Regeringsrätten har endast av formella skäl ansett att den bindande förklaringen upphört att gälla. Detta talar för att regler motsvarande dem i den bindande förklaringen borde återinföras.

Emellertid bör följande beaktas.

Inte alla kommissionärsföretag önskar en återgång till det gamla systemet. Regeringsrätten hade att bedöma ett överklagat förhandsbesked i vilket Skatterättsnämnden funnit att den bindande förklaringen visserligen upphört att gälla den 1 juli 1994 men att samma principer fortfarande borde tillämpas i avvaktan på en uttrycklig reglering i frågan. Nämnden ansåg således att kommittentföretaget och inte kommissionärsföretaget skulle anses skattskyldigt. I sitt överklagande yrkade bolagen att Regeringsrätten skulle fastställa att kommissionärsföretaget var skattskyldigt.

Dagab AB, KPMG Bohllins och Riksskatteverket har alla förordat en fakultativ lagstiftning.

Oavsett hur denna fråga bedöms måste den yrkade lagändringens förenlighet med EG-reglerna bedömas.

3.5.1 Gruppregistrering

När det gäller möjligheten att införa särskilda skattskyldighetsregler för företag som ingår i en företagsgrupp finns i sjätte direktivet endast den möjlighet till gruppregistrering som finns inom ramen för artikel 4.4 andra stycket (se avsnitt 2.1.4).

Kan då artikel 4.4 anses vara tillämplig på de speciella kommissionärsfall som här är i fråga? Mycket talar för att de är specifikt svenska företeelser. Av svaren på den enkät som Finansdepartementet skickade ut till samtliga andra EG-länder (se avsnitt 2.1.5) framgår att Danmark har vissa regler om inkomstmässig sambeskattning av företag. Sambeskattade företag behandlas som självständiga företag men skatten hos de sambeskattade företagen redovisas av moderföretaget. Sambeskattningen förutsätter att samtliga aktier i dotterföretagen ägs av moderföretag eller av ett eller flera av de dotterbolag som ingår i sambeskattningen. Verksamheter som sambeskattas kan också gruppregistreras när mervärdesskattelagens villkor är uppfyllda (vilket inte alltid behöver vara fallet).

Den italienska lagstiftningen tillåter en sammanslagning av gruppmedlemmarnas mervärdesskatt genom att redovisning, deklaration och inbetalning görs av moderbolaget. Regleringen är dock begränsad såtillvida att den inte inverkar på skattskyldigheten hos någon av gruppmedlemmarna.

En första förutsättning för tillämpligheten av artikel 4.4 är att fråga är om näringsidkare, "taxable persons". Därvid kan konstateras att kommissionärsföretagen i allmänhet bör kunna betraktas som "taxable persons". Som framgått tidigare skall kommissionärsföretaget, trots inkomstöverflyttningen till kommittentföretaget, anses som rörelsedrivande (prop. 1978/79:210 s. 175). Regeringsrätten konstaterade också att det i målet aktuella kommissionärsföretaget med stöd av ML:s allmänna regler bedrev yrkesmässig näringsverksamhet. Den omständigheten att inkomsten av verksamheten vid inkomstbeskattningen skulle redovisas hos kommittentbolaget uppgavs inte föranleda någon annan bedömning.

Kravet i artikel 4.4 andra stycket på att samtliga företag måste vara etablerade inom landet får anses uppfyllt genom att bestäm-

melsen i SIL förutsätter att endast svenska aktiebolag eller svenska ekonomiska föreningar får utgöra företag i ett kommissionärsförhållande.

När det slutligen gäller att bedöma sambandskriterierna i artikel 4.4 kan följande konstateras:

Det finansiella sambandet måste anses vara uppfyllt genom de krav på ägarsamband som anges i 2 § 2 mom SIL jämförd med 2 § 3 mom SIL. Ett ekonomiskt samband kan anses föreligga vid ett kontinuerligt utbyte av tjänster mellan företagen. Ett organisatoriskt samband kan anses föreligga om företagen har gemensamma funktioner för exempelvis ledning eller marknadsföring. Även dessa förutsättningar torde vara för handen i flertalet fall men måste bedömas från fall till fall.

3.5.2 Slutsatser

Motivet till att välja kommissionärsformen som organisationsform är i första hand de inkomstskattemässiga fördelarna. Man vill åstadkomma en vinstöverföring eller resultatutjämning inom koncernen men också rationella redovisningsrutiner. Av praktiska skäl har det, åtminstone när reglerna härom infördes 1968, ansetts lämpligt att samordna redovisningen av mervärdesskatten med redovisningen av inkomstskatten. Detta kunde så länge den bindande förklaringen var gällande åstadkommas genom att kommittentföretaget gjordes skattskyldigt. Med skattskyldigheten följde även avdragsrätt för kommittentföretaget.

Motivet bakom gruppregistreringsreglerna framgår inte av ordalydelsen av artikel 4.4. Skälet för att välja gruppregistrering torde dock i första hand vara ett önskemål hos en företagsgrupp om att undgå beskattning av de interna omsättningarna. Detta önskemål gör sig särskilt starkt gällande för företagsgrupper inom de skattefria sektorerna, men kan också innebära fördelar för företagsgrupper inom områden där den ingående skatten på de interna omsättningarna är helt avdragsgill. Detta beror på det faktum att grupphuvudmannen i den för alla företagen gemensamma mervärdesskatte-

deklarationen omedelbart kan dra av skatt att återfå från skatt att betala. Genom denna nettoredovisning undviks de fördröjningar som annars skulle ha uppkommit om betalningsströmmarna gått via skattemyndigheten. Även för skatteadministrationen innebär detta hanteringsmässiga fördelar. Det kan i sammanhanget noteras att de flesta av de länder som infört gruppregreringsregler tillämpar dessa för alla sektorer inom näringslivet.

För företagen i ett kommissionärsförhållande gäller att kommissionärsföretagets verksamhet i realiteten utgör en del av kommittentföretagets egen rörelse. Kommissionärsföretagen får inte bedriva nämnvärd verksamhet vid sidan av den för kommittentföretagets räkning bedrivna verksamheten. Det kan således antas att kommissionärsföretagets verksamhet framför allt är inriktad på externa tillhandahållanden men även interna tjänsteomsättningar till moderföretaget torde kunna komma i fråga. Det kan antas att de interna omsättningarna i dessa fall görs mellan företag som bedriver skattepliktig verksamhet.

Föregående avsnitt gav vid handen att samtliga kriterier i artikel 4.4 andra stycket skulle kunna anses tillämpliga på företagen i de inkomstskattemässiga kommissionärsförhållandena. Det finns alltså inte något i artikelns ordalydelse som skulle hindra en tillämpning av gruppregreringsreglerna i dessa fall. Detta är också den metod som måste användas om man vill att skattskyldigheten som sådan skall övergå från kommissionärsföretaget till kommittentföretaget.

Med hänsyn till att reglerna om gruppregrering äger generell giltighet för alla typer av företagsgrupperingar som uppfyller de rekvisit som uppställs i artikel 4.4 andra stycket bör det således inte finnas något formellt hinder för att införa dem även för de kommissionärsfall som här är i fråga.

En sådan reglering bör bli fakultativ på samma sätt som för de finansiella företagen. Bestämmelserna bör utformas så att de utgör del av det regelsystem som föreslås i 6 kap. ML för den finansiella sektorn. Med anledning av vad som sägs i den aktuella bestämmelsen i SIL skulle det dock krävas att särskild hänsyn togs till de fall då ett kommissionärsföretag bedriver verksamheten för flera kommittentföretags räkning (se 2 § 2 mom. tredje stycket SIL). För

kommissionärsförhållandena skulle således ett undantag behöva göras från den föreslagna bestämmelsen om att en näringsidkare inte får ingå i fler än en mervärdesskattegrupp. Ett förslag till en sådan avvikelse lämnas här men det kan diskuteras om det är en lämplig ordning.

En tillämpning av artikel 4.4 på kommissionärsförhållanden får till följd att kommittenten blir gruppchef. Vid förvärv som görs av kommissionärsföretaget skall således kommittentens registreringsnummer till mervärdesskatt återopas. Som framgått av Riksskatteverkets yttrande innebär detta olägenheter framför allt i EG-handeln. Samma överväganden som gjorts i avsnitt 2.4.8 om vikten av att i EG-sammanhang kunna särskilja gruppchefen från de individuella företagen i registreringshänseende genom någon typ av indikation eller på annat sätt görs sig således gällande även i de fall som här är i fråga.

Den modell för mervärdesbeskattningen som här läggs fram för kommissionärsfallen innebär inte att ställning samtidigt tas till dess lämplighet. Konstruktionen med gruppregistrering i dessa fall betingas enbart av önskemålet om en administrativ samordning med inkomstbeskattningen. Motivet för gruppregistrering av företag i kommissionärsförhållanden avviker således från de motiv som ligger till grund för en motsvarande ordning inom den finansiella sektorn. Inom denna sektor finns speciella konkurrensaspekter och legala villkor som gör att det kan finnas särskilda skäl för de finansiella företagen att få utnyttja rätten till gruppregistrering. Gruppregistreringen får en direkt effekt på skatteuttaget inom denna sektor. De önskemål om administrativa förenklingar som finns för företagen i kommissionärsförhållanden skulle också kunna återopas av många andra företagsgrupper som skäl för gruppregistrering. Det enda motivet för att införa sådana regler för kommissionärsföretagen skulle således vara att de administrativa förenklingar som här är i fråga har varit tillämpliga under närmare trettio års tid.

3.6 Upphävande av den bindande förklaringen

Den bindande förklaringen angående kommissionärsbolag som dåvarande Riksskattenämnden meddelat den 30 oktober 1968 har enligt Regeringsrätten upphört att gälla i och med att ML ersatt lagen (1968:430) om mervärdeskatt (RÅ 1995 not. 16). Av målet framgår att en bindande förklaring på grund av sin generella natur är att hänföra till kategorin författning. En bindande förklaring kan vidare endast upphävas genom ett av behörigt organ särskilt fattat beslut som innebär att förklaringen upphävs. Själva grunden för förklaringen i 62 § lagen (1968:430) om mervärdeskatt upphörde att gälla genom lag (1990:330) som en följd av att institutet bindande förklaring ansågs strida mot regeringsformen.

En myndighet anses inte kunna upphäva en föreskrift om den bestämmelse som denna grundar sig på har upphört att gälla (se prop. 1994/95:209, s. 37). Den bindande förklaringen om kommissionärsbolag som inte längre skall gälla, kan därför inte upphävas av Riksskatteverket. Inte heller regeringen kan upphäva den, utan detta kräver lagstiftning. Den bindande förklaringen bör därför föreslås upphävd genom ikraftträdandebestämmelser till de ändringar som här föreslås i skattebetalningslagen (1997:483).