

Lagrådsremiss

Mervärdesskatt vid under- och överpristransaktioner, med flera frågor om mervärdesskatt

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 19 september 2007

Anders Borg

Eva Posjnov
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen läggs fram förslag till ändringar i mervärdesskattelagen (1994:200), skattebetalningslagen (1997:483) och lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. Förslagen syftar till att dels uppnå större överensstämmelse med EG-rätten, dels motverka skatteundandragande och dels göra reglerna tydligare och därmed enklare att tillämpa.

Följande förslag rör mervärdesskattelagen.

Reglerna om vad som utgör uttag anpassas till motsvarande EG-regler. Det görs bl.a. genom att överlåtelse av vara respektive tillhandahållande av tjänst anses som beskattningsbart uttag endast när överlåtelsen eller tillhandahållandet sker utan ersättning.

Bestämmelserna om uttag av vissa tjänster på fastighetsområdet i 2 kap. 7 och 8 §§ mervärdesskattelagen utvidgas till att omfatta tjänster som avser lägenheter som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt.

En definition av begreppet ”marknadsvärde” förs in i mervärdesskattelagen.

I syfte att motverka undandragande av mervärdesskatt genom pris-sättningen av varor och tjänster föreslås att beskattningsunderlaget vid vissa transaktioner mellan närstående parter under särskilda omständigheter ska beräknas med utgångspunkt i marknadsvärdet i stället för ersättningen.

Bestämmelserna om redovisning av mervärdesskatt vid bygg- och anläggningsentreprenader ändras så att mervärdesskatt ska debiteras löpande på förskott och a conton under byggtiden. Redovisning av

mervärdesskatten för sådana betalningar ska ske när faktura enligt mervärdesskattelagen utfärdas. Vidare införs en faktureringskyldighet för omsättning av bygg- och anläggningstjänster till privatpersoner.

Den särskilda avdragsbegränsningsregeln för viss verksamhet i kultursektorn slopas till följd av rättsutvecklingen inom EU. En justering föreslås av bestämmelserna om frivillig skattskyldighet vid uthyrning till kommun.

Bestämmelserna om förvärv av nya transportmedel och bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning justeras. Vidare föreslås vissa ändringar i bestämmelserna om export av varor, bland annat vid export av personbilar och motorcyklar, samt införandet av en särskild definition av samlarföremål i anslutning till undantaget för gällande betalningsmedel. En särskild konkurrensregel föreslås för viss verksamhet i offentlighetsorgan. En justering föreslås också av bestämmelserna om återbetalning av mervärdesskatt vid omsättning av finansiella tjänster till en person etablerad i land utanför EU samt av reglerna om återbetalning till diplomater m.fl.

Bestämmelser föreslås om betalningsskyldighet för den som nämner mervärdesskatt på en faktura. Det föreslås även en justering av reglerna avseende vilka uppgifter som ska finnas i en kreditnota som jämföras med faktura. Vidare föreslås en justering i lagen avseende krav på faktura i sådana fall där köparen är betalningsskyldig för säljarens mervärdesskatt, s.k. omvänd skattskyldighet.

Följande förslag rör skattebetalningslagen.

Skattebetalningslagen föreslås bli tillämplig vid sådan felaktigt debiterad mervärdesskatt på en faktura eller liknande handling som ska betalas till staten enligt den föreslagna regeln i mervärdesskattelagen. En särskild redovisningsregel införs också för sådan felaktigt debiterad mervärdesskatt.

Följande förslag rör lagen om frihet från skatt vid import.

Bestämmelsen om frihet från skatt när gemenskapsvaror återinförs från tredje land justeras för att uppnå överensstämmelse med EG-rätten.

Reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2008.

Innehållsförteckning

1	Beslut.....	7
2	Lagtext.....	8
2.1	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	8
2.2	Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	41
2.3	Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.	45
3	Inledning.....	47
3.1	Ärendet och dess beredning.....	47
3.2	Bakgrund och lagrådsremissens förslag.....	47
3.3	Omarbetning av det sjätte mervärdesskattedirektivet.....	50
3.4	Terminologi.....	51
4	Felaktigt mervärdesskattebelopp på faktura.....	52
4.1	Bakgrund och problembeskrivning.....	52
4.1.1	Mervärdesskatteutredningens förslag.....	53
4.1.2	Remissinstansernas syn på Mervärdesskatteutredningens förslag.....	53
4.2	Gällande rätt.....	54
4.2.1	Svensk rätt.....	54
4.2.2	EG:s regler.....	54
4.3	Förslag till ändring.....	56
5	Uttagsbeskattning.....	63
5.1	Uttag av varor och tjänster.....	63
5.1.1	Bakgrund och problembeskrivning.....	63
5.1.2	Svensk rätt.....	64
5.1.3	EG:s regler.....	65
5.1.4	Förslag till ändring.....	66
5.2	Uttag av vissa tjänster på fastighetsområdet.....	71
5.2.1	Bakgrund och problembeskrivning.....	71
5.2.2	Svensk rätt.....	71
5.2.3	EG:s regler.....	74
5.2.4	Förslag till ändring.....	75
6	Definition av begreppet marknadsvärde.....	80
6.1	Förslag till ändring.....	80
7	Mervärdesskatt vid under- och överpristransaktioner.....	82
7.1	Bakgrund och problembeskrivning.....	82
7.1.1	Användning av marknadsvärdet som beskattnings-underlag (omvärdering) med stöd av artikel 27 i sjätte direktivet.....	83
7.1.2	Kommissionens förslag till rationalisering av artikel 27-avvikelser.....	83
7.2	EG:s regler, ”rationaliseringsdirektivet” m.m.	86
7.3	Förslag till ändring.....	88

7.3.1	Omvärdering av beskattningsunderlaget för att motverka att den utgående skatten minskar.....	88
7.3.2	Omvärdering av beskattningsunderlaget för att motverka att rätten till avdrag eller återbetalning av ingående skatt ökar.....	91
7.3.3	Omvärdering förutsätter att säljaren och köparen är förbundna med varandra	94
7.3.4	Omvärdering ska inte ske om ersättningen är marknadsmässigt betingad.....	104
8	Gemenskapsinternt förvärv av nytt transportmedel – uttrycket stadigvarande användning	105
8.1	Bakgrund och problembeskrivning.....	105
8.2	Gällande rätt.....	106
8.2.1	Svensk rätt.....	106
8.2.2	EG:s regler	106
8.3	Förslag till ändring	107
9	Kommuns vidareuthyrning av fastighet till annan myndighet – justering av 3 kap. 3 § ML.....	109
9.1	Bakgrund och problembeskrivning.....	109
9.2	Gällande rätt.....	109
9.2.1	Svensk rätt.....	109
9.2.2	EG:s regler	110
9.3	Förslag till ändring	111
10	Definition av ”samlarföremål” i 3 kap. 23 § ML	112
10.1	Bakgrund och problembeskrivning.....	112
10.2	Gällande rätt.....	112
10.2.1	Svensk rätt.....	112
10.2.2	EG:s regler	113
10.2.3	Skatteverkets ställningstagande	114
10.3	Förslag till ändring	115
11	Införande av en konkurrensregel avseende verksamhet i offentlighetsorgan	116
11.1	Bakgrund och problembeskrivning.....	116
11.2	Gällande rätt.....	117
11.2.1	Svensk rätt.....	117
11.2.2	EG:s regler	117
11.2.3	Mervärdesskatteutredningens förslag	118
11.3	Förslag till ändring	118
12	Export av vissa personbilar och motorcyklar	122
12.1	Bakgrund och problembeskrivning.....	122
12.2	Gällande rätt.....	123
12.2.1	Svensk rätt.....	123
12.2.2	EG:s regler	125
12.3	Förslag till ändring	125
13	Export av varor vid hämtköp.....	129
13.1	Bakgrund och problembeskrivning.....	129
13.2	Gällande rätt.....	129

	13.2.1	Svensk rätt.....	129
	13.2.2	EG:s regler	130
	13.2.3	Skatteverkets ställningstagande	131
	13.3	Förslag till ändring	132
14		Slopad avdragsbegränsning i viss verksamhet på kulturområdet..	133
	14.1	Bakgrund och problembeskrivning.....	133
	14.2	Gällande rätt.....	134
	14.2.1	Svensk rätt.....	134
	14.2.2	EG:s regler	134
	14.3	Förslag till ändring	135
15		Vinstmarginalbeskattning i samband med omsättning av nya transportmedel	137
	15.1	Bakgrund och problembeskrivning.....	137
	15.2	Gällande rätt.....	138
	15.2.1	Svensk rätt.....	138
	15.2.2	EG:s regler	139
	15.3	Förslag till ändring	141
16		Rätt till återbetalning vid omsättning av finansiella tjänster till person etablerad utanför EU	142
	16.1	Bakgrund och problembeskrivning.....	142
	16.2	Gällande rätt.....	143
	16.2.1	Svensk rätt.....	143
	16.2.2	EG:s regler	144
	16.3	Förslag till ändring	144
17		Justering av reglerna om återbetalning av mervärdesskatt till diplomater m.fl.	145
	17.1	Bakgrund och problembeskrivning.....	145
	17.2	Gällande rätt.....	146
	17.2.1	Svensk rätt.....	146
	17.2.2	EG:s regler och annan internationell rätt	148
	17.3	Förslag till ändring	148
18		Innehållet i kreditnota.....	149
	18.1	Bakgrund och problembeskrivning.....	149
	18.2	Förslag till ändring	151
19		Redovisning av mervärdesskatt vid omsättning av bygg- och anläggningstjänster	152
	19.1	Bakgrund och problembeskrivning.....	152
	19.1.1	Mervärdesskatteutredningens förslag	154
	19.1.2	Remissinstansernas syn på Mervärdesskatteutredningens förslag	154
	19.2	Gällande rätt.....	155
	19.2.1	Mervärdesskattelagen (1994:200)	155
	19.2.2	Redovisning enligt god redovisningssed	160
	19.2.3	EG:s regler	165
	19.3	Förslag till ändring	167
	19.3.1	Tidpunkt för redovisning av mervärdesskatt i bygg- och anläggningsverksamhet.....	167

19.3.2	Faktureringskyldighet vid viss omsättning till privatpersoner samt vid förskott och a conton i bygg- och anläggningsverksamhet	179
20	Krav på faktura för avdragsrätt vid omvänd skattskyldighet	181
20.1	Gällande rätt	181
20.1.1	Svensk rätt	181
20.1.2	EG:s regler	182
20.2	Förslag till ändring	183
21	Frihet från skatt vid återimport av vara m.m.	187
21.1	Bakgrund och problembeskrivning	187
21.2	Gällande rätt	187
21.2.1	Svensk rätt	187
21.2.2	EG-rätt	188
21.3	Förslag till ändring	189
22	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	192
23	Statsfinansiella och andra effekter	195
24	Författningskommentar	205
24.1	Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)	205
24.2	Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)	226
24.3	Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.	227
Bilaga 1	Promemorians lagförslag	229
Bilaga 2	Förteckning över remissinstanser till promemorian om mervärdesskatt vid under- och överpristransaktioner, med flera frågor om mervärdesskatt	266

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200),
2. lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483),
3. lag om ändring i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import,
m.m.

2 Lagtext

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

Härigenom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)¹

dels att 8 kap. 13 a § ska upphöra att gälla,

dels att nuvarande 7 kap. 3 a § ska betecknas 7 kap. 3 d §,

dels att den nya 7 kap. 3 d § ska ha följande lydelse,

dels att 1 kap. 1, 3 och 18 §§, 2 kap. 2, 5, 7 och 8 §§, 2 a kap. 3 §, 3 kap. 3, 23, 24 och 30 f §§, 4 kap. 7 §, 5 kap. 9 §, 7 kap. 3, 4, 5 och 11 §§, 8 kap. 4, 7, 13, 17 och 19 §§, 8 a kap. 2, 3 och 6 §§, 9 kap. 8 §, 9 a kap. 1 §, 10 kap. 8, 11 och 12 §§, 11 kap. 1, 3, 8 och 10 §§, 13 kap. 9, 13, 14, 20 och 26 §§ samt 19 kap. 1 § ska ha följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas 13 nya paragrafer, 1 kap. 2 e, 3 a och 9 §§, 7 kap. 3 a–3 c och 3 e–3 i §§, 13 kap. 27 och 28 §§, samt närmast före 13 kap. 27 § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

1 §

Mervärdesskatt *skall* betalas till staten enligt denna lag

Mervärdesskatt *ska* betalas till staten enligt denna lag

1. vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet,

2. vid skattepliktigt gemenskapsinternt förvärv av varor som är lös egendom, om inte omsättningen är gjord inom landet, eller

3. vid sådan import av varor till landet som är skattepliktig.

Vad som utgör omsättning eller import anges i 2 kap. Vad som utgör gemenskapsinternt förvärv anges i 2 a kap. Huruvida skatteplikt föreligger för en omsättning, ett gemenskapsinternt förvärv eller import anges i 3 kap. Vad som är yrkesmässig verksamhet anges i 4 kap. I vilka fall en omsättning anses ha gjorts inom landet anges i 5 kap.

Ett belopp som anges på faktura eller liknande handling och som anges vara mervärdesskatt utan att vara det enligt denna lag ska också betalas till staten.

2 e §

Den som anger ett belopp på en faktura eller liknande handling i sådant fall som avses i 1 § tredje stycket är betalningsskyldig för beloppet.

¹ Lagen omtryckt 2000:500.

3 §

Skyldigheten att betala skatt enligt 1 § vid omsättning inträder när varan har levererats eller tjänsten har tillhandahållits eller när varan eller tjänsten har tagits i anspråk genom uttag. Om dessförinnan den som omsätter varan eller tjänsten får ersättning helt eller delvis för en beställd vara eller tjänst, inträder skattskyldigheten i stället när ersättningen inflyter kontant eller på annat sätt kommer den som omsätter varan eller tjänsten till godo.

Vid omsättning av bygg- och anläggningstjänster, inklusive varor som har samband med sådana bygg- och anläggningstjänster, inträder i stället skyldigheten att betala skatt när faktura har utfärdats. Om någon faktura inte har utfärdats när betalning erhålls, eller om faktura inte har utfärdats inom den tid som anges i 11 kap. 3 § andra stycket, inträder skattskyldigheten enligt vad som sägs i första stycket.

Med leverans av en vara förstås att varan avlämnas eller att den sänds till en köpare mot postförskott eller efterkrav.

Bestämmelsen i första stycket andra meningen gäller endast om omsättningen är skattepliktig när ersättningen kommer den som omsätter varan eller tjänsten till godo.

3 a §

När omsättningen avser en personbil eller motorcykel som vid leveransen är tillfälligt registrerad enligt 23 § första stycket 1 lagen (2001:558) om vägtrafikregister och fordonet levereras till en fysisk person, som är bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat land än ett EG-land, som avser att föra fordonet till en plats utanför EG, inträder i stället för vad som föreskrivs i 3 § skyldigheten att betala skatt vid utgången av den sjätte månaden efter den månad då fordonet levererades.

9 §

Med marknadsvärde förstås hela det belopp som köparen av en vara eller tjänst, i samma försäljningsled som det där omsättningen av varan eller tjänsten äger rum, vid

tidpunkten för omsättningen och i fri konkurrens, skulle få betala till en oberoende säljare inom landet för att få denna vara eller tjänst.

Om ingen jämförbar omsättning av varor eller tjänster kan fastställas, utgörs marknadsvärdet

1. när det gäller varor, av ett belopp som inte understiger inköpspriset för varorna eller för liknande varor eller, om inköpspris saknas, självkostnadspriset, fastställt vid tidpunkten för transaktionen, eller

2. när det gäller tjänster, av ett belopp som inte understiger näringsidkarens kostnad för att utföra tjänsten.

18 §

Med *investeringsguld* förstås

1. guld i form av en tacka eller platta med en vikt som godtas på någon av marknaderna för sådant guld och med en finhalt av minst 995 tusendelar, oavsett om guldets representeras av värdepapper eller inte,

2. guldmynt som

– har en finhalt av minst 900 tusendelar,

– är präglade efter år 1800,

– är eller har varit gällande betalningsmedel i ursprungslandet, och

inte överstiger *det öppna* marknadsvärdet för guldinnehållet i myntet med mer än 80 %.

– normalt säljs till ett pris som inte överstiger marknadsvärdet för guldinnehållet i myntet med mer än 80 %.

Små tackor eller plattor med en vikt av 1 gram eller mindre omfattas inte av första stycket 1.

Guldmynt som omfattas av den förteckning som årligen offentliggörs i C-serien av Europeiska gemenskapens officiella tidning *skall* anses uppfylla kriterierna i första stycket 2 under hela det år förteckningen gäller.

Guldmynt enligt denna paragraf *skall* inte anses omsatta på grund av det numismatiska värdet.

Guldmynt som omfattas av den förteckning som årligen offentliggörs i C-serien av Europeiska gemenskapens officiella tidning *ska* anses uppfylla kriterierna i första stycket 2 under hela det år förteckningen gäller.

Guldmynt enligt denna paragraf *ska* inte anses omsatta på grund av det numismatiska värdet.

2 kap.

2 §

Med *uttag av vara* förstås att den som är skattskyldig

1. *tillgodogör sig en vara ur verksamheten för privat ändamål,*

2. *överlåter en vara till någon*

1. *tar ut en vara ur sin verksamhet*

– *för sitt eget eller personalens*

annan utan ersättning eller mot ersättning som understiger ett värde beräknat enligt 7 kap. 3 § 2 a och sådan nedsättning inte är marknadsmässigt betingad, eller

3. för över en vara från en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9–13 §§ till en verksamhet som inte alls eller endast delvis medför skattskyldighet eller sådan rätt till återbetalning.

privata bruk,

– för överlåtelse av varan utan ersättning, eller

– mer generellt, för andra ändamål än den egna verksamheten, eller

2. för över en vara från en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9–13 §§ till en verksamhet som inte alls eller endast delvis medför skattskyldighet eller sådan rätt till återbetalning.

5 §

Med uttag av tjänst förstås att den skattskyldige

1. utför, *låter utföra* eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst *åt sig själv eller sin personal för privat ändamål eller för annat rörelsefrämmande ändamål*, om tjänsten tillhandahålls utan ersättning *eller mot ersättning som understiger ett värde beräknat enligt 7 kap. 3 § 2 b och sådan nedsättning inte är marknadsmässigt betingad*,

2. använder eller låter *någon annan* använda en tillgång som hör till verksamheten för privat ändamål *eller för annat rörelsefrämmande ändamål*, om den skattskyldige haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ av den ingående skatten vid förvärvet av varan, eller

3. för privat ändamål själv använder eller låter någon annan använda en personbil eller motorcykel som utgör en tillgång i eller har förhyrts för verksamheten och den skattskyldige har haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ av den ingående skatten vid förvärvet

1. utför eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst *för sitt eget eller personalens privata bruk eller, mer generellt, för andra ändamål än den egna verksamheten*, om tjänsten tillhandahålls utan ersättning,

2. använder eller låter *personalen* använda en vara som hör till verksamheten för privat bruk *eller, mer generellt, använder en sådan vara för andra ändamål än den egna verksamheten, om omsättningen eller importen av varan undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § eller om den skattskyldige haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ av den ingående skatten vid förvärvet, tillverkningen eller förhyrningen* av varan, eller

3. för privat bruk själv använder eller låter någon annan använda en personbil eller motorcykel som utgör en tillgång i eller har förhyrts för verksamheten och den skattskyldige har haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ av den ingående skatten vid förvärvet, *till-*

eller, i fråga om förhyrning, av hela den ingående skatten som hänför sig till hyran.

Första stycket 2 och 3 gäller endast om värdet av användandet är mer än ringa.

Med uttag av tjänst förstås även att den skattskyldige utför eller förvärvar sådana tjänster som anges i andra stycket och tillför dem en egen fastighet som enligt inkomstskattelagen (1999:1229) utgör lagertillgång i byggnadsrörelse, om han i byggnadsrörelsen både tillhandahåller tjänster åt andra (byggnadsentreprenader) och utför tjänster på sådana egna fastigheter.

Första stycket gäller

1. byggnads- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll, och

2. ritning, projektering, konstruktion eller andra jämförliga tjänster.

Första stycket gäller också om tjänsterna utförs av den skattskyldige på en egen fastighet som utgör tillgång i rörelsen men inte är en sådan lagertillgång som avses i första stycket. Vad nu sagts gäller dock inte om tjänsterna hänför sig till en del av fastigheten som används i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §.

verkningen eller, i fråga om förhyrning, av hela den ingående skatten som hänför sig till hyran.

7 §

Med uttag av tjänst förstås även att den skattskyldige utför eller förvärvar sådana tjänster som anges i andra stycket och tillför dem *en lägenhet som han innehar med hyresrätt eller bostadsrätt* eller en egen fastighet som enligt inkomstskattelagen (1999:1229) utgör lagertillgång i byggnadsrörelse, om han i byggnadsrörelsen både tillhandahåller tjänster åt andra (byggnadsentreprenader) och utför tjänster på sådana *lägenheter* eller egna fastigheter. *Det samma gäller om tjänsterna utförs av den skattskyldige på en lägenhet som han innehar med hyresrätt eller bostadsrätt eller en egen fastighet, som utgör tillgång i byggnadsrörelsen men inte är en sådan lagertillgång som avses i första meningen.*

1. bygg- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll, och

Första stycket gäller inte om tjänsterna hänför sig till en del av lägenheten eller fastigheten, som används i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §.

8 §

Med uttag av tjänst förstås vidare att en fastighetsägare utför sådana tjänster som anges i andra stycket på en egen fastighet som utgör

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 jämförliga tjänster, och

3. lokalstädning, fönsterputsning, renhållning och annan fastighetskötsel.

tillgång i en yrkesmässig verksamhet som varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §. Detta gäller dock endast om de nedlagda lönekostnaderna för tjänsterna under beskattningsåret överstiger 150 000 kronor, inräknat skatter och avgifter som grundas på lönekostnaderna.

1. bygg- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll,

Vad som sägs i första stycket gäller också hyresgäst och bostadsrättshavare som utför sådana tjänster som anges i andra stycket 1 och 2 på en lägenhet som han innehar med hyresrätt eller bostadsrätt, om lägenheten innehas i en yrkesmässig verksamhet som varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §.

Om en fastighet ägs av en näringsidkare som ingår i en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § *skall* gruppen anses som fastighetsägare vid tillämpning av denna paragraf.

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

2 a kap.

3 §²

En vara *skall* anses förvärvad enligt 2 § 1, om förvärvet avser

1. ett sådant nytt transportmedel som anges i 1 kap. 13 a § *och transportmedlet skall användas stadigvarande här i landet,*

En vara *ska* anses förvärvad enligt 2 § 1, om förvärvet avser

1. ett sådant nytt transportmedel som anges i 1 kap. 13 a §,

² Senaste lydelse 2002:1004.

2. en sådan punktskattepliktig vara som anges i 1 kap. 13 b § och köparen är en näringsidkare eller en juridisk person som inte är näringsidkare, eller

3. en annan vara än ett nytt transportmedel eller en punktskattepliktig vara och förvärvet görs av en sådan köpare som anges i andra stycket från en säljare som är skattskyldig till mervärdesskatt i ett annat EG-land.

Första stycket 3 avser köpare som är

1. näringsidkare vars verksamhet medför rätt till avdrag för ingående skatt eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1 § andra stycket eller 9–13 §§ av sådan skatt, eller

2. näringsidkare vars verksamhet inte medför någon avdragsrätt eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ eller juridiska personer som inte är näringsidkare, under förutsättning

– att det sammanlagda värdet av hans skattepliktiga förvärv av andra varor än nya transportmedel eller punktskattepliktiga varor under det löpande eller det föregående kalenderåret överstiger 90 000 kronor, eller

– att köparen omfattas av ett sådant beslut som anges i 4 §.

3 kap.

3 §³

Undantaget enligt 2 § omfattar inte

1. upplåtelse eller överlåtelse av verksamhetstillbehör,

2. omsättning av växande skog, odling och annan växtlighet utan samband med överlåtelse av marken,

3. upplåtelse eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att ta jord, sten eller andra naturprodukter samt rätt till jakt, fiske eller bete,

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

5. upplåtelse av parkeringsplatser i parkeringsverksamhet,

6. upplåtelse för fartyg av hamnar eller för luftfartyg av flygplatser,

7. upplåtelse av förvaringsboxar,

8. upplåtelse av utrymmen för reklam eller annonsering på fastigheter,

9. upplåtelse för djur av byggnader eller mark,

10. upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik,

11. korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning, och

12. upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtrafik till trafikoperatörer.

Undantaget enligt 2 § gäller inte heller när en fastighetsägare, ett konkursbo eller en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller som medför rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11 eller 12 § helt eller

Undantaget enligt 2 § gäller inte heller när en fastighetsägare, ett konkursbo eller en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller som medför rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11 eller 12 § helt eller

³ Senaste lydelse 2000:1358.

delvis hyr ut en sådan byggnad eller annan anläggning, som utgör fastighet. Uthyrning till staten, en kommun eller ett kommunalförbund är skattepliktig även om uthyrningen sker för en verksamhet som inte medför sådan skyldighet eller rätt. Skatteplikt föreligger dock inte för uthyrning till en kommun eller ett kommunalförbund, om fastigheten vidareuthyrs av kommunen eller kommunalförbundet för användning i en verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11 eller 12 § eller om uthyrningen avser stadigvarande bostad. Vad som har sagts om uthyrning gäller även för upplåtelse av bostadsrätt.

delvis hyr ut en sådan byggnad eller annan anläggning, som utgör fastighet. Uthyrning till staten, en kommun eller ett kommunalförbund är skattepliktig även om uthyrningen sker för en verksamhet som inte medför sådan skyldighet eller rätt. Skatteplikt föreligger dock inte för uthyrning till en kommun eller ett kommunalförbund, om fastigheten vidareuthyrs av kommunen eller kommunalförbundet för användning i en verksamhet *som bedrivs av någon annan än staten, en kommun eller ett kommunalförbund och* som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11 eller 12 § eller om uthyrningen avser stadigvarande bostad. Vad som har sagts om uthyrning gäller även för upplåtelse av bostadsrätt.

Andra stycket tillämpas också

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

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

23 §

Från skatteplikt undantas omsättning av följande slag av varor och tjänster:

1. sedlar och mynt som *är gällande* betalningsmedel, *dock inte* samlarföremål,

1. sedlar och mynt som *används* som *lagligt* betalningsmedel, *med undantag av* samlarföremål, *det vill säga guld-, silver- eller andra metallmynt eller sedlar som normalt inte används som lagligt betalningsmedel eller som är av numismatiskt intresse,*

2. läkemedel som lämnas ut enligt recept eller säljs till sjukhus eller förs in i landet i anslutning till sådan utlämning eller försäljning,

3. modersmjölk, blod eller organ från människor,
4. flygbensin och flygfotogen,
5. lotterier, inräknat vadhållning och andra former av spel,
6. tjänster som avser gravöppning eller gravskötsel på allmän begravningsplats när tjänsten tillhandahålls av huvudmannen för eller innehavaren av begravningsplatsen, och
7. guld som levereras till Sveriges riksbank.

24 §

Från skatteplikt undantas överlåtelse av andra tillgångar än omsättningstillgångar, om

1. den som överlåter tillgången kan visa att han varken har haft någon rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ av ingående skatt vid förvärvet av tillgången eller vid mera betydande förvärv av varor eller tjänster som tillförts tillgången, eller

2. överföring av tillgången från en verksamhet till en annan verksamhet har medfört skattskyldighet enligt 2 kap. 2 § 3.

2. överföring av tillgången från en verksamhet till en annan verksamhet har medfört skattskyldighet enligt 2 kap. 2 § 2.

Vid tillämpning av första stycket anses som omsättningstillgångar inte tillgångar som är avsedda att förbrukas i en verksamhet.

Undantaget från skatteplikt enligt denna paragraf omfattar inte försäkringsföretags överlåtelse av tillgångar som övertagits i samband med skadereglering och inte heller finansieringsföretags överlåtelse av tillgångar som företaget har återtagit med stöd av ett av företaget övertaget köpeavtal. Undantaget gäller inte heller om den omsättning genom vilken den skattskyldige förvärvat varan eller, om varan förts in till landet av den skattskyldige, importen undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 21 §.

30 f §⁴

Från skatteplikt undantas gemenskapsinterna förvärv av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter, om varorna har sålts av en skattskyldig återförsäljare och omsättningen har beskattats i det EG-land där transporten till Sverige påbörjats enligt bestämmelser som motsvarar dem i artikel 26 a i rådets sjätte direktiv (77/388/EEG) av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund.

Från skatteplikt undantas gemenskapsinterna förvärv av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter, om varorna har sålts av en skattskyldig återförsäljare och omsättningen har beskattats i det EG-land där transporten till Sverige påbörjats enligt bestämmelser som motsvarar dem i artiklarna 312–325 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

⁴ Senaste lydelse 2003:1134.

4 kap.

7 §

En omsättning som avses i 6 § utgör dock inte yrkesmässig verksamhet, om omsättningen

1. ingår som ett led i myndighetsutövning, eller
2. avser bevis, protokoll eller motsvarande avseende myndighetsutövning.

En omsättning enligt första stycket ska ändå utgöra yrkesmässig verksamhet för staten, ett statligt affärsverk eller en kommun om behandlingen av omsättningen som icke yrkesmässig verksamhet skulle leda till betydande snedvridning av konkurrensen.

Omhändertagande och förstöring av avfall och föroreningar samt avloppsrening är att anse som yrkesmässig verksamhet även i sådana fall som avses i första stycket, under förutsättning att åtgärderna utförs mot ersättning.

5 kap.

9 §⁵

En omsättning enligt 2, 2 a, 2 b eller 3 § av en vara anses som en omsättning utomlands, om

1. säljaren levererar varan till en plats utanför EG,
2. direkt utförsel av varan till en plats utanför EG ombesörjs av en speditör eller fraktförare,
3. en utländsk företagare förvärvar varan för sin verksamhet i utlandet och hämtar den *här i landet* för direkt utförsel till en plats utanför EG,
3. en utländsk företagare förvärvar varan för sin verksamhet i utlandet och hämtar den för direkt utförsel till en plats utanför EG,

4. varan levereras till ett fartyg eller ett luftfartyg i utrikes trafik för bruk ombord på ett sådant fartyg eller luftfartyg eller för sådan omsättning som anges i 1 § tredje stycket,

4 a. varan levereras till ett fartyg eller luftfartyg i de fall som avses i 2 b § för försäljning ombord och avser sådana livsmedel som anges i artikel 2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002 av den 28 januari 2002 om allmänna principer och krav för livsmedelslagstiftning, om inrättande av Europeiska myndigheten för livsmedels-säkerhet och om förfaranden i frågor som gäller livsmedelssäkerhet, dock inte punktskattepliktiga varor,

5. varan omsätts på fartyg eller luftfartyg i de fall som avses 2 b § för konsumtion ombord,

6. det är fråga om en leverans av varor av de slag som avses i 3 § lagen (1999:445) om exportbutiker och varorna är avsedda för försäljning i en sådan butik,

6 a. det är fråga om en sådan försäljning som avses i 1 § andra stycket lagen om exportbutiker,

⁵ Senaste lydelse 2006:823.

7. varan är en personbil eller motorcykel som vid leveransen är tillfälligt registrerad enligt 23 § första stycket 1, 2 eller 3 lagen (2001:558) om vägtrafikregister, eller

8. varan levereras här i landet till en fysisk person som är bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat land än ett EG-land, under förutsättning att

a. ersättningen utgör minst 200 kronor, och

b. säljaren kan visa att köparen har medfört varan vid resa till en plats utanför EG före utgången av tredje månaden efter den månad under vilken leveransen av varan gjordes.

Vid leverans av en vara inom landet till en fysisk person som är bosatt i Norge eller på Åland anses omsättningen som en omsättning utomlands endast om

1. leveransen avser en vara eller en grupp av varor som normalt utgör en helhet och ersättningen utgör minst 1 000 kronor efter avdrag för skatt enligt denna lag som hänför sig till ersättningen och

2. säljaren kan visa att köparen i nära anslutning till leveransen fört in varan eller varorna till Norge eller till Åland och därvid enligt tullräkning eller liknande handling betalat skatt motsvarande skatt enligt denna lag.

En leverans av varor till fartyg på linjer mellan Sverige och Norge eller mellan Sverige och Åland *skall* anses som en omsättning utomlands endast om leveransen inte strider mot 5 och 6 §§ lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg.

En leverans som avses i första stycket 4 av punktskattepliktiga varor *skall* anses som en omsättning utomlands endast om leveransen uppfyller de villkor som gäller för proviantering i 7–

7. varan är en personbil eller motorcykel som vid leveransen är tillfälligt registrerad enligt 23 § första stycket 1 lagen (2001:558) om vägtrafikregister, *under förutsättning att*

a) *fordonet levereras till en fysisk person som är bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat land än ett EG-land, och*

b) *säljaren kan visa att fordonet varaktigt förts till en plats utanför EG före utgången av den sjätte månaden efter den månad då fordonet levererades, eller*

8. varan levereras här i landet till en fysisk person som är bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat land än ett EG-land, under förutsättning att

a) ersättningen utgör minst 200 kronor, och

b) säljaren kan visa att köparen har medfört varan vid resa till en plats utanför EG före utgången av tredje månaden efter den månad under vilken leveransen av varan gjordes.

En leverans av varor till fartyg på linjer mellan Sverige och Norge eller mellan Sverige och Åland *ska* anses som en omsättning utomlands endast om leveransen inte strider mot 5 och 6 §§ lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg.

En leverans som avses i första stycket 4 av punktskattepliktiga varor *ska* anses som en omsättning utomlands endast om leveransen uppfyller de villkor som gäller för proviantering i 7–9 §§ lagen om

9 §§ lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg. proviantering av fartyg och luftfartyg.

7 kap.

3 §⁶

Det i 2 § första stycket avsedda värdet utgörs

Om inget annat följer av 3 a–3 c §§ utgörs det i 2 § första stycket första meningen avsedda värdet

1. vid annan omsättning än uttag: av 2 a. vid uttag av varor: av *inköpsvärdet för varorna* eller liknande *varor* eller, om sådant värde saknas, av självkostnadspriset vid tidpunkten för uttaget,

2 a. vid uttag av varor: av *varornas* eller liknande *varors inköpspris* eller, om ett sådant pris saknas, av självkostnadspriset, vid tidpunkten för uttaget,

2 b. vid uttag av tjänster i andra fall än som anges i 4 och 5 §§: kostnaden vid tidpunkten för uttaget för att utföra tjänsten,

2 b. vid uttag av tjänster i andra fall än som anges i 4 och 5 §§: av kostnaden vid tidpunkten för uttaget för att utföra tjänsten,

3. vid förvärv enligt 2 a kap. 2 § 1 eller 2: ersättningen och punktskatt som köparen påförts i ett annat EG-land, och

3. vid förvärv enligt 2 a kap. 2 § 1 eller 2: av ersättningen och punktskatt som köparen påförts i ett annat EG-land, och

4. vid förvärv enligt 2 a kap. 2 § 3 eller 4: *varans inköpsvärde* eller, om ett sådant värde saknas, självkostnadspriset *för varan*.

4. vid förvärv enligt 2 a kap. 2 § 3 eller 4: av *varornas eller liknande varors inköpspris* eller, om ett sådant pris saknas, av självkostnadspriset, *vid tidpunkten för överföringen av varorna*.

3 a §

I sådana fall som avses i 3 § 1 och 3 utgörs det i 2 § första stycket första meningen avsedda värdet av marknadsvärdet respektive marknadsvärdet och punktskatt som köparen påförts i ett annat EG-land, om

1. ersättningen är lägre än marknadsvärdet,

2. köparen inte har full avdragsrätt eller återbetalningsrätt enligt 10 kap. 9–13 §§,

3. säljaren och köparen är förbundna med varandra, och

4. den skattskyldige inte kan göra sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad.

⁶ Senaste lydelse 2002:1004.

3 b §

I sådant fall som avses i 3 § 1 utgörs det i 2 § första stycket första meningen avsedda värdet av marknadsvärdet, om

1. ersättningen är lägre än marknadsvärdet,

2. säljaren inte har full avdragsrätt eller återbetalningsrätt enligt 10 kap. 9–13 §§,

3. omsättningen är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 2 §, 4 §, 8–10 §§, 11–11 a §§, 20 §, 23 § 3 eller 5, 24 § eller 30 g §,

4. säljarens avdragsbelopp med stöd av 8 kap. 13 § första stycket andra meningen bestäms genom att den del av årsomsättningen som medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt enligt 10 kap. 9–13 §§ sätts i relation till den totala årsomsättningen,

5. säljaren och köparen är förbundna med varandra, och

6. säljaren inte kan göra sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad.

3 c §

I sådant fall som avses i 3 § 1 utgörs det i 2 § första stycket första meningen avsedda värdet av marknadsvärdet, om

1. ersättningen är högre än marknadsvärdet,

2. säljaren inte har full avdragsrätt eller återbetalningsrätt enligt 10 kap. 9–13 §§,

3. säljarens avdragsbelopp med stöd av 8 kap. 13 § första stycket andra meningen bestäms genom att den del av årsomsättningen som medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt enligt 10 kap. 9–13 §§ sätts i relation till den totala årsomsättningen,

4. säljaren och köparen är förbundna med varandra, och

5. säljaren inte kan göra sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad.

3 a §⁷

Med ersättning enligt 3 § förstås allt det som säljaren har erhållit eller *skall* erhålla för varan eller tjänsten från köparen eller en tredje part, inbegripet sådana bidrag som är direkt kopplade till priset för varan eller tjänsten.

Med inköpsvärde enligt 3 § förstås det pris som den skattskyldige betalat för att köpa in varorna.

Med kostnad enligt 3 § för att utföra en tjänst förstås den del av de fasta och löpande kostnaderna i rörelsen som belöper på tjänsten.

3 d §

Med ersättning enligt 3–3 c §§ förstås allt det som säljaren har erhållit eller *ska* erhålla för varan eller tjänsten från köparen eller en tredje part, inbegripet sådana bidrag som är direkt kopplade till priset för varan eller tjänsten.

Följande ska anses vara förbundna med varandra vid tillämpningen av 3 a–3 c §§:

1. en fysisk person och hans make eller sambo,

2. en fysisk person och hans eller hans makes eller sambos

a) släktingar i rätt upp- eller nedstigande led,

b) barns make eller sambo,

c) syskon, syskons make eller sambo och deras barn,

d) förälders syskon och dennes make eller sambo, eller

e) kusin och dennes make eller sambo,

3. två fysiska personer mellan vilka det finns andra nära personliga band än sådana som följer av 1 eller 2,

4. moderföretag och dess dotterföretag,

5. dotterföretag till samma moderföretag,

6. två företag i vilka samma person eller personer, eller sådana personer som är förbundna med denne eller dessa enligt 1 eller 2 a–c, äger mer än 90 procent av andelarna, samt deras dotterföretag,

7. ett företag och dess intresseföretag,

8. en fysisk person eller en

⁷ Senaste lydelse 2002:1004.

person som är förbunden med denne enligt 1, 2 eller 3 och ett företag eller dess dotterföretag, som den fysiska personen själv, eller tillsammans med sådan person som är förbunden med denne enligt 1, 2 eller 3, har ett bestämmande inflytande över på grund av innehav av andelar, genom avtal eller på ett annat liknande sätt,

9. ett företag och en ledamot av styrelsen eller motsvarande ledningsorgan hos

- företaget,*
- företagets dotterföretag, eller*
- företagets intresseföretag,*

10. ett dotterföretag och en ledamot av styrelsen eller motsvarande ledningsorgan hos dess moderföretag,

11. ett intresseföretag och en ledamot av styrelsen eller motsvarande ledningsorgan hos företaget som utövar ett betydande inflytande över intresseföretaget, och

12. ett företag och dess anställda, inbegripet anställda hos moder-, dotter-, eller intresseföretag till företaget, samt ett företag och sådana personer som enligt 1 eller 2 a–c är förbundna med dess anställda.

3 e §

Vid tillämpningen av 3 d § tredje stycket avses med barn också styvbarn och fosterbarn.

3 f §

Vid tillämpningen av 3 d § tredje stycket är ett företag moderföretag och en juridisk person dotterföretag, om företaget

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen,

2. äger andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av

rösterna för samtliga andelar,

3. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller

4. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över denna på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar.

Vidare är en juridisk person dotterföretag till moderföretaget, om ett annat dotterföretag till moderföretaget eller moderföretaget tillsammans med ett eller flera andra dotterföretag eller flera andra dotterföretag tillsammans

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen,

2. äger andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar, eller

3. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan.

Om ett dotterföretag äger andelar i en juridisk person och på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över den juridiska personen, är även denna dotterföretag till moderföretaget.

3 g §

Vid tillämpningen av 3 d § tredje stycket gäller följande.

Om ett företag äger andelar i en juridisk person som inte är

dotterföretag och utövar ett betydande inflytande över den juridiska personens driftsmässiga och finansiella styrning samt ägandet utgör ett led i en varaktig förbindelse mellan företaget och den juridiska personen, är den juridiska personen intresseföretag till företaget.

Innehar ett företag minst tjugo procent av rösterna för samtliga andelar i en juridisk person, ska det anses ha sådant inflytande över och sådan förbindelse med denna som avses i första stycket, om inte annat framgår av omständigheterna. Detsamma gäller om företagens dotterföretag eller företaget tillsammans med ett eller flera dotterföretag eller flera dotterföretag tillsammans innehar minst tjugo procent av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen.

3 h §

I de fall som avses i 3 f § första stycket 1–3 och andra stycket samt 3 g § ska sådana rättigheter som tillkommer någon som handlar i eget namn men för en annan fysisk eller juridisk persons räkning anses tillkomma den personen.

Vid bestämmandet av antalet röster i ett dotterföretag eller intresseföretag beaktas inte de andelar i dotterföretaget eller intresseföretaget som innehas av det företaget självt eller av dess dotterföretag. Detsamma gäller andelar som innehas av den som handlar i eget namn men för dotterföretagets eller intresseföretagets eller dess dotterföretags räkning.

3 i §

Vid tillämpningen av 3 f–3 h §§ avses med andelar aktier och andra andelar i juridiska personer.

4 §⁸

Vid uttag i form av användande av personbil för privat bruk enligt 2 kap. 5 § 3 utgörs det i 2 § första stycket första meningen avsedda värdet av det värde som enligt 9 kap. 2 § skattebetalningslagen (1997:483) har bestämts i fråga om tillhandahållandet av bilförmåner åt anställda. När det gäller den skattskyldiges eget nyttjande får Skatteverket på ansökan bestämma det i 2 § första stycket första meningen avsedda värdet enligt de grunder som anges i 9 kap. 2 § skattebetalningslagen. Detsamma gäller i fråga om delägare i handelsbolag.

Vid uttag i form av användande av personbil för privat bruk enligt 2 kap. 5 § *första stycket* 3 utgörs det i 2 § första stycket första meningen avsedda värdet av det värde som enligt 9 kap. 2 § skattebetalningslagen (1997:483) har bestämts i fråga om tillhandahållandet av bilförmåner åt anställda. När det gäller den skattskyldiges eget nyttjande får Skatteverket på ansökan bestämma det i 2 § första stycket första meningen avsedda värdet enligt de grunder som anges i 9 kap. 2 § skattebetalningslagen. Detsamma gäller i fråga om delägare i handelsbolag.

5 §

Vid uttag av sådana tjänster gällande fastigheter som avses i 2 kap. 7 eller 8 § utgörs beskattningsunderlaget av

Vid uttag av sådana tjänster gällande fastigheter, *hyresrätter och bostadsrätter* som avses i 2 kap. 7 eller 8 § utgörs beskattningsunderlaget av

1. de nedlagda kostnaderna,
2. beräknad ränta på kapital, annat än lånat, som är nedlagt i sådant varulager eller sådana andra tillgångar än omsättningstillgångar som används för tjänsterna, samt
3. värdet av arbete som den skattskyldige personligen utfört.

Vid uttag av tjänster som avses i 2 kap. 8 § utgörs beskattningsunderlaget, om den skattskyldige begär det, i stället av lönekostnaderna, inräknat skatter och avgifter som grundas på dessa kostnader.

Vid uttag för försäljning från kiosk eller liknande försäljningsställe ombord på fartyg på linjer mellan Sverige och Norge eller Sverige och Åland av andra varor än sådana som avses i 5 § lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg utgörs beskattningsunderlaget av *inköpsvärdet*.

Vid uttag för försäljning från kiosk eller liknande försäljningsställe ombord på fartyg på linjer mellan Sverige och Norge eller Sverige och Åland av andra varor än sådana som avses i 5 § lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg utgörs beskattningsunderlaget av *inköpspriset*.

11 §

Vid återimport av gemenskapsvaror som reparerats i ett land utanför EG utgörs beskattningsunderlaget av ersättningen för

Vid återimport av gemenskapsvaror som reparerats i ett land utanför EG utgörs beskattningsunderlaget av ersättningen för

⁸ Senaste lydelse 2003:659.

reparationen samt tull och statliga skatter eller avgifter, utom skatt enligt denna lag, som tas ut med anledning av importen.

reparationen samt tull och statliga skatter eller avgifter, utom skatt enligt denna lag, som tas ut med anledning av importen. *Om den tidigare exporten av varorna har medfört en rätt till återbetalning av mervärdesskatt eller om varorna annars inte har blivit belagda med mervärdesskatt på grund av den tidigare exporten ingår även varornas värde vid exporten i beskattningsunderlaget.*

8 kap.

4 §

Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får också göra avdrag

1. om den skattskyldige från någon annan skattskyldig eller någon som har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ har övertagit verksamheten eller en del av den: för den ingående skatt som hänför sig till den tidigare ägarens förvärv för verksamheten, om den tidigare ägaren inte har gjort avdrag för eller fått återbetalning av den ingående skatten men skulle ha varit berättigad till sådant avdrag eller sådan återbetalning om han hade fortsatt att driva verksamheten,

2. om den skattskyldige är delägare i en samfällighet för vattenreglering, väghållning eller liknande ändamål och den fastighet som ingår i samfälligheten används i den verksamhet som medför skattskyldighet: för den ingående skatt som hänför sig till samfällighetens förvärv, dock endast till den del som svarar mot hans andel i samfälligheten,

3. om den skattskyldige vid leverans av en vara till honom har betalat skatt vid importen av varan utan att han varit skattskyldig för importen eller han har betalat ersättning för denna skatt till den som haft sådan skattskyldighet: för den skatt som Tullverket tagit ut, dock endast under förutsättning att leverantören inte är skattskyldig enligt denna lag för annat än importen och den skattskyldige skulle ha haft avdragsrätt om han själv hade varit skattskyldig för importen,

4. om den skattskyldige köper en fastighet och fastigheten i säljarens byggnadsrörelse har tillförts tjänster, vilkas tillförande utgör skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 §, utan att fastigheten därefter har tagits i bruk av säljaren: för den utgående skatt som säljaren har redovisat eller *skall* redovisa för uttagen,

4. om den skattskyldige köper en fastighet, *hyresrätt eller en bostadsrätt till en lägenhet* och fastigheten *eller lägenheten* i säljarens byggnadsrörelse har tillförts tjänster, vilkas tillförande utgör skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 §, utan att fastigheten *eller lägenheten* därefter har tagits i bruk av säljaren: för den utgående skatt som säljaren har redovisat eller *ska* redovisa för uttagen,

5. om den skattskyldige är ett företag som ingår i en koncern och tillhandahålls en tjänst av ett företag som ingår i samma koncern utan att det senare företaget är skattskyldigt eller har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§: för den ingående skatt som hänför sig till det sistnämnda företagens förvärv eller import för tillhandahållande av tjänsten, dock endast om det skattskyldiga företaget hade haft avdragsrätt vid ett sådant förvärv eller en sådan import, eller

6. om den skattskyldige är en fastighetsägare som i sin byggnadsrörelse tillfört en fastighet tjänster som utgör skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 § och fastigheten därefter tas i bruk av fastighetsägaren i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §: för den utgående skatt som fastighetsägaren har redovisat eller skall redovisa för uttagen.

Vid tillämpningen av första stycket 5 skall endast moderföretag och helägda dotterbolag anses ingå i samma koncern. Moderföretaget kan vara ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller en svensk ömsesidig skadeförsäkringsanstalt. Som helägt dotterbolag räknas svenskt aktiebolag i vilket moderföretaget äger mer än nio tiondelar av aktierna. Då ett eller flera helägda dotterbolag i sin tur äger mer än nio tiondelar av aktierna i ett annat svenskt bolag, räknas även det bolaget som helägt dotterbolag.

Vid fastighetsförvärv enligt 4 § första stycket 4 uppgår den ingående skatten till den där angivna utgående skatten hos säljaren.

6. om den skattskyldige i sin byggnadsrörelse tillfört en egen fastighet eller en lägenhet som han innehar med hyresrätt eller bostadsrätt tjänster som utgör skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 § och fastigheten eller lägenheten därefter tas i bruk av den skattskyldige i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §: för den utgående skatt som fastighetsägaren, hyresgästen eller bostadsrättshavaren har redovisat eller ska redovisa för uttagen.

Vid tillämpningen av första stycket 5 ska endast moderföretag och helägda dotterbolag anses ingå i samma koncern. Moderföretaget kan vara ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller en svensk ömsesidig skadeförsäkringsanstalt. Som helägt dotterbolag räknas svenskt aktiebolag i vilket moderföretaget äger mer än nio tiondelar av aktierna. Då ett eller flera helägda dotterbolag i sin tur äger mer än nio tiondelar av aktierna i ett annat svenskt bolag, räknas även det bolaget som helägt dotterbolag.

7 §

Vid förvärv enligt 4 § första stycket 4 uppgår den ingående skatten till den där angivna utgående skatten hos säljaren.

13 §

I de fall den ingående skatten endast delvis avser förvärv eller import som medför avdragsrätt eller avser förvärv eller import som

I de fall den ingående skatten endast delvis avser förvärv eller import som medför avdragsrätt eller avser förvärv eller import som

görs gemensamt för flera verksamheter, av vilka någon inte medför skattskyldighet, eller görs för en verksamhet som endast delvis medför skattskyldighet får avdrag göras endast för skatten på den del av ersättningen eller *inköpsvärdet* som hänför sig till den del av förvärvet eller importen som medför avdragsrätt respektive hänför sig till verksamhet som medför skattskyldighet. Om denna del inte kan fastställas, får avdragsbeloppet i stället bestämmas genom uppdelning efter skälig grund.

Första stycket gäller inte om annat följer av 14 eller 16 §.

17 §⁹

Vid förvärv från någon som är skattskyldig *skall* avdragsrätten styrkas genom faktura.

Vid förvärv från någon som är skattskyldig *eller om förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2–5 ska* avdragsrätten styrkas genom faktura.

Om det finns särskilda skäl kan, när förvärvaren är skattskyldig, avsteg medges från kravet enligt första stycket om den skattskyldige kan styrka avdragsrätten genom annan tillgänglig dokumentation. Detta gäller dock inte i de fall förvärvaren av varan eller tjänsten är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 5.

19 §¹⁰

Vid förvärv av en fastighet *skall* den ingående skatten enligt 4 § första stycket 4 eller 9 kap. 8 § andra stycket 2 styrkas genom en av överlåtaren utfärdad handling i pappersform eller i elektronisk form. Överlåtaren är skyldig att utfärda en sådan handling om förvärvaren begär det.

Om handlingen utfärdas på grund av överlåtelse som avses i 4 § första stycket 4, *skall* den inne-

Vid förvärv av en fastighet, *hyresrätt eller bostadsrätt ska* den ingående skatten enligt 4 § första stycket 4 eller 9 kap. 8 § andra stycket 2 styrkas genom en av överlåtaren utfärdad handling i pappersform eller i elektronisk form. Överlåtaren är skyldig att utfärda en sådan handling om förvärvaren begär det.

Om handlingen utfärdas på grund av överlåtelse som avses i 4 § första stycket 4, *ska* den inne-

⁹ Senaste lydelse 2003:1134.

¹⁰ Senaste lydelse 2003:1134.

hålla uppgift om den utgående skatt som överlåtaren har redovisat eller *skall* redovisa för gjorda skattepliktiga uttag av tjänster på fastigheten.

Om handlingen utfärdas på grund av överlåtelse som avses i 9 kap. 8 § andra stycket 2, *skall* den innehålla uppgift om den ingående skatt som hänför sig till ny-, till- eller ombyggnad och som överlåtaren inte har dragit av.

Utöver de uppgifter som anges i andra och tredje styckena *skall* den handling som avses där innehålla uppgift om

1. överlåtarens och förvärvarens namn och adress eller någon annan uppgift genom vilken de kan identifieras,
2. transaktionens art,
3. överlåtarens registreringsnummer till mervärdesskatt eller, då denne inte är registrerad, person- eller organisationsnummer om det finns ett sådant och annars en likvärdig uppgift, och
4. övrigt som kan ha betydelse för bedömningen av skattskyldigheten och förvärvarens avdragsrätt eller rätt till återbetalning.

hålla uppgift om den utgående skatt som överlåtaren har redovisat eller *ska* redovisa för gjorda skattepliktiga uttag av tjänster på fastigheten, *hyresrätten eller bostadsrätten*.

Om handlingen utfärdas på grund av överlåtelse som avses i 9 kap. 8 § andra stycket 2, *ska* den innehålla uppgift om den ingående skatt som hänför sig till ny-, till- eller ombyggnad och som överlåtaren inte har dragit av.

Utöver de uppgifter som anges i andra och tredje styckena *ska* den handling som avses där innehålla uppgift om

8 a kap.

2 §

Med *investeringsvaror* avses:

1. maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar vars värde minskar, om den ingående skatten på anskaffningskostnaden för tillgången uppgår till minst 50 000 kronor,

2. fastigheter som varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad, om den ingående skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kronor,

3. fastigheter som tillförts varor och tjänster genom skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 §, om avdrag för ingående skatt medgetts enligt 8 kap. 4 § 4 eller 6 med minst 100 000 kronor, och

4. bostadsrätt eller hyresrätt till en *lokal*, om bostadsrättshavaren eller hyresgästen utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av *lokalen* och om skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kronor.

3. fastigheter *och lägenheter som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt*, som tillförts varor och tjänster genom skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 §, om avdrag för ingående skatt medgetts enligt 8 kap. 4 § *första stycket* 4 eller 6 med minst 100 000 kronor, och

4. bostadsrätt eller hyresrätt till en *lägenhet*, om bostadsrättshavaren eller hyresgästen utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av *lägenheten* och om skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kronor.

Har under ett beskattningsår både en åtgärd som avses i första stycket 2 företagits och ett avdrag enligt första stycket 3 gjorts eller mer än en åtgärd företagits eller ett avdrag gjorts *skall* vid tillämpning av beloppsgränsen åtgärderna och avdragen läggas samman. *Åtgärder* som avses i första stycket 4 *skall* på motsvarande sätt läggas samman med andra åtgärder som *avses* i samma *punkt*.

Verksamhetstillbehör *skall* vid tillämpning av bestämmelserna i detta kapitel anses som tillgångar som avses i första stycket 1.

Har under ett beskattningsår *avseende en viss fastighet* både en åtgärd som avses i första stycket 2 företagits och ett avdrag enligt första stycket 3 gjorts eller mer än en åtgärd företagits eller ett avdrag gjorts *ska* vid tillämpning av beloppsgränsen åtgärderna och avdragen läggas samman. *Avdrag och åtgärder* som avses i första stycket 3 och 4 *ska* på motsvarande sätt läggas samman med andra *avdrag och åtgärder* som *avser* samma *hyresrätt eller bostadsrätt*.

Verksamhetstillbehör *ska* vid tillämpning av bestämmelserna i detta kapitel anses som tillgångar som avses i första stycket 1.

3 §¹¹

Vad som i 4 § första stycket 3 och 4, 6 § fjärde stycket, 7 § fjärde stycket samt 12 och 13 §§ sägs om fastigheter gäller även hyresrätter och bostadsrätter. Rättighet och skyldighet att jämka vid överlåtelse och ändrad användning samt övertagande av sådan rätt och skyldighet gäller i dessa fall hyresgäst eller bostadsrättshavare. Detsamma gäller när en hyresgäst eller en bostadsrättshavare erhållit avdragsrätt på grund av bestämmelserna i 8 kap. 4 § 5.

Vad som i 4 § första stycket 3, 4 och 5, 6 § fjärde stycket, 7 § fjärde stycket samt 12 och 13 §§ sägs om fastigheter gäller även hyresrätter och bostadsrätter. Rättighet och skyldighet att jämka vid överlåtelse och ändrad användning samt övertagande av sådan rätt och skyldighet gäller i dessa fall hyresgäst eller bostadsrättshavare. Detsamma gäller när en hyresgäst eller en bostadsrättshavare erhållit avdragsrätt på grund av bestämmelserna i 8 kap. 4 § *första stycket* 5.

6 §

Avdrag för ingående skatt *skall* jämkas endast när användningen av en investeringsvara har förändrats eller överlåtelse skett inom viss tid (korrigerings tiden).

Avdrag för ingående skatt *ska* jämkas endast när användningen av en investeringsvara har förändrats eller överlåtelse skett inom viss tid (korrigerings tiden).

Denna tid är

1. i fall som avses i 2 § första stycket 2 eller 4 tio år, räknat på det sätt som anges i tredje och fjärde styckena,

2. i fall som avses i 2 § första stycket 3 tio år från det att avdrag gjorts enligt 8 kap. 4 § 4 eller 6, och

2. i fall som avses i 2 § första stycket 3 tio år från det att avdrag gjorts enligt 8 kap. 4 § *första stycket* 4 eller 6, och

¹¹ Senaste lydelse 2003:220.

3. för andra investeringsvaror fem år från tidpunkten för förvärvet.

I korrigeringsstiden *skall* räknas in det räkenskapsår under vilket ny-, till- eller ombyggnaden eller avdraget gjorts eller förvärvet skett.

Ny-, till- eller ombyggnad i fall som avses i andra stycket 1 *skall* anses ha skett det beskattningsår under vilket fastigheten kunnat tas i bruk efter åtgärderna eller, vid *byggnads-* eller *anläggningsentreprenader*, det beskattningsår under vilket slutbesiktning eller någon annan jämförlig åtgärd vidtagits. Om fastigheten överläts eller dess användning ändras dessförinnan och avdrag för ingående skatt har medgetts, anses dock ny-, till- eller ombyggnaden ha skett det år avdrag medgetts.

I korrigeringsstiden *ska* räknas in det räkenskapsår under vilket ny-, till- eller ombyggnaden eller avdraget gjorts eller förvärvet skett.

Ny-, till- eller ombyggnad i fall som avses i andra stycket 1 *ska* anses ha skett det beskattningsår under vilket fastigheten kunnat tas i bruk efter åtgärderna eller, vid *bygg-* eller *anläggningsentreprenader*, det beskattningsår under vilket slutbesiktning eller någon annan jämförlig åtgärd vidtagits. Om fastigheten överläts eller dess användning ändras dessförinnan och avdrag för ingående skatt har medgetts, anses dock ny-, till- eller ombyggnaden ha skett det år avdrag medgetts.

9 kap.

8 §¹²

En fastighetsägare har rätt att göra avdrag för ingående skatt enligt bestämmelserna i 8 kap.

I stället för att korrigera den ingående skatten genom jämkning får fastighetsägaren göra avdrag om skattskyldighet till följd av Skatteverkets beslut enligt 1 § har börjat gälla för honom inom tre år från utgången av det kalenderår under vilket

1. han har utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av fastighet, under förutsättning att den del av fastigheten som omfattas av ny-, till- eller ombyggnaden inte tagits i bruk efter åtgärderna, eller

2. en tidigare ägare har utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av fastighet.

Avdragsrätt enligt andra stycket 2 gäller endast under förutsättning

– att den nye ägaren inte har avdragsrätt enligt 8 kap. 4 § första stycket 4,

– att den tidigare ägaren inte medgetts frivillig skattskyldighet, och

– att varken den tidigare eller den nye ägaren tagit den del av fastigheten som omfattas av ny-, till- eller ombyggnaden i bruk efter åtgärderna.

Avdrag enligt andra stycket 1 eller 2 får göras för den ingående skatt som hänför sig till *byggnadsarbetena* och som motsvarar den skattepliktiga uthyrning som anges i beslutet om frivillig skattskyldighet.

Avdrag enligt andra stycket 1 eller 2 får göras för den ingående skatt som hänför sig till *byggnadsarbetena* och som motsvarar den skattepliktiga uthyrning som anges i beslutet om frivillig skattskyldighet.

¹² Senaste lydelse 2003:659.

9 a kap.

1 §

Detta kapitel tillämpas vid en skattskyldig återförsäljares omsättning av begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter som levererats till honom inom EG av

1. någon annan än en näringsidkare,
2. en näringsidkare som *skall* redovisa mervärdesskatt enligt detta kapitel eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EG-land,
3. en näringsidkare vars omsättning är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EG-land,
4. en näringsidkare som undantas från skattskyldighet enligt 1 kap. 2 a §, eller
5. en näringsidkare i ett annat EG-land om näringsidkarens omsättning understiger gränsen för redovisningsskyldighet i det landet och den förvärvade varan utgjort anläggningstillgång hos honom.

Detta kapitel omfattar inte omsättning av sådana transportmedel som har förvärvats enligt 2 a kap. 3 § första stycket 1.

10 kap.

8 §¹³

Rätt till återbetalning enligt 7 § första stycket 1–8 föreligger endast när fråga är om förvärv för personligt bruk och den sammanlagda ersättningen enligt faktura uppgår till minst 1 000 kronor.

Rätt till återbetalning enligt 7 § första stycket 9–10 föreligger endast när fråga är om förvärv för personligt bruk och den sammanlagda ersättningen enligt varje faktura uppgår till minst 200 kronor.

11 §¹⁴

Den som i en yrkesmässig verksamhet omsätter varor eller tjänster inom landet har rätt till återbetalning av ingående skatt för vilken han saknar rätt till avdrag enligt 8 kap. på grund av att omsättningen är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 19 § första stycket 2, 21 §, 21 a §, 22 §, 23 § 2, 4 eller 7, 26 a §, 30 a §, 30 e §, 31 §, 31 a §, 32 § eller enligt 9 c kap. 1 §.

¹³ Senaste lydelse 2003:1134.

¹⁴ Senaste lydelse 2004:1155.

Rätt till återbetalning föreligger också för ingående skatt som hänför sig till sådan omsättning av varor och tjänster som avses i 3 kap. 9 § utom tredje stycket 2, 10 § eller 23 § 1 om *denna omsättning* har direkt samband med varor som *skall* exporteras till ett land utanför EG.

Rätt till återbetalning föreligger också för ingående skatt som hänför sig till sådan omsättning av varor och tjänster som avses i 3 kap. 9 § utom tredje stycket 2, 10 § eller 23 § 1 om

1. *förvärvaren är en näringsidkare som i ett land utanför EG har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe till vilket tjänsten tillhandahålls eller, om näringsidkaren saknar sådant säte eller etableringsställe i det landet, han är bosatt eller stadigvarande vistas där,*

2. *förvärvaren inte är en näringsidkare och han är bosatt eller stadigvarande vistas i ett land utanför EG, eller*

3. *omsättningen har direkt samband med varor som ska exporteras till ett land utanför EG.*

Rätt till återbetalning föreligger också för ingående skatt avseende förvärv och import som hänför sig till omsättning i ett annat EG-land under förutsättning att

1. omsättningen är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt motsvarande den som avses i denna paragraf eller 12 § i det land där omsättningen görs,

2. omsättningen skulle ha varit skattepliktig eller skulle ha medfört rätt enligt denna paragraf eller 12 § till återbetalning om omsättningen gjorts här i landet, och

3. rätten till återbetalning inte *skall* utövas genom en ansökan med stöd av 1 eller 2 §.

3. rätten till återbetalning inte *ska* utövas genom en ansökan med stöd av 1 eller 2 §.

12 §

Den som omsätter varor eller tjänster genom export har rätt till återbetalning av ingående skatt för vilken han saknar rätt till avdrag enligt 8 kap. på grund av att omsättningen sker utanför EG. Rätten till återbetalning gäller under förutsättning att omsättningen är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § utom tredje stycket 2, 10 §, 10 a §, 19 § första stycket 2, 21 §, 23 § 1, 2, 3 eller 4 eller 30 e §.

Den som omsätter varor eller tjänster genom export har rätt till återbetalning av ingående skatt för vilken han saknar rätt till avdrag enligt 8 kap. på grund av att omsättningen sker utanför EG. Rätten till återbetalning gäller under förutsättning att omsättningen är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 10 a §, 19 § första stycket 2, 21 §, 23 § 2, 3 eller 4 eller 30 e §.

11 kap.

1 §¹⁵

Varje näringsidkare *skall* säkerställa att faktura utfärdas av honom själv eller i hans namn och för hans räkning av köparen eller en tredje person, för omsättning av varor eller tjänster som görs till en annan näringsidkare eller till en juridisk person som inte är näringsidkare.

Varje näringsidkare *skall* även säkerställa att faktura utfärdas vid omsättning

– av nya transportmedel enligt 3 kap. 30 a § andra stycket till en privatperson, *eller*

– av vara enligt 5 kap. 2 a § till en köpare i ett annat EG-land.

Varje näringsidkare *ska* säkerställa att faktura utfärdas av honom själv eller i hans namn och för hans räkning av köparen eller en tredje person, för omsättning av varor eller tjänster som görs till en annan näringsidkare eller till en juridisk person som inte är näringsidkare.

Varje näringsidkare *ska* även säkerställa att faktura utfärdas vid omsättning *av*

– nya transportmedel enligt 3 kap. 30 a § andra stycket till en privatperson,

– vara enligt 5 kap. 2 a § till en köpare i ett annat EG-land, *eller*

– bygg- eller anläggningstjänster till en privatperson och av varor som omsätts i samband med sådant tillhandahållande.

3 §¹⁶

Varje näringsidkare *skall* säkerställa att faktura utfärdas av honom själv eller i hans namn och för hans räkning av köparen eller en tredje person, för andra betalningar förskott eller a conto än som avses i 2 § *eller* 13 kap. 14 § första stycket, som gjorts till honom för en sådan omsättning som avses i 1 §.

Varje näringsidkare *ska* säkerställa att faktura utfärdas av honom själv eller i hans namn och för hans räkning av köparen eller en tredje person, för andra betalningar förskott eller a conto än som avses i 2 §, som gjorts till honom för en sådan omsättning som avses i 1 §.

Faktura avseende bygg- eller anläggningstjänster eller varor som omsätts i samband med sådana tjänster ska utfärdas senast vid utgången av den andra kalendermånaden efter den månad under vilken tillhandahållandet av tjänsterna eller leveransen av varorna har skett.

¹⁵ Senaste lydelse 2003:1134.

¹⁶ Senaste lydelse 2004:280.

8 §¹⁷

Fakturor som utfärdas i enlighet med 1 § eller 7 § *skall*, om inte annat följer av 9 §, innehålla följande uppgifter:

1. datum för utfärdandet,
2. ett löpnummer baserat på en eller flera serier, som ensamt identifierar fakturan,
3. säljarens registreringsnummer till mervärdesskatt under vilket varorna eller tjänsterna har omsatts,
4. kundens registreringsnummer till mervärdesskatt under vilket han förvärvat varorna eller tjänsterna, om han är skattskyldig för förvärvet av varorna eller tjänsterna eller det är fråga om en gemenskapsintern varuförsäljning enligt 3 kap. 30 a eller 30 b §,
5. säljarens och köparens namn och adress,
6. de omsatta varornas mängd och art eller de omsatta tjänsternas omfattning och art,
7. datum då omsättningen av varorna eller tjänsterna utförts eller slutförts eller det datum då sådan förskotts- eller a conto-betalning som avses i 3 § erlagts, om ett sådant datum kan fastställas och det skiljer sig från datumet för fakturans utfärdande,

8. beskattningsunderlaget för varje skattesats eller undantag, enhetspriset exklusive skatt enligt denna lag, samt eventuell prisnedsättning eller rabatt om dessa inte är inkluderade i enhetspriset,

9. tillämpad mervärdesskattesats,

10. det mervärdesskattebelopp som *skall* betalas, såvida inte en särskild ordning tillämpas för vilken denna lag utesluter en sådan uppgift,

Fakturor som utfärdas i enlighet med 1 eller 7 § *ska*, om inte annat följer av 9 §, innehålla följande uppgifter:

10. det mervärdesskattebelopp som *ska* betalas, såvida inte en särskild ordning tillämpas för vilken denna lag utesluter en sådan uppgift,

11. vid befrielse från skatt eller när köparen i enlighet med 1 kap. 2 § första stycket 2, 3, 4, 4 a, 4 b, 4 c eller 5 är skyldig att betala mervärdesskatt, en hänvisning till

a) den relevanta bestämmelsen i denna lag,

b) den relevanta bestämmelsen i rådets *sjätte* direktiv (77/388/EEG) av den 17 maj 1977 om *harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund*, eller

b) den relevanta bestämmelsen i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om *ett gemensamt system för mervärdesskatt*, eller

c) en annan uppgift om att omsättningen är skattebefriad eller att köparen är skyldig att betala mervärdesskatt,

12. vid leverans av ett nytt transportmedel till ett annat EG-land, de uppgifter i 1 kap. 13 a § som avgör att varan *skall* hänföras till ett sådant transportmedel,

12. vid leverans av ett nytt transportmedel till ett annat EG-land, de uppgifter i 1 kap. 13 a § som avgör att varan *ska* hänföras till ett sådant transportmedel,

¹⁷ Senaste lydelse 2006:1031.

13. vid tillämpning av vinstmarginalsystemet i 9 a kap. eller 9 b kap., en hänvisning till

- a) dessa bestämmelser,
b) artikel 26 respektive 26 a i rådets sjätte direktiv (77/388/EEG), eller
c) en annan uppgift om att vinstmarginalsystemet tillämpas.
- b) artikel 313, 326 eller 333 respektive artikel 306 i rådets direktiv 2006/112/EG, eller

10 §¹⁸

Om säljaren lämnar sådan nedsättning av priset som avses i 7 kap. 6 § första stycket 1 eller 3 och förutsättningarna i 7 kap. 6 § andra stycket inte föreligger, *skall* han utfärda en handling eller ett meddelande med en särskild och otvetydig ändring av och hänvisning till den ursprungliga fakturan (kreditnota). Detta gäller även vid sådan nedsättning av priset som avses i 7 kap. 6 § första stycket 2 om nedsättningen inte framgår av tidigare upprättad faktura.

En kreditnota *skall* likställas med faktura om den utöver den ändring som gjorts innehåller uppgifter om

1. *skatten enligt fakturan och* ändringen av skatten, och

2. i förekommande fall en sådan uppgift om att köparen är skyldig att betala mervärdesskatt.

Även i fall av kundkreditering av annat slag än som avses i första stycket *skall* säljaren utfärda en kreditnota.

Om säljaren lämnar sådan nedsättning av priset som avses i 7 kap. 6 § första stycket 1 eller 3 och förutsättningarna i 7 kap. 6 § andra stycket inte föreligger, *ska* han utfärda en handling eller ett meddelande med en särskild och otvetydig ändring av och hänvisning till den ursprungliga fakturan (kreditnota). Detta gäller även vid sådan nedsättning av priset som avses i 7 kap. 6 § första stycket 2 om nedsättningen inte framgår av tidigare upprättad faktura.

En kreditnota *ska* likställas med faktura om den utöver den ändring som gjorts innehåller uppgifter om

1. ändringen av skatten, och

Även i fall av kundkreditering av annat slag än som avses i första stycket *ska* säljaren utfärda en kreditnota.

13 kap.

9 §¹⁹

Om den utgående skatten för fordringar *avseende* varor som den skattskyldige har sålt med förbehåll om återtaganderätt enligt lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl., *skall* säljaren alltid redovisa den utgående skatten för den redovisningsperiod då fakturan enligt

Om den utgående skatten för fordringar *avser* varor som den skattskyldige har sålt med förbehåll om återtaganderätt enligt lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl., *ska* säljaren alltid redovisa den utgående skatten för den redovisningsperiod då fakturan enligt

¹⁸ Senaste lydelse 2003:1134.

¹⁹ Senaste lydelse 2003:1134.

god redovisningssed har utfärdats eller borde ha utfärdats.

god redovisningssed har utfärdats eller borde ha utfärdats.

13 §

Om den som bedriver byggnadsrörelse som avses i inkomstskattelagen (1999:1229) genom uttag tar i anspråk en tjänst som till större delen avser ny-, till- eller ombyggnad av en egen fastighet, skall han redovisa sådan utgående skatt som hänför sig till uttaget senast för den redovisningsperiod som infaller två månader efter det att fastigheten eller den del av fastigheten som uttaget avser har kunnat tas i bruk.

Om den som bedriver byggnadsrörelse som avses i inkomstskattelagen (1999:1229) genom uttag tar i anspråk en tjänst som till större delen avser ny-, till- eller ombyggnad av en egen fastighet eller en lägenhet som han innehar med hyresrätt eller bostadsrätt, ska han redovisa sådan utgående skatt som hänför sig till uttaget senast för den redovisningsperiod under vilken fastigheten, hyresrätten eller bostadsrätten eller den del av fastigheten eller lägenheten som uttaget avser har kunnat tas i bruk.

14 §²⁰

Efter betalning i förskott eller a conto för byggnads- eller anläggningsentreprenad behöver den utgående skatten på betalningen redovisas först för den redovisningsperiod som infaller två månader efter det att slutbesiktning eller någon annan jämförlig åtgärd vidtagits. Motsvarande gäller vid betalning i förskott eller a conto för leverans av varor enligt avtal som avser byggnads- eller anläggningsentreprenad. Om en faktura utfärdas tidigare än som behövs enligt första eller andra meningen, skall skatten dock redovisas enligt vad som gäller för annan utgående skatt än sådan som hänför sig till förskotts- eller a conto-betalning.

Vid omsättning av bygg- eller anläggningstjänster ska den utgående skatten på omsättningen redovisas för den redovisningsperiod under vilken faktura har utfärdats. Om den som utför bygg- eller anläggningstjänsten har fått betalning i förskott eller a conto utan faktura ska redovisning ske för den redovisningsperiod under vilken betalningen har tagits emot. Redovisning ska ske senast för den redovisningsperiod som inträffar vid utgången av den andra kalendermånaden efter den månad under vilken leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna har skett.

Första stycket gäller även redovisning av utgående skatt vid omsättning av varor om dessa omsätts i samband med tillhandahållande av bygg- eller anläggningstjänst.

Vad som sagts i första stycket gäller inte om skatten med tillämpning av bestämmelserna i

Vad som sagts i första och andra styckena gäller inte om skatten med tillämpning av

²⁰ Senaste lydelse 2006:1031.

10 eller 11 § *skall* redovisas tidigare.

bestämmelserna i 10 eller 11 § *ska* redovisas tidigare *eller om redovisning sker enligt 8 §.*

20 §²¹

I fråga om sådan förskotts- eller a conto-betalning som avses i 14 § får den ingående skatten dras av först efter det att faktura har tagits emot och betalning erlagts.

Vid förvärv av sådana tjänster som avses i 14 § får den ingående skatten dras av när redovisning ska ske enligt första och andra styckena i den bestämmelsen.

Vad som sägs i första stycket gäller inte om redovisning sker enligt 8 §.

26 §²²

Om den skattskyldige, sedan han fått avdrag för ingående skatt, har tagit emot en sådan kreditnota som anges i 11 kap. 10 § avseende denna skatt, *skall* han i den ordning som gäller för hans redovisning av ingående skatt återföra den avdragna skatten med det belopp som motsvarar den del av den tidigare redovisade skatten som varit hänförlig till nedsättningen av priset.

Om den skattskyldige, sedan han fått avdrag för ingående skatt, har tagit emot en sådan kreditnota som anges i 11 kap. 10 § avseende denna skatt, *ska* han i den ordning som gäller för hans redovisning av ingående skatt återföra den avdragna skatten med det belopp som motsvarar den del av den tidigare redovisade skatten som varit hänförlig till nedsättningen av priset.

Återföring av avdragen skatt på sätt som anges i första stycket ska även ske vid ändring av felaktigt debiterad mervärdesskatt enligt 28 §, om den avdragna skatten inte återförts tidigare.

Om den skattskyldige har överlåtit sin verksamhet eller del av denna efter det att han gjort avdraget för ingående skatt, *skall* vad som sägs i första stycket om återföring av den skatten gälla den som får tillgodogöra sig den prisnedsättning som föranleder återföringen.

Om den skattskyldige har överlåtit sin verksamhet eller del av denna efter det att han gjort avdraget för ingående skatt, *ska* vad som sägs i första stycket om återföring av den skatten gälla den som får tillgodogöra sig den prisnedsättning som föranleder återföringen.

²¹ Senaste lydelse 2003:1134.

²² Senaste lydelse 2003:1134.

Redovisning av felaktigt debiterad mervärdesskatt

27 §

Ett belopp i faktura eller liknande handling som angetts vara mervärdesskatt utan att vara det och för vilket betalnings-skyldighet enligt 1 kap. 2 e § föreligger ska redovisas i den ordning som gäller för den skatt-skyldiges redovisning av utgående skatt. Om beloppet inte motsvaras av någon underliggande leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst ska det redovisas för den period under vilken fakturan eller handlingen har utfärdats.

Den som endast ska redovisa sådant belopp som avses i första stycket, ska redovisa detta i särskild skattedeklaration enligt bestämmelsen i 10 kap. 32 § skattebetalningslagen (1997:483).

28 §

Har belopp som avses i 27 § redovisats, ska beloppet ändras om en sådan kreditnota som avses i 11 kap. 10 § utfärdas. Ändring ska göras för den period under vilken kreditnota har utfärdats.

Om det finns särskilda skäl ska kravet på kreditnota enligt första stycket efterges av Skatteverket.

19 kap.

1 §²³

Utländska företagare som vill få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 1–4 §§ *skall* ansöka om detta hos Skatteverket.

Utländska företagare som är eller *skall* vara registrerade enligt 3 kap. 1 § *första stycket* 2, 4 eller 5 skattebetalningslagen (1997:483) *skall* dock ansöka om sådan återbetalning som avses i första

Utländska företagare som vill få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 1–4 §§ *ska* ansöka om detta hos Skatteverket.

Utländska företagare som är eller *ska* vara registrerade enligt 3 kap. 1 § 2, 4 eller 5 skattebetalningslagen (1997:483) *ska* dock ansöka om sådan återbetalning som avses i första stycket i

²³ Senaste lydelse 2003:659.

stycket i enlighet med vad som föreskrivs nedan i 11–13 §§. enlighet med vad som föreskrivs nedan i 11–13 §§.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2008.
 2. Äldre föreskrifter ska fortfarande gälla i fråga om mervärdesskatt för vilken skattskyldighet har inträtt före ikraftträdandet.
 3. De äldre föreskrifterna i 2 kap. 2 § 2 och 5 § första stycket 1 ska inte tillämpas till den del de innebär
 - att med uttag av vara förstås att den som är skattskyldig överlåter en vara till någon annan mot ersättning som understiger ett värde beräknat enligt 7 kap. 3 § 2 a och sådan nedsättning inte är marknadsmässigt betingad, eller
 - att med uttag av tjänst förstås att den skattskyldige utför, låter utföra eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst åt sig själv eller sin personal för privat ändamål eller för annat rörelsefrämmande ändamål, om tjänsten tillhandahålls mot ersättning som understiger ett värde beräknat enligt 7 kap. 3 § 2 b och sådan nedsättning inte är marknadsmässigt betingad.
 4. I fråga om ny-, till- eller ombyggnad av lägenhet som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt tillämpas de nya föreskrifterna i 2 kap. 7 och 8 §§ på byggprojekt som påbörjas efter ikraftträdandet.
 5. De nya föreskrifterna i 13 kap. 13 § tillämpas för byggprojekt som påbörjas efter ikraftträdandet. Föreskrifterna i 13 kap. 14 och 20 §§ tillämpas i fråga om fakturor som utfärdas eller för betalningar som uppbärs i förskott eller a conto efter ikraftträdandet om mervärdesskatt avseende dessa transaktioner inte redan har redovisats med stöd av äldre bestämmelser. Om faktura utfärdas före ikraftträdandet, men betalning av fakturan sker efter ikraftträdandet av de nya föreskrifterna, ska skatt- och redovisningsskyldighet för transaktionen inträda när fakturan betalas.
 6. De nya föreskrifterna i 13 kap. 27 och 28 §§ tillämpas på leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som äger rum efter ikraftträdandet. Om faktura eller liknande handling har utfärdats utan att någon leverans av vara eller något tillhandahållande av tjänst varken har skett eller kommer att ske, ska de nya föreskrifterna gälla om fakturan har utfärdats efter ikraftträdandet.

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

Härigenom förskrivs att 1 kap. 1 och 4 §§, 10 kap. 32 §, 15 kap. 8 § och 16 kap. 4 § skattebetalningslagen (1997:483) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

1 §¹

Denna lag gäller vid bestämmande, debitering, redovisning och betalning av

1. sådan skatt eller avgift som avses i 1 kap. 1 § första stycket taxeringslagen (1990:324),
2. avgift enligt socialavgiftslagen (2000:980),
3. skatt enligt lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster,
4. begravningsavgift enligt begravningslagen (1990:1144),
5. skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200),
5. skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200) *samt sådant belopp som avses i 1 kap. 1 § tredje stycket den lagen,*
6. avgift enligt lagen (1994:1920) om allmän löneavgift, och
7. avgift som avses i lagen (1999:291) om avgift till registrerat trossamfund.

Lagen gäller även, om inte annat särskilt anges, vid bestämmande, debitering, redovisning och betalning av punktskatt. Med punktskatt avses i denna lag skatt enligt

1. lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam,
2. lagen (1972:820) om skatt på spel,
3. lagen (1984:409) om skatt på gödselmedel,
4. lagen (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel,
5. 2 § första stycket 6 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel,
6. lagen (1990:1427) om särskild premieskatt för grupplivförsäkring, m.m.,
7. lagen (1991:1482) om lotteriskatt,
8. lagen (1991:1483) om skatt på vinstsparande m.m.,
9. lagen (1994:1563) om tobaksskatt,
10. lagen (1994:1564) om alkoholskatt,
11. lagen (1994:1776) om skatt på energi,
12. lagen (1995:1667) om skatt på naturgrus,
13. lagen (1999:673) om skatt på avfall,
14. lagen (2000:466) om skatt på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer, och
15. lagen (2007:460) om skatt på trafikförsäkringspremie m.m.

¹ Senaste lydelse 2007:462.

4 §²

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
2. belopp som *ska* 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, kontrollavgift 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 (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag, *och*
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 (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag,
2. belopp som betalats tillbaka till den skattskyldige men som på grund av ett senare beskattningsbeslut *skall* betalas in igen till Skatteverket.
2. belopp som betalats tillbaka till den skattskyldige men som på grund av ett senare beskattningsbeslut *ska* betalas in igen till Skatteverket, *och*

3. belopp som avses i 1 kap. 1 § tredje stycket mervärdesskattelagen (1994:200).

Med skattskyldig likställs

1. handelsbolag även om det inte är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i 1 §,
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),
2. den som har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen,
3. den som utan att vara skattskyldig här i landet har fått en F-skattsedel enligt 4 kap. 7 eller 8 §,
4. den som Skatteverket enligt 23 kap. 3 § har beslutat *skall* svara för redovisning och betalning av skatt som hänför sig till verksamhet som bedrivs genom enkelt bolag eller partrederi,
4. den som Skatteverket enligt 23 kap. 3 § har beslutat *ska* svara för redovisning och betalning av skatt som hänför sig till verksamhet som bedrivs genom enkelt bolag eller partrederi,
5. den som är gruppchef enligt 6 §,
6. delägare i handelsbolag som enligt 2 kap. 20 § lagen om handelsbolag och enkla bolag har ålagts betalningsskyldighet för skatt,
7. den som har rätt till återbetalning enligt
 - a) 24 eller 25 § lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam,
 - b) 8 § lagen (1984:409) om skatt på gödselmedel,
 - c) 29 eller 30 § lagen (1994:1563) om tobaksskatt, eller

² Senaste lydelse 2007:462.

d) 28–30 §§ lagen (1994:1564) om alkoholskatt,

8. den som har rätt till återbetalning, kompensation eller nedsättning enligt 9 kap. 2, 3, 4, 5, 6, 8 a, 9, 10 eller 11 §, 11 kap. 12 eller 13 § lagen (1994:1776) om skatt på energi eller omfattas av ett slutligt beslut om skattenedsättning enligt 9 kap. 9 b § tredje stycket samma lag,

9. den som i egenskap av företrädare för en juridisk person är betalningsskyldig enligt 12 kap. 6 eller 6 a § eller som träffat överenskommelse enligt 12 kap. 7 c §, och

10. den som i egenskap av ombud för en generalrepresentation eller skatterepresentant för en utländsk försäkringsgivare är betalningsskyldig för skatt enligt 23 kap. 3 c eller 3 d §.

10 kap.

32 §³

Den som är betalningsskyldig enligt 1 kap. 2 e § mervärdesskattelagen (1994:200) ska, om 13 kap. 27 § första stycket samma lag inte är tillämplig, redovisa beloppet i en särskild skattedeklaration. Deklarationen ska lämnas in före utgången av månaden efter den månad då den felaktiga handlingen utfärdades.

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 (1994:200) skall redovisa mervärdesskatten i en särskild skattedeklaration för varje förvärv. Deklarationen skall lämnas in senast 35 dagar efter förvärvet.

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 ska redovisa mervärdesskatten i en särskild skattedeklaration för varje förvärv. Deklarationen ska lämnas in senast 35 dagar efter förvärvet.

15 kap.

8 §⁴

Om den som är skyldig att lämna en skattedeklaration eller en periodisk sammanställning inte gjort detta inom föreskriven tid skall en särskild avgift (förseningsavgift) tas ut. Förseningsavgift tas dock inte ut när det är fråga om en särskild skattedeklaration enligt 10 kap. 32 § första stycket.

Om den som är skyldig att lämna en skattedeklaration eller en periodisk sammanställning inte gjort detta inom föreskriven tid ska en särskild avgift (förseningsavgift) tas ut. Förseningsavgift tas dock inte ut när det är fråga om en särskild skattedeklaration enligt 10 kap. 32 § andra stycket.

³ Senaste lydelse 2002:400.

⁴ Senaste lydelse 2003:212.

- Förseningsavgiften är 500 kronor. Avgiften är dock 1 000 kronor om
1. den skattskyldige förelagts att lämna deklaration men inte fullgjort denna skyldighet inom den tid som föreskrivits,
 2. den skattskyldige inte lämnat deklaration inom föreskriven tid för minst en av de tre närmast föregående redovisningsperioderna, eller
 3. förseningen avser en periodisk sammanställning.

16 kap.

4 §⁵

Avdragen skatt, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt som *skall* redovisas i en skattedeklaration *skall* ha betalats senast den dag då deklarationen *skall* ha kommit in till Skatteverket enligt 10 kap. 12, 18, 19, 22 eller 22 a §.

Den som redovisar mervärdesskatt på beskattningsunderlag som exklusive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas sammanlagt överstiga 40 miljoner kronor *skall* dock ha betalat avdragen skatt och arbetsgivaravgifter, som *skall* redovisas i en skattedeklaration, senast den 12, i januari senast den 17, i månaden efter redovisningsperioden.

Mervärdesskatt och punktskatt som har redovisats i en särskild skattedeklaration *skall* ha betalats senast den dag då deklarationen *skall* ha kommit in till Skatteverket enligt 10 kap. 32–32 b §§.

Avdragen skatt, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt som *ska* redovisas i en skattedeklaration *ska* ha betalats senast den dag då deklarationen *ska* ha kommit in till Skatteverket enligt 10 kap. 12, 18, 19, 22 eller 22 a §.

Den som redovisar mervärdesskatt på beskattningsunderlag som exklusive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas sammanlagt överstiga 40 miljoner kronor *ska* dock ha betalat avdragen skatt och arbetsgivaravgifter, som *ska* redovisas i en skattedeklaration, senast den 12, i januari senast den 17, i månaden efter redovisningsperioden.

Skatt som har redovisats i en särskild skattedeklaration *ska* ha betalats senast den dag då deklarationen *ska* ha kommit in till Skatteverket enligt 10 kap. 32–32 b §§.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2008.
 2. Den nya föreskriften i 10 kap. 32 § första stycket ska tillämpas i fråga om faktura eller liknande handling som har utfärdats efter ikraftträdandet.

⁵ Senaste lydelse 2003:664.

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

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 4 § och 2 kap. 5 § lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

4 §¹

Genom denna lag genomförs

– rådets direktiv 69/169/EEG av den 28 maj 1969 om harmonisering av bestämmelser avseende befrielse från indirekta skatter vid import i samband med internationella resor, senast ändrat genom rådets direktiv 2000/47/EG,

– rådets direktiv 78/1035/EEG – rådets direktiv 2006/79/EG av av den 19 december 1978 om frihet den 5 oktober 2006 om befrielse från skatt vid import av små från införselskatter på varor i små försändelser av varor utan försändelser av icke-kommersiell kommersiell karaktär, senast karaktär från tredjeländer, ändrat genom rådets direktiv 85/576/EEG,

– rådets direktiv 83/181/EEG av den 28 mars 1983 bestämmande omfattningen av artikel 14.1 d i direktiv 77/388/EEG om frihet från mervärdesskatt vid slutlig import av vissa varor, senast ändrat genom rådets direktiv 91/680/EEG och

– artikel 23 i rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor, senast ändrat genom rådets direktiv 96/99/EG.

2 kap.

5 §²

Frihet från skatt *skall* medges för gemenskapsvaror som efter att ha förts ut från Sverige till tredje land återinförs till landet utan att ha bearbetats under tiden de varit utförda från Sverige.

Frihet från skatt *ska* medges för gemenskapsvaror som efter att ha förts ut från EG till tredje land förs in till Sverige av den som fört ut dem utan att de har bearbetats under tiden de varit utförda från EG.

Om en Tullverket har medgett befrielse från skatt eller återbetalning av skatt i samband med tidigare utförsel medges frihet från skatt enligt första stycket endast om den skatt betalas för vilken befri-

Frihet från skatt enligt första stycket medges endast om varorna omfattas av tullbefrielse enligt artiklarna 185–187 i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av

¹ Senaste lydelse 2000:1296.

² Senaste lydelse 1999:426.

else eller återbetalning erhållits.

en tullkodex för gemenskapen. Varor som är tullfria enligt rådets förordning (EEG) nr 2568/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan ska behandlas som om de varit tullbelagda.

Frihet från skatt enligt första stycket medges inte

– om den tidigare utförseln av varorna har medfört en rätt till återbetalning av skatt eller

– om varorna annars inte har blivit belagda med skatt på grund av den tidigare utförseln.

Vad som anges i tredje stycket gäller dock inte om ett köp har gått åter och varorna återinförs av säljaren eller överlämnas till säljaren i omedelbar anslutning till återinförseln.

I mervärdesskattelagen (1994:200) finns särskilda bestämmelser om underlaget för beräkning av mervärdesskatt vid återinförsel av varor som bearbetats i tredje land.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2008.

3 Inledning

3.1 Ärendet och dess beredning

Det svenska mervärdesskattesystemet bygger i allt väsentligt på rådets direktiv om ett gemensamt system för mervärdesskatt, 2006/112/EG¹, härafter mervärdesskattedirektivet. Det europeiska mervärdesskattesystemet utvecklas löpande genom antagandet av nya lagförslag från Europeiska kommissionen. Vidare utvecklas systemet genom domar från Europeiska gemenskapernas domstol, EG-domstolen. Regeringen har under våren 2007 utarbetat en promemoria med förslag som ytterligare anpassar den svenska mervärdesskattelagen till utvecklingen på mervärdesskatteområdet inom EU. Promemorian har remitterats. Förslagen i promemorian har till övervägande del EU-anknytning. Genom att mervärdesskattelagens (1994:200, ML) regler förtydligas och anpassas bättre till EG-rätten förenklas tillämpningen för företag och myndigheter. Detta leder också till en ökad harmonisering av lagstiftningen i de olika medlemsstaterna i EU. Promemorian, med förslag till ändringar i mervärdesskattelagen, skattebetalningslagen (1997:483, SBL) samt i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m., innehåller ändringar som dels har tagits upp på eget initiativ av Finansdepartementet, dels har initierats av Skatteverket samt ändringar som grundas på hemställningar till Finansdepartementet. En del av de föreslagna EG-anknutna ändringarna har föranletts av förslag som lades fram av utredningen ”Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv” (SOU 2002:74), i det följande Mervärdesskatteutredningen, i ett betänkande i september 2002. Promemorian finns tillgänglig hos Finansdepartementet samt på regeringens hemsida www.regeringen.se. Promemorians lagförslag finns i *bilaga 1*. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 2* och en remissammanställning finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (Fi2007/4942) hos Finansdepartementet. Vid remitteringen begränsades remissen för flera remissinstanser till de avsnitt i promemorian som var relevanta för remissinstansernas respektive verksamhetsområden.

3.2 Bakgrund och lagrådsremissens förslag

I lagrådsremissen tar regeringen upp samtliga de frågor som behandlades i promemorian. Nedan följer en kort beskrivning av förslagen.

Skatterättsnämnden besvarade genom ett förhandsbesked den 10 juni 2002 vissa frågor rörande konsekvenserna i mervärdesskattehänseende av att tillhandahålla lunchmåltider till anställda. Efter det att Skatterättsnämndens avgörande överklagats till Regeringsrätten inhämtade Regeringsrätten förhandsavgörande med avseende på de gemenskapsrättsliga

¹ EUT L 347 11.12.2006, s. 1. Mervärdesskattedirektivet ersatte det sjätte mervärdesskattedirektivet 77/388/EEG från den 1 januari 2007. Se avsnitt 3.3.

frågeställningar som regleringen i 2 kap. 2 § 2 samt 2 kap. 5 § första stycket 1 ML aktualiserar. EG-domstolen lämnade svar i dom den 20 januari 2005 (i mål C-412/03 mellan Hotel Scandic Gåsabäck AB och dåvarande Riksskatteverket). Domen får som konsekvens att reglerna i mervärdesskattelagen om uttagsbeskattning delvis inte är förenliga med motsvarande regler i mervärdesskattedirektivet. Detta gäller till den del reglerna i mervärdesskattelagen innebär att uttagsbeskattning ska ske vid omsättning av vara eller tjänst som sker mot ersättning som understiger inköpsvärdet eller självkostnadspriset för varan respektive kostnaden för att utföra tjänsten.

Den Europeiska kommissionen sände den 16 mars 2005 ett motiverat yttrande till Sverige enligt artikel 226 i Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen. Kommissionen anförde att Sverige inte har uppfyllt sina skyldigheter enligt artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet (numera artikel 73 i mervärdesskattedirektivet) eftersom ett annat beskattningsunderlag än det som anges i den artikeln tillämpas för vissa mervärdesskattepliktiga transaktioner. Som skäl för sitt yttrande hänvisade kommissionen bl.a. till domen i mål C-412/03. Kommissionen uppmanade Sverige att vidta de åtgärder som krävs för att rätta sig efter det motiverade yttrandet.

I lagrådsremissen lämnas förslag till sådana ändringar av reglerna om uttagsbeskattning i 2 kap. 2 och 5 §§ ML som bör göras dels för att i enlighet med vad som följer av domen i mål C-412/03 anpassa dessa till motsvarande EG-rättsliga bestämmelser, dels mer generellt ytterligare närma dessa regler till gemenskapsrätten.

Skatteverket har i en framställning som kom in till Finansdepartementet den 21 december 2005 (dnr Fi2005/6461) hemställt om ändringar i mervärdesskattelagen när det gäller uttag av vissa tjänster på fastighetsområdet. Skatteverkets framställning behandlas i lagrådsremissen.

Enligt den nuvarande regleringen i mervärdesskattelagen beskattas som uttag bl.a. överlåtelse av vara eller tillhandahållande av tjänst mot en ersättning som understiger inköpsvärdet eller självkostnadspriset för varan respektive kostnaden för att utföra tjänsten. I enlighet med vad som anføres ovan är en sådan reglering inte förenlig med EG:s bestämmelser om mervärdesskatt. Den juridisk-tekniska metod som i stället står till buds enligt EG-rätten för att motverka undandragande av mervärdesskatt genom prissättningen av transaktioner är att använda marknadsvärdet som beskattningsunderlag. Det görs en s.k. omvärdering av beskattningsunderlaget. Den 24 juli 2006 antog rådet ett direktiv om ändring av sjätte direktivet. Direktivet ger medlemsstaterna rätt att vidta åtgärder för att beskattningsunderlaget i vissa fall och under vissa förutsättningar ska motsvara marknadsvärdet. Direktivet betecknas rådets direktiv 2006/69/EG om ändring av direktiv 77/388/EEG när det gäller vissa åtgärder för att förenkla uppbörden av mervärdesskatt och för att förhindra skatteflykt eller skatteundandragande samt om upphävande av vissa beslut om tillstånd till avvikelser, i det följande benämnt direktiv 2006/69/EG². Regeringen tar i lagrådsremissen upp frågan om införande av regler om omvärdering av beskattningsunderlaget.

² EUT L 221, 12.8.2006, s. 9.

Vidare tar regeringen på eget initiativ upp ytterligare några frågor som rör reglerna om beskattningsunderlaget i 7 kap. 3, 3 a, 4 och 5 §§ ML. De ändringar som föreslås i denna del är i huvudsak av redaktionell art. I lagrådsremissen föreslås en ändring av det slaget också i 8 kap. 13 § ML.

Direktiv 2006/69/EG innebär att medlemsstaterna i sin nationella lagstiftning senast fr.o.m. den 1 januari 2008 måste införa en viss bestämd definition av begreppet ”marknadsvärde”. I lagrådsremissen lämnas förslag i det hänseendet.

Skatteverket och Finansdepartementet har tillsammans identifierat ett antal områden i lagstiftningen där anpassningar till EG-rätten är önskvärda. Dessa områden rör reglerna om export av vara, bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning och dem om samlarföremål i samband med undantaget för mervärdesskatt på sedlar och mynt som är gällande betalningsmedel samt bestämmelserna om gemenskapsinterna förvärv av nya transportmedel. De föreslagna ändringarna på dessa områden är följande. En skärpning föreslås i reglerna om export av personbil eller motorcykel i syfte att förhindra vissa fall av skatteundandragande. Bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning föreslås justerade så att denna beskattningsordning inte kan tillämpas vid vidareförsäljning här i landet av ett nytt transportmedel som har beskattats som ett gemenskapsinternt förvärv här. Vid gemenskapsinterna förvärv av nya transportmedel föreslås att det inte ska krävas att fordonet ska användas stadigvarande här i landet för att det ska anses föreligga ett gemenskapsinternt förvärv som ska beskattas här. En definition av samlarföremål föreslås i förtydligande syfte och i enlighet med bestämmelserna i EG-rätten. En ändring föreslås i bestämmelserna i ML om återbetalning av mervärdesskatt till diplomater m.fl. Ändringen syftar till att minska administrationen av ordningen med återbetalning av mervärdesskatt till dessa.

Följande förslag anknyter till Mervärdesskatteutredningens förslag. Det föreslås att bestämmelsen om senarelagd tidpunkt för redovisning av mervärdesskatt på förskott och a conton i samband med bygg- och anläggningsentreprenad slopas. Genom förslaget beaktas också en hemställan från Plåtslageriernas Riksförbund med flera organisationer (2004-02-02, dnr Fi2004/450) avseende samma fråga. Organisationerna inom bygg- och anläggningsbranschen yrkar att obligatorisk faktureringskyldighet enligt mervärdesskattelagen ska gälla för förskott och a conton som erläggs i samband med bygg- och anläggningsentreprenad. Det kan i detta sammanhang tilläggas att regeringen i vårbudgeten (prop. 2006/07:100) aviserade att man avsåg att senare under året lägga ett förslag om förlängd redovisningsperiod från en till tre kalendermånader för den med ett årligt beskattningsunderlag på högst 40 miljoner kronor. En proposition med ett sådant förslag utarbetas av regeringen under hösten 2007.

Mervärdesskatteutredningen föreslog även ett införande av en särskild konkurrensregel som kan tillämpas när offentligrättsliga organ omsätter varor och tjänster. Regeln innebär att en verksamhet som bedrivs av ett offentligrättsligt organ och som är undantagen från mervärdesskatt på grund av att verksamheten utgör myndighetsutövning eller ett led i myndighetsutövning ändå ska beskattas med mervärdesskatt om det

annars skulle leda till konkurrenssnedvridning på marknaden i förhållande till andra aktörer som utför samma slags tjänster i privat regi.

Ytterligare justeringar föreslås för att beakta utslaget i EG-målet C-204/03 Kommissionen mot Spanien samt Regeringsrättens dom den 26 juni 2006 (mål nr 3890-03) rörande i målen konstaterad otillåten avdragsbegränsning i skattepliktig verksamhet när man i verksamheten även tar emot externa bidrag för finansieringen.

Skatteverket har även pekat på vissa behov att vidga möjligheten till frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet i de fall en fastighet hyrs ut till en kommun som i sin tur vidareuthyr fastigheten till en annan kommun. I lagrådsremissen föreslås ändringar som vidgar denna möjlighet. Skatteverket har också anfört behov av att bestämmelsen i artikel 203 i mervärdesskattedirektivet som anger att den som nämner mervärdesskatt på en faktura blir betalningsskyldig för denna mervärdesskatt till staten införs i ML. I lagrådsremissen föreslås att en sådan regel införs i ML samt att regler införs som reglerar hur redovisning av sådan felaktig mervärdesskatt ska ske. Denna ändring kräver också att en ändring görs i skattebetalningslagen om sättet för inbetalning till staten av sådan skatt i vissa fall. I lagrådsremissen föreslås även lagändringar föranledda av två skrivelser från Skeppsbron Skatt AB (dnr Fi2004/1720 och Fi2005/4893) med hemställan om lagändring i bestämmelserna om omsättningsland vid export i ML samt i bestämmelsen om återimport av vara i lagen om frihet från skatt vid import, samt hemställningar från GS1 Sweden AB, tidigare EAN Sweden AB, med flera (dnr Fi2004/6321, Fi2004/6169, Fi2004/6223, Fi2004/6374 och Fi2004/6379) och Svenska kommunförbundet (dnr Fi2004/6619) avseende vissa faktureringsregler. Skeppsbron Skatt AB:s hemställningar beaktas genom förslaget att anpassa exportreglerna till EG-reglerna såvitt avser s.k. hämtningsköp, dvs. i fall där en köpare hämtar varan själv för vidare transport till land utanför EU. Vidare föreslås vissa ändringar i lagen om frihet från skatt vid import, m.m. så att frihet från skatt vid återimport inte bara ska gälla när varorna tidigare exporterades från Sverige utan även när varorna har exporterats från ett annat EG-land. Delar av hemställan från GS1 Sweden AB m.fl. och Svenska kommunförbundet beaktas genom förslaget att kravet på att det ursprungliga mervärdesskattebeloppet anges i en kreditnota slopas. Slutligen föreslås en justering av rätten till återbetalning av mervärdesskatt i samband med omsättning av vissa finansiella tjänster till personer etablerade utanför EU.

Med anledning av det nya mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG som ersätter det sjätte direktivet 77/388/EEG, föreslås vissa justeringar i de bestämmelser i ML som hänvisar direkt till artiklar i det upphävda sjätte direktivet. Hänvisningarna ändras till motsvarande artiklar i direktiv 2006/112/EG. Se mer om det nya direktivet i avsnitt 3.3 nedan.

3.3 Omarbetning av det sjätte mervärdesskattedirektivet

Som anförts ovan bygger den svenska mervärdesskattelagen på EG:s gemensamma system för mervärdesskatt vilket fram till den 1 januari 2007 reglerades i rådets sjätte direktiv (77/388/EEG) av den 17 maj 1977

om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättnings-skatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund³, i det följande benämnt sjätte direktivet. Den europeiska kommissionen lade den 15 april 2004 fram ett förslag till ett omarbetat mervärdesskattedirektiv, KOM(2004) 246 slutlig. Syftet med omarbetningen var att göra mervärdesskattedirektivet mera överskådligt och öka tillgängligheten för tillämpande myndigheter och enskilda. Arbetet med kommissionens förslag har pågått under nästan tre års tid. Det sjätte direktivets 58 artiklar har i det nya direktivet delats upp i 414 artiklar, texten har omredigerats och samtliga språkversioner har setts över för att skapa enhetlighet i uttryck och begrepp. Arbetet, som på engelska kallas för en ”recast”, syftar inte till att åstadkomma några materiella förändringar i lagtexten. Det nya mervärdesskattedirektivet, Rådets direktiv om det gemensamma mervärdesskattesystemet, 2006/112/EG, antogs av Ekofinrådet den 28 november 2006 och trädde i kraft den 1 januari 2007. Vid samma tidpunkt upphävdes det första och det sjätte direktivet (67/227/EEG och 77/388/EEG). Såvitt avser existerande hänvisningar till de upphävda direktiven i andra rättsakter, domar eller andra dokument framgår av artikel 411.2 i mervärdesskattedirektivet att hänvisningarna till de upphävda direktiven ska anses som hänvisningar till det här direktivet och ska läsas i enlighet med jämförelsetabellen i bilaga XII till det nya direktivet.

I lagrådsremissen hänvisas till artiklarna i det nya, omarbetade mervärdesskattedirektivet. För att underlätta för läsaren hänvisas löpande även till korresponderande artiklar i det upphävda sjätte direktivet. I den fortsatta framställningen används uttrycket ”mervärdesskattedirektivet” när den nya rättsakten avses och uttrycket ”sjätte direktivet” när det äldre mervärdesskattedirektivet avses.

3.4 Terminologi

I lagrådsremissen föreslås bland annat ändringar i de bestämmelser i mervärdesskattelagen som avser uttagsbeskattning och redovisningstidpunkt för mervärdesskatt på byggtjänster. I lagtexten föreslås utöver de materiella ändringarna vissa anpassningar av terminologi så att samma uttryckssätt används genomgående när samma slags byggtransaktioner avses i lagtexten. Den terminologi i reglerna för byggområdet som föreslås är anpassad till de språkliga rekommendationer som har utfärdats av Sveriges nationella centrum för terminologi och fackspråk, TNC. Enligt TNC är förledet *bygg-* att föredra när man åsyftar aktiviteten att bygga: *byggherre*, *byggmästare*, *byggverksamhet* medan förledet *byggnads-* är det riktiga när man åsyftar det konkreta resultatet av ett byggande (hus, kyrkobyggnad, torn osv.). För mervärdesskatteändamål anses förledet *bygg-* vara lämpligast att använda i lagtexten. Anpassningar av terminologin har gjorts genomgående i lagen med undantag för sådana fall där det i lagtexten hänvisas till annan lagstiftning där vissa andra uttryckssätt används. I dessa fall föreslås ingen ändring i ML.

³ EGT L 145 13.6 1977, s.1, senast ändrat genom direktiv 2006/138/EG, EUT L 384 29.12.2006, s. 92.

Ett exempel på ett sådant fall är den koppling till inkomstskattelagens uttryckssätt ”byggnadsrörelse” som görs i 2 kap. 7 § samt 8 kap. 4 § ML. Den ändrade terminologin är inte avsedd att medföra någon ändring i materiellt hänseende.

4 Felaktigt mervärdesskattebelopp på faktura

4.1 Bakgrund och problembeskrivning

I artikel 203 i mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG (artikel 21.1 d i sjätte direktivet) stadgas att mervärdesskatt ska betalas av varje person som anger mervärdesskatten på en faktura. Bestämmelsen har inte genomförts i den svenska mervärdesskattelagen (1994:200, ML).

I Regeringsrättens dom RÅ 2005 ref. 81 av den 27 december 2005 medgav Regeringsrätten återbetalning av ett belopp som felaktigt debiterats som mervärdesskatt. Omständigheterna i målet var följande. Ett aktiebolag (bolaget) hade felaktigt redovisat mervärdesskatt för lokalhyra trots att någon skattskyldighet inte förelegat på grund av att bolaget inte varit frivilligt registrerat till mervärdesskatt för uthyrning av lokaler. Beslut om skattskyldighet meddelades den 27 december 1995. Bolaget hade dock debiterat mervärdesskatt för tid före beslutet. Skatteverket ansåg att en återbetalning av debiterad mervärdesskatt förutsatte att bolaget utfärdade en kreditfaktura till hyresgästen. Att godta återbetalning utan kreditering skulle enligt myndighetens uppfattning strida mot tanken bakom reglerna om mervärdesskatt och då framförallt reciprocitetsprincipen (i detta sammanhang innebär principen att den ingående skatten på förvärvet ska spegla den utgående skatten på omsättningen). Eftersom, enligt myndigheten, EG-rätten föreskriver att en möjlighet till rättelse av felaktigt debiterad mervärdesskatt ska finnas och ställer krav på att detta sker utan risk för skattebortfall men överlämnar till medlemsstaterna att reglera hur och på vilka villkor detta ska ske finns det en möjlighet att uppställa krav på att gjorda debiteringar och fakturor ska krediteras eller återtas om återbetalning ska medges. Härigenom åstadkoms att reciprocitet upprätthålls.

Regeringsrätten konstaterade att mervärdesskattelagen saknar reglering om förfarande vid felaktigt debiterad och inbetald skatt. Regeringsrätten konstaterade vidare att den i målet aktuella omsättningen inte är skattepliktig och att det i mervärdesskattelagen inte finns stöd för att som mervärdesskatt behandla belopp som felaktigt angetts avse sådan skatt. Någon skatteplikt kunde enligt Regeringsrätten inte grundas direkt på sjätte mervärdesskattedirektivet och den ansåg därför att mervärdesskatten skulle betalas tillbaka till bolaget.

Skatteverket har i en särskild skrivelse (2006-04-04 dnr 131 195842-06/111) kommenterat Regeringsrättens dom. Skatteverket konstaterar att rätt till återbetalning av felaktigt debiterad och inbetald mervärdesskatt föreligger utan att det föreligger något krav på att kreditnota utfärdas av säljaren eller att återbetalning sker till kunden. Skatteverket anför att vad som sägs i Skatteverkets skrivelse 2004-07-01, dnr 130 279946-04/113 om krav på kreditnota för att återbetalning ska kunna ske av felaktigt

uttagen mervärdesskatt inte längre gäller (med anledning av Regeringsrättens dom RÅ 2005 ref. 81). Regeringsrätten slog i en dom av den 18 oktober 2006 (mål nr 82-04) fast att samma princip som Regeringsrätten slog fast i RÅ 2005 ref. 81 även var tillämpligt i det målet, dvs. att det i ML saknas reglering om förfarandet vid felaktigt debiterad och inbetald skatt och att det i ML inte finns något stöd för att som mervärdesskatt behandla belopp som felaktigt angetts avse sådan skatt. Någon skatteplikt kunde inte heller grundas direkt på sjätte mervärdesskattedirektivet.

4.1.1 Mervärdesskatteutredningens förslag

Såsom framgår i avsnitt 19 i lagrådsremissen skulle Mervärdesskatteutredningen enligt tilläggsdirektiv (Dir. 2001:49) se över det regelsystem som styr vid vilken tidpunkt skattskyldighet och redovisningsskyldighet inträder för mervärdesskatt. Utredningen fick också till uppdrag att granska ett förslag till ändrad lagstiftning av dåvarande Riksskatteverket avseende felaktiga debiteringar av mervärdesskatt. I Mervärdesskatteutredningens betänkande SOU 2002:74 föreslogs att en regel skulle införas i mervärdesskattelagen som motsvarar artikel 203 i mervärdesskattedirektivet (artikel 21.1 d i sjätte direktivet).

Utredningen föreslog att denna betalningsskyldighetsregel skulle införas i 1 kap. 2 § ML och utformas på följande vis:

”För annat belopp som anges vara skatt enligt denna lag på en faktura eller jämförlig handling: den som har utfärdat fakturan eller handlingen.” Enligt utredningen borde bestämmelsen om s.k. felaktig debitering införas eftersom det råder viss osäkerhet om hur felaktigheter av detta slag ska hanteras och eftersom regeln i artikel 21.1 d i sjätte direktivet (nuvarande artikel 203 i mervärdesskattedirektivet) är obligatorisk, SOU 2002:74 s. 618.

4.1.2 Remissinstansernas syn på Mervärdesskatteutredningens förslag

Skatteverket påpekar att det är oklart hur långt sjätte direktivets regel sträcker sig samt att det sannolikt är så att direktivets räckvidd är snävare än vad utredningen bedömt. *Skatteverket* påpekar vidare att en oklarhet föreligger beträffande vid vilken tidpunkt en rättelse av en felaktig faktura ska göras. *Ekobrottsmyndigheten* anser att förslaget kommer att försvåra men inte förhindra utnyttjande av falska fakturor för att erhålla avdrag för ingående skatt. *Sveriges advokatsamfund* anser att det inte ska införas någon regel som ålägger en person, som felaktigt har debiterat mervärdesskatt, en skyldighet att redovisa och betala denna till staten. En sådan regel som avser bekämpning av brott hör inte hemma i skattelagstiftning. *FAR* anser att det bör anges på vilket sätt sådana betalningsskyldiga personer som inte är registrerade till mervärdesskatt ska redovisa skatten.

4.2 Gällande rätt

4.2.1 Svensk rätt

I mervärdesskattelagen saknas motsvarighet till regeln i artikel 203 i mervärdesskattedirektivet, dvs. att mervärdesskatt ska betalas av varje person som anger mervärdesskatten på en faktura. Som framgår ovan har Regeringsrätten i flera domar konstaterat att det i ML inte finns något stöd för att som mervärdesskatt behandla belopp som felaktigt angetts avse sådan skatt och att skatten därför ska återbetalas till den som felaktigt har debiterat och betalat in skatten till staten.

Av reglerna i 8 kap. 2 § ML följer att ingående skatt utgörs av belopp som hänför sig till ersättning för förvärv av varor eller tjänster under förutsättning att omsättningen medfört skattskyldighet för den från vilken varorna eller tjänsterna förvärvats. Att faktura måste föreligga framgår av 8 kap. 5 § och 17 § ML.

4.2.2 EG:s regler

I artiklarna 193–205 i mervärdesskattedirektivet finns bestämmelser om vem som är betalningsskyldig för mervärdesskatt till staten. Huvudregeln är att mervärdesskatt ska betalas av den beskattningsbara person som utför en beskattningsbar leverans av varor eller ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster. I vissa fall ska skatten betalas av en annan person. Ett sådant fall är när medlemsstaterna har utnyttjat valmöjligheten i artikel 194 att tillämpa s.k. omvänd skattskyldighet, dvs. att skatten ska betalas av mottagaren av leveransen eller tillhandahållandet, när en omsättning görs inom landet av en beskattningsbar person som inte är etablerad i den medlemsstat där skatten ska betalas (jfr svensk rätt 1 kap. 2 § första stycket 4 b ML om omvänd skattskyldighet vid viss omsättning inom landet som görs av utländsk företagare). Vidare finns olika specialregler om betalningsskyldighet i samband med gemenskapsinterna förvärv (artikel 200), import (artikel 201) samt specialregeln om att mervärdesskatt ska betalas av varje person som anger mervärdesskatten på en faktura (artikel 203).

Den tidigare artikeln 21.1 d i sjätte direktivet (artikel 21.1 c blev 21.1 d genom direktiv 2000/65/EG och numera artikel 203 i mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG) har tolkats av EG-domstolen i ett antal olika mål. Av domen i målet C-141/96, Bernhard Langhorst, följer att en beskattningsbar person som inte har ifrågasatt en uppgift på en faktura utfärdad av köparen (självfakturering) om ett högre mervärdesskattebelopp än det som faktiskt skulle betalas på den skattepliktiga transaktionen, kan anses som den person som har angivit beloppet på fakturan och som därför är betalningsskyldig för beloppet. Artikel 21.1 d (dåvarande 21.1 c) har också indirekt prövats i mål C-342/87 Genius Holding BV. Frågan i det målet var om utgående skatt som underentreprenörer hade tagit ut på faktura, trots att mervärdesskatt inte skulle betalas avseende dessa underentreprenörers tjänster, var avdragsgill hos fakturamottagaren, Genius Holding BV (se närmare redogörelse för denna fråga nedan). Artikel 21.1 d har indirekt även

prövats i mål C-454/98 Schmeink & Cofreth AG & Co. Målet avsåg fråga om rättelse av skatt som fakturerats felaktigt i två olika fall. Domstolen uttalade i det senare målet att i fråga om en ”pro forma” faktura avseende rådgivning som aldrig utfördes respektive fiktiva fakturor avseende transaktioner som aldrig ägde rum förelåg som utgångspunkt betalningsskyldighet enligt artikel 21.1 d (punkt 47 i domen). Därefter konstaterade domstolen att sjätte direktivet (numera mervärdesskattedirektivet) inte innehåller någon bestämmelse om rättelse och att det ankommer på medlemsstaterna att fastställa under vilka villkor sådan skatt som fakturerats felaktigt ska kunna rättas (punkterna 48 och 49). Domstolen anförde vidare att principen om skatteneutralitet kräver att en rättelse inte ska vara beroende av om den som felaktigt nämnt mervärdesskatt på en faktura varit i god tro, under förutsättning att denne inom viss tid helt undanröjt risken för förlust av skatteintäkter (p. 63 i domen). I domen i de förenade målen C-78/02, C-79/02 och C-80/02 Maria Karageorgou, Katina Petrova och Loukas Vlachos som handlade om rättelser vid felaktigt fakturerad mervärdesskatt, uttalade domstolen att sjätte direktivet inte uttryckligen behandlar det fall då mervärdesskatt av misstag angetts på en faktura trots att den inte ska betalas (punkterna 40–42 och 49 jämfört med 51–52). Så länge gemenskapslagstiftaren inte åtgärdat denna lucka ankommer det på medlemsstaterna att finna en lösning. I målet hade mervärdesskatt av misstag tagits upp på fakturor utställda av personer som felaktigt antagit att de tillhandahållit tjänster i egenskap av beskattningsbara personer men som i själva verket varit anställda. Sådant belopp som angetts som mervärdesskatt på fakturan ansågs av domstolen inte vara mervärdesskatt (punkt 42 i domen). Domstolen ansåg vidare att artikel 21.1 d (dåvarande artikel 21.1 c) inte utgjorde något hinder för återbetalning av belopp som av misstag angetts som mervärdesskatt på faktura när mervärdesskatt inte ska betalas för de aktuella tjänsterna och det aktuella beloppet därför inte kan anses som mervärdesskatt, med beaktande av att sådan återbetalning inte riskerade att leda till något skattebortfall för staten (punkterna 52–53 i domen).

Avdragsrätt föreligger inte för sådan ingående skatt, för vilken betalningsskyldighet uppkommer till följd av artikel 203 (tidigare artikel 21.1 d i sjätte direktivet). Det är den bakomliggande transaktionens reella innebörd som avgör rätten till avdrag. Detta har slagits fast av EG-domstolen i domen i målet C-342/87 Genius Holding BV. EG-domstolen hänvisar i domen till artikel 17.2 a i sjätte direktivet (artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet) som stadgar att den beskattningsbara personen ska ha rätt att, i den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala, dra av mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats eller kommer att levereras till honom eller för tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person.

EG-domstolen menar att det mot bakgrund av de ändringar av kommissionens ursprungliga förslag som gjordes vid utarbetandet av artikel 17.2 a i sjätte direktivet, vilken till att börja med föreskrev

avdragsrätt för all skatt som fakturerats, får anses betyda att artikeln, med dagens snävare utformning, innebär att rätten till avdrag enbart föreligger för skatt som faktiskt ska betalas, dvs. skatt som ska tas ut för att transaktionen faktiskt är skattepliktig. Denna tolkning bekräftas enligt domstolen av sjätte direktivets övriga bestämmelser. Sålunda stadgas i artikel 18.1 a i sjätte direktivet (artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet) att en beskattningsbar person för att kunna utnyttja sin rätt till avdrag måste inneha en faktura som har ställts ut i enlighet med artikel 22.3. Enligt den bestämmelsen ska fakturan innehålla uppgift om priset exklusive skatt samt skatten för varje skattesats liksom också alla eventuella skattebefrielser. Utnyttjandet av avdragsrätten är beroende av denna uppgift. Härav följer enligt EG-domstolen att avdragsrätten inte kan utnyttjas i fråga om skatt som inte motsvaras av en given transaktion. Så är fallet när den skatten är högre än vad som följer av lag eller när transaktionen i fråga inte är föremål för mervärdesskatt. Vidare stadgas i artikel 20.1 a i sjätte direktivet (artikel 184 i mervärdesskattedirektivet) att det ursprungliga avdraget ska justeras när det är högre eller lägre än det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra. Enligt domstolen följer av den bestämmelsen att om det avdrag som gjordes initialt inte motsvarar det skattebelopp som lagligen ska betalas, måste beloppet justeras, även om beloppet motsvarar det skattebelopp som nämnts på fakturan eller liknande handling. Domstolen menar att denna tolkning av artikel 17.2 a i sjätte direktivet är den som bäst förhindrar skattebedrägerier vilka annars skulle underlättas om all fakturerad skatt kunde dras av, även när den inte överensstämmer med den skatt som lagligen ska betalas. Slutligen framhåller domstolen att medlemsstaterna måste, för att undvika att principen om skatteneutralitet åsidosätts, i den nationella lagstiftningen möjliggöra för att en korrigerings ska kunna göras av sådan skatt som felaktigt fakturerats när den som utfärdat fakturan visar att han varit i god tro. Se punkterna 12–17 i domen Genius Holding BV, C-342/87. Den princip som EG-domstolen lade fast i målet Genius Holding avseende avdragsrätt har bekräftats av domstolen i senare domar, t.ex. i den nyligen avkunnade domen C-35/05 Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH.

4.3 Förslag till ändring

Regeringens förslag: Mervärdesskatt som anges på en faktura eller liknande handling utan att vara skatt i mervärdesskattelagens (1994:200) mening ska betalas till staten. Den som anger sådan felaktig mervärdesskatt på en faktura eller liknande handling är betalningsskyldig för beloppet. Redovisning av beloppet ska ske i den ordning som gäller för den skattskyldiges ordinarie redovisning av mervärdesskatt. Om beloppet som nämnts på fakturan eller handlingen inte motsvaras av någon underliggande leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst ska beloppet redovisas i den period under vilken fakturan eller handlingen utfärdades. Om ett sådant belopp har redovisats får det ändras om en kreditnota utfärdas. Ändringen ska göras i redovisningen för den period under vilken kreditnota har utfärdats. Om det finns särskilda skäl får Skatteverket efterge kravet

på kreditnota. Särskilda regler införs i skattebetalningslagen (1997:483) för de fall mervärdesskatt har debiterats på faktura eller liknande handling när den skattskyldige inte är registrerad till mervärdesskatt.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag med vissa lagtekniska justeringar.

Remissinstanserna: De flesta remissinstanser som yttrat sig tillstyrker förslaget med vissa förbehåll eller har inget att erinra mot förslaget. *Sveriges advokatsamfund* avstyrker förslaget. Advokatsamfundet anser att regeln drabbar enskilda som har begått ett icke uppsåtligt misstag på ett orimligt sätt. Vidare anser Advokatsamfundet att bestämmelsens tillämpningsområde är oklart och att regeln kan få en oönskad likviditetspåverkan för företagen. *FAR SRS* anser att regeln har fått en alltför generell utformning. *Lantbrukarnas Riksförbund (LRF)* och *Näringslivets Skattedelegation* (till vars yttrande *Fastighetsägarna Sverige, Svenska Bankföreningen, Stockholms Handelskammare* och *Svenskt Näringsliv* ansluter sig) anser att felaktigt debiterad mervärdesskatt inte ska leda till skattetillägg i sådana fall då rättelse skett inom viss tid eller om risken för skattebortfall har undanröjts. *Skatteverket* tillstyrker förslaget med förslag på att vissa förtydliganden görs i lagtexten. Skatteverket menar att lagtexten ska förtydligas så att det klart framgår att en ändring av den ingående skatten vid felaktigt debiterad mervärdesskatt ska kunna göras oberoende av om en kreditnota har utfärdats eller ej av säljaren. Vidare anser Skatteverket att det i lagen uttryckligen bör anges att felaktigt debiterad mervärdesskatt inte utgör ingående mervärdesskatt enligt mervärdesskattelagen. *Länsrätten i Stockholms län* och *Skatteverket* anser att innebörden av bestämmelsen om att kravet på kreditnota kan efterges om det finns särskilda skäl bör förtydligas. Länsrätten anser att det antingen bör räknas upp fler situationer i förarbetena på vad som får anses som särskilda skäl eller att det i lagtexten uttryckligen stadgas att kravet på kreditnota får efterges när detta krav omöjligen kan uppfyllas.

Skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen i artikel 203 i mervärdesskattedirektivet är obligatorisk för medlemsstaterna och bör därför genomföras i svensk rätt. Regeringen delar inte *Sveriges advokatsamfunds* uppfattning om att regeln inte bör genomföras i svensk rätt på grund av att regelns tillämpningsområde är oklart. Regeringsrätten har konstaterat att ML saknar reglering om förfarandet vid felaktigt debiterad och inbetald skatt och att detta leder till att det i ML inte finns något stöd för att som mervärdesskatt behandla belopp som felaktigt angetts avse sådan skatt. Någon skatteplikt kan, enligt Regeringsrätten, inte grundas direkt på mervärdesskattedirektivet (se redogörelsen för Regeringsrättens domar RÅ 2005 ref. 81 och mål nr 82-04 ovan). Beträffande frågan om avdragsrätt skulle kunna föreligga för felaktigt debiterad mervärdesskatt kan följande sägas. Som framhålls av EG-domstolen i målet C-342/87 *Genius Holding BV* kan endast sådan skatt dras av som motsvaras av en faktisk transaktion och som lagligen ska betalas. Därav följer att avdrag för ingående mervärdesskatt inte får göras när mervärdesskatt felaktigt har debiterats på en faktura eller liknande handling eftersom ett sådant belopp inte utgör mervärdesskatt i lagens mening. *Skatteverket* har påtalat att det bör förtydligas i lagen att sådan felaktigt debiterad skatt

inte utgör ingående mervärdesskatt enligt mervärdesskattelagen. Regeringen anser att det redan torde följa av bestämmelsen i den föreslagna bestämmelsen i 1 kap. 1 § tredje stycket ML jämfört med vad som stadgas i nuvarande bestämmelse i 8 kap. 2 § första stycket ML att ingående skatt inte kan utgöras av en felaktigt debiterad mervärdesskatt eftersom ett sådant belopp inte utgör mervärdesskatt enligt mervärdesskattelagen. För att ytterligare understryka att en felaktigt debiterad mervärdesskatt inte ska leda till annat än en betalningsskyldighet för den som felaktigt har debiterat skatten föreslås dock att betalningsskyldigheten för detta felaktiga belopp regleras i en separat paragraf, 1 kap. 2 e § ML.

För att det ska framgå tydligt att även felaktigt debiterad mervärdesskatt ska betalas till staten föreslås att regeln i 1 kap. 1 § ML kompletteras med ett sådant stadgande. Artikel 203 i mervärdesskattedirektivet ingår i ett avsnitt i mervärdesskattedirektivet med bestämmelser om vem som är skyldig att betala den uppburna mervärdesskatten till staten. I den svenska mervärdesskattelagen finns bestämmelserna om vem som är skyldig att betala mervärdesskatten (skattskyldig) i 1 kap. 2 § ML. EG-regeln bör genomföras och stå i anslutning till denna bestämmelse i ML. Det föreslås därför, som tidigare nämnts, att en separat bestämmelse införs som anger vem som är betalningsskyldig för en felaktigt debiterad mervärdesskatt (1 kap. 2 e § ML). Det krävs också särskilda bestämmelser om tidpunkten för redovisning av felaktig mervärdesskatt som angivits på faktura samt en bestämmelse om rättelse av utgående och ingående skatt avseende sådant felaktigt belopp. Sådana bestämmelser föreslås införda i 13 kap. ML. Vidare föreslås att tillämpningsområdet för skattebetalningslagen (1997:483, SBL) utvidgas så att lagen omfattar ett felaktigt debiterat mervärdesskattebelopp samt att en särskild bestämmelse i 10 kap. 32 § SBL införs om hur sådan skatt ska betalas in till staten i de fall den skattskyldige inte redan är registrerad för mervärdesskatt. Vidare görs en justering i 16 kap. 4 § SBL om betalningstidpunkten för felaktigt debiterad mervärdesskatt när denna redovisas i särskild skattedeklaration enligt 10 kap. 32 § SBL.

En debitering av mervärdesskatt kan vara felaktig på olika grunder. Det kan röra sig om att personen som utställer en faktura med mervärdesskatt inte är en näringsidkare i mervärdesskattelagens mening och därmed inte är skattskyldig för mervärdesskatt. Det kan röra sig om en mervärdesskatteregistrerad näringsidkare som av misstag debiterar mervärdesskatt på en undantagen vara eller tjänst. Det kan också röra sig om att mervärdesskatt har debiterats på ett underlag som inte utgör ersättning eller annat beskattningsbart värde enligt mervärdesskattelagen. En felaktig debitering av mervärdesskatt kan göras av såväl mervärdesskatteregistrerade personer som av icke mervärdesskatteregistrerade personer. Följande exempel kan ges på olika situationer av felaktigt debiterad mervärdesskatt:

1. En skattskyldig debiterar mervärdesskatt på en undantagen vara eller tjänst, t.ex. en livsmedelshandlare som hyr ut en del av sin verksamhetslokal till en annan näringsidkare utan att ha ansökt om frivillig skattskyldighet för uthyrning av lokaler eller som överlåter sin verksamhet och av misstag lägger mervärdesskatt på överlåtelsesumman.

2. En skattskyldig debiterar mervärdesskatt på en betalning som inte utgör ersättning för en vara eller en tjänst, t.ex. ett skadestånd.

3. Någon som inte är skattskyldig debiterar mervärdesskatt på en vara eller en tjänst, t.ex. en fastighetsägare som hyr ut en lokal med mervärdesskatt utan att ha ansökt om frivillig skattskyldighet för uthyrning av lokaler.

4. En skattskyldig debiterar mervärdesskatt med felaktig skattesats.

5. En skattskyldig debiterar mervärdesskatt i en situation där förvärvaren är den som är skattskyldig för mervärdesskatten, s.k. omvänd skattskyldighet, t.ex. vid omsättning av byggtjänst inom landet (nya regler från den 1 juli 2007, prop. 2005/06:130).

6. En skattskyldig debiterar mervärdesskatt på undantagen omsättning av vara som transporteras till annat EU-land (gemenskapsintern omsättning) eller på export av vara till tredje land.

7. En person som inte är skattskyldig på grund av att han inte uppfyller kraven på yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. mervärdesskattelagen har av misstag tagit ut mervärdesskatt på en transaktion.

8. En person begår skattebedrägeri genom att utställa fakturor med mervärdesskatt som inte motsvarar någon reell transaktion (skentransaktioner).

Liksom flera remissinstanser har påpekat i samband med remissomgången på Mervärdesskatteutredningens betänkande är det svårt att utläsa det faktiska tillämpningsområdet för artikel 203 i mervärdesskattedirektivet. Det finns inte mycket vägledning kring hur EG-bestämmelsen ska tolkas. Bestämmelsen har funnits i mervärdesskattedirektivet sedan det sjätte direktivet antogs den 17 maj 1977 (direktiv 77/388/EEG). Osäkerheten kring bestämmelsens syfte och tillämpningsområde kommer också till uttryck i EG-domstolens domar avseende bestämmelsen. I lagrådsremissen görs bedömningen att bestämmelsen bör få ett vitt tillämpningsområde för att underlätta vid tillämpningen av regeln och för att undvika att regeln alltför enkelt kan kringgås. Bestämmelsen bör i första hand uppfattas som en preventiv bestämmelse som ska förhindra att mervärdesskatt tas ut i skatteundrandragande syfte. En felaktigt debiterad mervärdesskatt på en faktura kan leda till att mervärdesskatt felaktigt dras av, vilket leder till en nettoförlust för staten om den felaktigt debiterade skatten inte kan krävas in av staten och om omprövning av avdragen ingående skatt hos köparen inte är möjlig. Ett snävare tillämpningsområde, exempelvis genom att stadga att regeln endast kan tillämpas när mervärdesskatt har tagits ut vid omsättning av varor eller tjänster som uttryckligen är undantagen från skatteplikt enligt ML, torde leda till att bestämmelsens preventiva effekt minskar. Dessutom kan ett sådant snävt tillämpningsområde underlätta ett kringgående av bestämmelsen och göra den verkningslös. Tillämpningsområdet ska omfatta mervärdesskatt som nämns på en faktura eller en liknande handling. Tillägget ”liknande handling” innebär att bestämmelsen också omfattar mervärdesskatt som nämns i en handling som inte uppfyller ML:s samtliga krav på en fakturas innehåll. Tillägget görs av samma skäl som framhålls ovan avseende valet av ett vitt tillämpningsområde för bestämmelsen, dvs. för att undvika ett enkelt kringgående av bestämmelsen. *FAR SRS* och *LRF* har i sina remissvar avseende promemorians förslag anfört att regelns tillämpningsområde är

för vitt genom att även privatpersoners felaktigt debiterade mervärdesskatt kommer att omfattas av bestämmelsen. Regeringen anser att det inte kan anses som orimligt att även i sådana fall kräva in den felaktigt debiterade mervärdesskatten. Mervärdesskatt ska inte debiteras av den som inte bedriver yrkesmässig verksamhet enligt ML. Stöd för att även personer som inte är näringsidkare kan omfattas av bestämmelsen fås för övrigt i de förenade målen C-78/02, C-79/02 och C-80/02 Maria Karageorgou, Katina Petrova och Loukas Vlachos. I målen hade mervärdesskatt tagits ut på vissa översättningstjänster trots att den som omsatte tjänsterna inte var någon beskattningsbar person (näringsidkare).

Den föreslagna bestämmelsen kan även tillämpas i sådant fall då faktureringskyldighet inte föreligger enligt 11 kap. 1 § ML. Om en näringsidkare utfärdar ett kvitto eller liknande handling med en felaktigt debiterad mervärdesskatt vid omsättning till en privatperson kan således bestämmelsen bli tillämplig. Det utfärdade kvittot blir en "liknande handling" i lagens mening. Betalningsskyldigheten enligt den föreslagna bestämmelsen ska även omfatta felaktig debitering av mervärdesskatt i samband med självfakturering, dvs. i sådant fall en köpare av varan eller tjänsten har upprättat den felaktiga fakturan för säljarens räkning (jfr 11 kap. 4 § ML). Stöd för att betalningsskyldighet för säljaren föreligger i sådana fall fås genom EG-domstolens dom i målet C-141/96 Bernhard Langhorst (p. 25–29). I vissa fall kan de föreslagna bestämmelserna leda till att krav på mervärdesskatt för en och samma transaktion kan föreligga hos såväl säljaren som hos köparen. Ett sådant tillfälle kan vara när mervärdesskatt felaktigt debiterats av en säljare när köparen är skattskyldig enligt reglerna om omvänd skattskyldighet, t.ex. vid omsättning av byggtjänster. I dessa fall är det särskilt viktigt att en särskild rättelsemöjlighet finns i lagen för att undvika att dubbelbeskattning uppkommer. Se närmare nedan.

Redovisningen till staten av en felaktigt debiterad mervärdesskatt kan enligt regeringens förslag göras på tre olika sätt. Om den som felaktigt har debiterat mervärdesskatten redan är registrerad för mervärdesskatt bör den felaktiga skatten kunna redovisas till staten i enlighet med den metod för redovisning av mervärdesskatt som den skattskyldige tillämpar vid den ordinarie redovisningen av mervärdesskatt (faktureringsmetoden eller kontantmetoden/bokslutsmetoden). Det torde i många fall vara så att den skattskyldige är omedveten om att denne har debiterat mervärdesskatt felaktigt, t.ex. på en lokalhyra utan att beslut om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler meddelats. I dessa fall bör således av förenklingskäl de allmänna redovisningsreglerna tillämpas vid redovisningen. I situationer där skenfakturer (ingen underliggande transaktion har ägt rum) utfärdas av en person som är mervärdesskatteregistrerad, till exempel i syfte att tillskapa ett avdrag för ingående skatt hos en närstående person, kommer någon redovisning av den utgående skatten inte att ske. För dessa fall föreslås att redovisning av den felaktigt debiterade mervärdesskatten ska ske för den period under vilken den felaktiga fakturan eller handlingen utfärdades ("fakturadatummetod"). Om den som är betalningsskyldig för felaktigt debiterad mervärdesskatt *inte* är registrerad för mervärdesskatt måste redovisningsskyldigheten regleras särskilt. Enligt regeringens förslag tas en särskild bestämmelse om redovisning av mervärdesskatt i sådana fall

in i 10 kap. 32 § skattebetalningslagen. Enligt den bestämmelsen ska felaktigt debiterad mervärdesskatt redovisas i en särskild skattedeklaration i de fall redovisning inte ska ske enligt 13 kap. 27 § ML. En särskild skattedeklaration ska lämnas för den kalendermånad under vilken den felaktiga fakturan eller handlingen har utfärdats (dvs. en ”fakturadatummetod” för att bestämma redovisningstidpunkt).

Ett belopp som felaktigt redovisats som utgående skatt ska kunna rättas (jfr ovan nämnda domar C-454/98 Schmeink & Cofreth AG & Co. KG, punkt 46, 48–49 och 60–63 samt C-78/02, C-79/02 och C-80/02 Maria Karageorgou, Katina Petrova och Loukas Vlachos, punkterna 49 och 50 samt punkt 18 i C-342/87 Genius Holding BV). Mervärdesskatte-direktivet saknar sådana bestämmelser varför det ankommer på den enskilda medlemsstaten att utforma dem. Rättelse ska enligt EG-domstolens praxis kunna ske oberoende av om den som utfärdat handlingen med den felaktiga mervärdesskatten varit i god tro eller ej, under förutsättning att risken för förlust av skatteintäkter har undanröjts. Uttryckliga bestämmelser om villkoren för ändring av redovisningen av oriktigt fakturerad mervärdesskatt bör därför införas i mervärdesskattelagen. Bestämmelserna ska omfatta både den felaktiga utgående skatten samt det felaktiga avdraget som kan ha gjorts hos köparen för den felaktiga skatten. Sådana bestämmelser bör lämpligen föras in i 13 kapitlet ML om redovisning av utgående och ingående skatt. Bestämmelserna i 13 kap. 27 § ML och 10 kap. 32 § SBL kompletteras således med en rättelseregler i 13 kap. 28 § ML för den som blir betalningsskyldig till följd av de nya bestämmelserna. Om rättelse sker under redovisningsperioden för den ursprungliga händelsen, dvs. före redovisning har skett i skattedeklaration, ska någon inbetalning av skatten inte göras och det blir följaktligen inte tal om någon rättelse i den nya bestämmelsens mening.

Det är i de flesta fall Skatteverket som vid sina kontroller av skattskyldiga upptäcker en felaktig debitering av mervärdesskatt. Vid den tidpunkt då detta upptäcks av Skatteverket kan mervärdesskatten redan ha redovisats av den skattskyldige. I lagrådsremissen föreslås att ett belopp som har redovisats till staten ska ändras om en sådan kreditnota som avses i 11 kap. 10 § ML utfärdas (13 kap. 28 § ML). Ändringen av den felaktigt redovisade skatten ska göras för den period under vilken kreditnotan har utfärdats. Här föreslås således en ”fakturadatummetod”. Genom att tillämpa en fakturadatummetod för ändring av det felaktiga beloppet kan rättelser i tidigare perioder undvikas. Rättelsen ska göras i den period under vilken kreditnotan utfärdas. Ändringsbestämmelsen ska kunna tillämpas även i de fall den felaktigt debiterade mervärdesskatten har redovisats i en särskild skattedeklaration enligt den nya regeln som föreslås i 10 kap. 32 § SBL. När felaktigt utgående mervärdesskatt har debiterats kan köparen ha dragit av detta felaktiga belopp som mervärdesskatt i sin skattedeklaration. För att en justering ska kunna göras av den ingående skatten hos köparen föreslås att rättelse av den ingående skatten ska göras vid mottagande av en kreditnota avseende ändring av felaktigt debiterad mervärdesskatt. Ett tillägg med denna innebörd görs i 13 kap. 26 § ML. Det bör i sammanhanget erinras om att det redan i dag finns möjligheter att rätta felaktigt debiterad mervärdesskatt och felaktigt avdragen mervärdesskatt genom

omprövningsförfarandet i SBL. Om den som är skattskyldig ska betala skatt eller få tillbaka skatt samt skattens storlek bestäms genom ett s.k. beskattningsbeslut (11 kap. 1 § SBL). Ett beskattningsbeslut fattas för varje redovisningsperiod för sig och fattas med ledning av de uppgifter som lämnats i en deklARATION och andra tillgängliga uppgifter. Ett beskattningsbeslut fattas normalt sett automatiskt i enlighet med skattedeclarationen när denna har lämnats i rätt tid och på rätt sätt (11 kap. 16 § SBL). Vid en felaktig debitering av mervärdesskatt på en faktura eller en liknande handling kan ett beskattningsbeslut ha fattats på grundval av de felaktiga uppgifterna som lämnats i en skattedeclaration. Rättelse av det felaktigt debiterade beloppet enligt den föreslagna bestämmelsen i 13 kap. 28 § ML kan ske genom en ändring av ett sådant tidigare fattat automatiskt beskattningsbeslut (omprövning, se 11 kap. 19 § SBL och 21 kap. SBL). Vidare kan, om förutsättningarna för detta är uppfyllda, skattetillägg beslutas i enlighet med bestämmelserna i 15 kap. SBL (se vidare nedan). Det är emellertid önskvärt och rimligt att det för att rättelse ska kunna ske krävs att säljaren utfärdar en kreditnota till köparen. Genom detta krav förmås parterna att reglera den felaktig debiteringen mellan sig och det kan undvikas att köparen får stå den finansiella risken av att ha betalat ett belopp till säljaren som denne inte kan återfå i form av ingående mervärdesskatt från staten. Vidare kommer kravet att leda till att risken för skattebortfall för staten kan undanröjas om inte den ingående skatten redan tidigare har återförts på initiativ av den skattskyldige köparen eller av Skatteverket på grund av en skattekontroll hos köparen.

I promemorian hade föreslagits att kravet på kreditnota får efterges av Skatteverket om det finns särskilda skäl. I motiveringen angavs att särskilda skäl kan föreligga om köparen är okänd för säljaren t.ex. vid betalningar för varor och tjänster i automater. *Skatteverket* och *Länsrätten i Stockholms län* har påtalat att det inte framgår tillräckligt klart, varken i lagtexten eller i motiveringen i promemorian, vad som ska anses som särskilda skäl för att kravet på kreditnota ska efterges av Skatteverket. *Länsrätten* föreslår att om enda skälet till eftergift är att det är omöjligt att uppfylla kravet på kreditnota detta bör framgå direkt i lagtexten. *Skatteverket* anser att enbart det skälet att det skulle framstå som besvärligt eller rent av omöjligt att tillstålla kunden en kreditnota inte i sig bör medföra en eftergift av kravet utan beaktande av risken för skattebortfall. Skatteverket har också aktualiserat frågan om vad som ska gälla om köparen är ett företag som har upplösts, exempelvis på grund av konkurs. *Näringslivets Skattedelegation* anser att ordet ”får” bör bytas ut till ordet ”skall” i den föreslagna bestämmelsen i 13 kap. 28 § andra stycket. Den sistnämnda synpunkten har beaktats i lagtexten.

Utöver de skäl som redovisades i promemorian, dvs. att köparen är okänd för säljaren t.ex. vid betalningar för varor och tjänster i automater, bör enligt regeringens uppfattning särskilda skäl anses föreligga i de fall då köparen avlidit eller om företaget har upplösts på grund av konkurs eller likvidation t.ex. Ett krav för eftergift bör emellertid generellt sett vara att det inte föreligger någon risk för skattebortfall. Eftersom det vid t.ex. omsättning via automater eller vid kontantförsäljning i detaljhandeln eller i sådana fall där kunden avlidit kan vara så att kunden är eller var en näringsidkare som är eller var skattskyldig till mervärdesskatt och

därmed kan ha eller kan ha haft avdragsrätt för ingående mervärdesskatt bör det dock vid en prövning av om det föreligger särskilda skäl kunna accepteras att ett mindre skattebortfall kan uppstå för statskassan. Det vanligaste torde emellertid vara att omsättning i automater eller i detaljhandeln, där den som omsätter varan eller tjänsten utfärdar ett enkelt kvitto utan att registrera vem köparen är, till övervägande del görs till privatpersoner utan avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Risken för skattebortfall för staten uppstår, som nämnts ovan, i sådant fall då den felaktigt debiterade mervärdesskatten leder till att köparen har gjort ett avdrag för den felaktiga mervärdesskatten och detta avdrag inte kan rättas i efterhand samtidigt som den utgående skatten rättas genom återföring till den skattskyldige. Om köparen har försvunnit och det finns misstanke om att säljare och köpare varit förbundna med varandra i syfte att begå skattebedrägeri genom exempelvis utfärdande av falska fakturor sinsemellan, finns risk för större skattebortfall och särskilda skäl bör inte anses föreligga.

Näringslivets Skattedelegation anser att en förvärvare som är i god tro inte ska drabbas av skattetillägg om denne gör avdrag för en felaktigt debiterad mervärdesskatt, särskilt inte i de fall staten inte gjort någon förlust. *LRF* har anfört att det bör införas en bestämmelse med innebörden att skattetillägg ska undandras om kreditnota utfärdas inom viss tid, förslagsvis fem år, efter det att den ursprungliga fakturan utfärdades. De generella bestämmelserna om under vilka förutsättningar skattetillägg ska tas ut respektive inte tas ut samt om befrielse från skattetillägg i 15 kap. skattebetalningslagen och 5 kap. taxeringslagen (1990:324) är enligt regeringens uppfattning tillräckliga. Det bör inte införas specialbestämmelser om befrielse från skattetillägg för situationer när mervärdesskatt felaktigt tagits ut på en faktura eller liknande handling.

Förslaget innebär sammanfattningsvis att 1 kap. 1 § och 13 kap. 26 § ML ändras samt att tre nya paragrafer införs, 1 kap. 2 e §, 13 kap. 27 § och 13 kap. 28 § ML.

5 Uttagsbeskattning

5.1 Uttag av varor och tjänster

5.1.1 Bakgrund och problembeskrivning

Uttagsbeskattningen har i mervärdesskattesystemet som främsta syfte att beskatta privat användning av varor och tjänster som den skattskyldige normalt saluför i sin verksamhet. Syftet är emellertid också att kompensera staten för gjorda avdrag för ingående mervärdesskatt på varor som förvärvats i en fullt skattepliktig verksamhet, vilka sedan används i en verksamhet som inte medför skattskyldighet. Uttagsbeskattning kan således ses som ett alternativ till beskattning genom vägrad avdragsrätt för ingående mervärdesskatt; antingen vägrad avdragsrätt vid förvärvet varvid nyttigheten förblir bärare av mervärdesskatt eller senare uttagsbeskattning varigenom skattebelastning åter sker. Uttagsbeskattning kan bli aktuell i händelse av ändrad användning av tillgång som hör till verksamheten. Ändrad användning av

rörelsetillgångar kan också medföra tillämpning av reglerna som rör jämkning av avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import av investeringsvaror.

Inför det svenska medlemskapet i EU ändrades bestämmelserna om uttagsbeskattning i mervärdesskattelagen (1994:200, ML). I det lagstiftningsärendet redogjordes utförligt för syftet med uttagsbeskattningen samt dess närmare innebörd och omfattning (prop. 1994/95:57 s. 106 ff.). I lagrådsremissen föreslås ändringar av vissa av de svenska uttagsbestämmelserna för att ytterligare anpassa dessa till EG:s mervärdesskatteregler.

5.1.2 Svensk rätt

Beskattning av uttag av varor uppnås genom att ianspråktagande av varor genom uttag anses som omsättning av vara (2 kap. 1 § första stycket 2 ML). Bestämmelser om uttag av varor finns i 2 kap. 2 och 3 §§ ML. Med uttag av vara menas enligt 2 kap. 2 § ML att den som är skattskyldig tillgodogör sig en vara ur verksamheten för privat ändamål (första punkten), överlåter en vara till någon annan utan ersättning eller mot ersättning som understiger inköpsvärdet för varan eller liknande vara eller självkostnadspriset och sådan nedsättning inte är marknadsmässigt betingad (andra punkten), eller för över en vara från en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9–13 §§ till en verksamhet som inte alls eller endast delvis medför skattskyldighet eller sådan rätt till återbetalning (tredje punkten). Det sagda gäller endast om den skattskyldige har haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ av den ingående skatten vid förvärvet av varan (2 kap. 3 § första stycket). Beskattningsunderlaget vid uttag av varor beräknas med utgångspunkt i ett värde som utgörs av inköpsvärdet för varorna eller liknande varor eller, om sådant värde saknas, av självkostnadspriset vid tidpunkten för uttaget (7 kap. 2 § och 3 § 2 a ML).

Med omsättning av tjänst avses förutom att en tjänst mot ersättning utförs, överlåts eller på annat sätt tillhandahålls någon, även att en tjänst tas i anspråk genom uttag (2 kap. 1 § ML). I 2 kap. 5 § första stycket 1–3 ML regleras vad som utgör uttag av tjänst i allmänhet. Med uttag av tjänst avses följande. 1) Att den skattskyldige utför, låter utföra eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst åt sig själv eller sin personal för privat ändamål eller för annat rörelsefrämmande ändamål, om tjänsten tillhandahålls utan ersättning eller mot ersättning som understiger kostnaden för att utföra tjänsten och sådan nedsättning inte är marknadsmässigt betingad. 2) Att den skattskyldige använder eller låter någon annan använda en tillgång som hör till verksamheten för privat ändamål eller för annat rörelsefrämmande ändamål, om den skattskyldige haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ av den ingående skatten vid förvärvet av varan. 3) Att den skattskyldige för privat ändamål själv använder eller låter någon annan använda en personbil eller motorcykel som utgör en tillgång i eller har förhyrts för verksamheten och den skattskyldige har haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ av den ingående skatten vid

förvärvet eller, i fråga om förhyrning, av hela den ingående skatten som hänförs sig till hyran. Vad som sägs i punkterna 2 och 3 gäller endast om värdet av användandet är mer än ringa (2 kap. 5 § andra stycket). Beskattningsunderlaget vid uttag av tjänst beräknas med utgångspunkt i ett värde som utgörs av kostnaden vid tidpunkten för uttaget för att utföra tjänsten (7 kap. 2 § och 3 § 2 b ML).

Av det sagda följer att beskattning av uttag av varor och tjänster ska ske såväl då uttaget görs utan ersättning som då det sker mot en ersättning som understiger inköpsvärdet eller självkostnadspriset för en vara respektive kostnaden för att utföra en tjänst.

5.1.3 EG:s regler

Artikel 2 i mervärdesskattedirektivet anger tillämpningsområdet för mervärdesskatten. Av artikel 2.1 a och c framgår att leverans av varor och tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denna agerar i denna egenskap ska vara föremål för mervärdesskatt (artikel 2.1 i sjätte direktivet). Med leverans av varor avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiell egendom (artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet respektive artikel 5.1 i sjätte direktivet). Med tillhandahållande av tjänster avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor (artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet respektive artikel 6.1 i sjätte direktivet). För nämnda typ av leverans av varor och tillhandahållande av tjänster omfattar beskattningsunderlaget allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller ska erhålla för dessa transaktioner (artikel 73 i mervärdesskattedirektivet respektive artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet).

Av intresse i detta sammanhang är att det i artikel 16 i mervärdesskattedirektivet (artikel 5.6 i sjätte direktivet) finns för medlemsstaterna obligatoriska bestämmelser om uttagsbeskattning av varor. Bestämmelserna innebär följande. Med leverans av varor mot ersättning ska likställas uttag som en beskattningsbar person gör av en vara ur sin rörelse för sitt eget eller personalens privata bruk, för överlåtelse därav utan ersättning eller mer generellt för användning för andra ändamål än den egna rörelsen, om mervärdesskatten på varan i fråga eller dess beståndsdelar helt eller delvis har medfört avdragsrätt. Uttag som görs inom ramen för den beskattningsbara personens rörelse i syfte att skänka bort gåvor av ringa värde eller ge bort varuprov ska dock inte likställas med en leverans av varor mot ersättning.

I artikel 18 i mervärdesskattedirektivet (artikel 5.7 i sjätte direktivet) finns för medlemsstaterna fakultativa bestämmelser om uttag av varor. I artikeln anges olika transaktioner som får likställas med leverans av varor mot ersättning. En sådan typ av transaktion är när en beskattningsbar person – enligt den svenska versionen av direktivet – använder en vara inom en verksamhetsgren som inte är beskattningsbar, om avdragsrätt helt eller delvis förelåg för mervärdesskatten på varan när den förvärvades (artikel 18 b i mervärdesskattedirektivet). I de franska, engelska och danska versionerna av direktivet synes det dock i detta fall vara fråga om i viss mån annat förfogande än att använda en vara

(”l’affectation d’un bien” i stället för ”l’utilisation d’un bien”, ”the application of goods” i stället för ”the use of goods” och ”udtagning af en vare” i stället för ”anvendelse af en vare”, artikel 18 b jämförd med artikel 26.1 a i mervärdesskattedirektivet).

I de uttagssituationer som regleras i artiklarna 16 och 18 i mervärdesskattedirektivet ska beskattningsunderlaget utgöras av varornas eller liknande varors inköpspris eller, i avsaknad av ett inköpspris, självkostnadspris, bestämda vid den tidpunkt då transaktionerna äger rum (artikel 74 i mervärdesskattedirektivet respektive artikel 11 A.1 b i sjätte direktivet).

Mervärdesskattedirektivet innehåller obligatoriska bestämmelser om uttag av tjänst i artikel 26 (artikel 6.2 i sjätte direktivet). Följande transaktioner ska likställas med tillhandahållande av tjänst mot ersättning. 1) Användning av en vara som ingår i en rörelses tillgångar för den beskattningsbara personens eget eller personalens privata bruk, eller, mer generellt, sådan användning för andra ändamål än den egna rörelsen, om avdragsrätt förelegat helt eller delvis för mervärdesskatten på dessa varor (artikel 26.1 a). 2) Tillhandahållande av tjänster utan ersättning som utförs av den beskattningsbara personen för hans eget eller, mer generellt, annat rörelsefrämmande ändamål (artikel 26.1 b). Beträffande uttag av tjänst finns det inte någon motsvarighet till regeln i artikel 16 andra stycket som innebär att uttag av vara inte föreligger om den skattskyldige inom ramen för sin rörelse skänker bort gåvor av ringa värde eller ger bort varuprov. Av artikel 26.2 i mervärdesskattedirektivet framgår att medlemsstaterna får avvika från bestämmelserna i artikel 26.1, förutsatt att avvikelsen inte leder till snedvridning av konkurrensen.

I de uttagssituationer som regleras i artikel 26 ska beskattningsunderlaget utgöras av den beskattningsbara personens kostnad för att tillhandahålla tjänsterna (artikel 75 i mervärdesskattedirektivet respektive artikel 11 A.1 c i sjätte direktivet).

EG-domstolen har i ett mål om förhandsavgörande, C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck AB och Riksskatteverket, tagit ställning till frågan om de EG-rättsliga bestämmelserna gör det möjligt att som uttag beskatta transaktioner som sker till underpris (jfr avsnitt 2). Enligt domstolens dom den 20 januari 2005 ska artiklarna 2, 5.6 och 6.2 b i sjätte direktivet tolkas så att de utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken ett tillhandahållande av en vara eller en tjänst mot ett faktiskt vederlag anses som uttag för privat ändamål av denna vara eller tjänst även när detta vederlag understiger självkostnadspriset för den tillhandahållna varan eller tjänsten.

5.1.4 Förslag till ändring

Regeringens förslag: Uttagsreglerna i mervärdesskattelagen (1994:200, ML) ändras så att beskattning vid uttag av vara eller tjänst endast kan bli aktuellt om det inte tas ut någon ersättning. Vidare kompletteras reglerna om uttag av tjänst så att även viss användning av vara som undantagits enligt 3 kap. 21 § ML (t.ex. skepp för yrkesmässig sjöfart) ska uttagsbeskattas.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag bortsett från att orden ”för användning” i 2 kap. 2 § 1 tredje strecksatsen ML nu har slopats.

Remissinstanserna: *Lantmännens Riksförbund (LRF), Riksbyggen* och *Sveriges advokatsamfund* tillstyrker förslaget.

Länsrätten i Stockholms län ifrågasätter att begreppet ”användning” har förts in i 2 kap. 2 § 1 tredje strecksatsen i författningsförslaget samtidigt som begreppet ”för över” har behållits i 2 kap. 2 § 2. Länsrätten pekar på att begreppet ”användning” förekommer i bägge de direktivbestämmelser som genomförs (artikel 16 och 18 b i mervärdesskattedirektivet) och föreslår därför antingen en konsekvensändring eller att satsen ”för användning” i 2 kap. 2 § 1 tredje strecksatsen helt enkelt stryks. En strykning skulle enligt länsrättens mening inte medföra någon förändrad betydelse av bestämmelsen.

Länsrätten anför vidare att det i gällande 2 kap. 5 § första stycket 3 ML avseende användning av bil sägs ”...som utgör en tillgång i eller har förhys för verksamheten...” medan det i 2 kap. 5 § första stycket 2 författningsförslaget avseende användning av varor sägs ”...som hör till verksamheten...”. Med hänsyn till att det längre ned i den föreslagna bestämmelsen anges att även förhyrning kan omfattas av bestämmelsen frågar sig länsrätten om man av misstag har underlåtit att lägga till ”förhys” i författningsförslaget avseende varor. Enligt länsrättens mening kan det som har förhys normalt inte kan anses höra till verksamheten.

Länsrätten konstaterar vidare att förslagen i promemorian avseende beskattning vid uttag och underpristransaktioner innebär att en skillnad i beskattningshänseende kommer att föreligga mellan uttag och annan omsättning, genom att två olika beskattningsunderlag kommer att gälla vid i princip identiska situationer. Länsrätten undrar varför inte även uttag ska beskattas till marknadsvärdet vid transaktioner mellan närstående (som exempel nämns den situationen att en företagare tillhandahåller en vara till ett närstående företag för 1 krona, varvid promemorians förslag innebär att marknadsvärdet kommer att gälla som beskattningsunderlag, medan – om det närstående företaget i stället inte betalar något alls – inköpsvärdet kommer att gälla som beskattningsunderlag).

Skatteverket anser att det är bra att bestämmelserna i 2 kap. 2 och 5 §§ ML anpassas till motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet. Skatteverket föreslår att 2 kap. 3 § ML ska kompletteras med en bestämmelse om att uttagsbeskattning kan bli aktuellt om förvärv av beståndsdelar till en vara medfört avdragsrätt.

FAR SRS anser att det i samtliga fall som anges i 2 kap. 2 och 5 §§ bör anges att överlåtelsen eller tillhandahållandet ska ske ”utan ersättning”.

Skälen för regeringens förslag: EG-domstolens dom i mål C-412/03 innebär att uttag av vara för överlåtelse av varan eller tillhandahållande av tjänst utgör beskattningsbart uttag endast när överlåtelsen eller tillhandahållandet sker utan ersättning.

Domen får som konsekvens att reglerna i 2 kap. 2 § 2 och 5 § första stycket 1 ML om vad som utgör uttag av vara och tjänst delvis inte är förenliga med artiklarna 2, 16 och 26 i mervärdesskattedirektivet (artiklarna 2, 5.6 och 6.2 i sjätte direktivet). Detta gäller till den del dessa

bestämmelser innebär att uttag föreligger vid omsättning av vara eller tjänst som sker mot ersättning som understiger inköpsvärdet eller självkostnadspriset för varan respektive kostnaden för att utföra tjänsten. Det förhållandet att mervärdesskattelagen behandlar sådana underpristransaktioner som uttag får till följd att ett felaktigt beskattningsunderlag används, nämligen inköpsvärdet eller självkostnadspriset för varan respektive kostnaden för att utföra tjänsten i stället för rätteligen den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren faktiskt har erhållit eller ska erhålla.

EG-rätten innebär å ena sidan att beskattningsbart uttag föreligger i nu aktuella fall vid uttag utan någon ersättning, varvid beskattningsunderlaget som framgått utgörs av inköpspriset eller självkostnadspriset för varan respektive kostnaden för att utföra tjänsten (artikel 16 jämförd med artikel 74 samt artikel 26.1 b jämförd med artikel 75 i mervärdesskattedirektivet). Å andra sidan ska i de fall vara överlåts eller tjänst tillhandahålls mot ersättning, ersättningen utgöra beskattningsunderlaget (artikel 2.1 a och c jämförd med artikel 73 i mervärdesskattedirektivet). Det sistnämnda gäller även om ersättningen understiger inköpspriset, självkostnadspriset eller kostnaden för att utföra tjänsten.

Av det anförda följer att bestämmelserna om uttag i mervärdesskattelagen behöver ändras såtillvida att uttag av vara ska anses föreligga vid överlåtelse av vara endast när överlåtelsen sker utan ersättning. I 2 kap. 2 § 2 ML bör således orden ”eller mot ersättning som understiger ett värde beräknat enligt 7 kap. 3 § 2 a och sådan nedsättning inte är marknadsmässigt betingad” tas bort.

Reglerna om uttag av vara i 2 kap. 2 § ML motsvaras av artiklarna 16 och 18 i mervärdesskattedirektivet. 2 kap. 2 § 1 och 2 ML motsvaras därvidlag i princip av artiklarna 16 och 18 c, medan 2 kap. 2 § 3 har sin förebild i artikel 18 b i mervärdesskattedirektivet (se prop. 1994/95:57 s. 111 f.). Det kan konstateras att reglerna i mervärdesskattelagen även bortsett från när det gäller underpristransaktioner till viss del har en något annorlunda utformning, avgränsning och lydelse än motsvarande regler i mervärdesskattedirektivet. Det finns goda skäl för att nu även justera reglerna i dessa delar så att de i redaktionellt avseende och till sin ordalydelse ännu bättre överensstämmer med vad som följer av direktivet. I 2 kap. 2 § 1 ML bör därför – i stället för vad som nu föreskrivs i punkt 1 och 2 i den paragrafen – införas en reglering som i princip överensstämmer med den lydelse som följer av artikel 16 första stycket i mervärdesskattedirektivet. Beträffande 2 kap. 2 § 3 ML bör den bestämmelsen kvarstå oförändrad, men omnumreras till 2. Enligt bestämmelsen föreligger uttag om den skattskyldige för över en vara från en verksamhet till en annan under vissa närmare angivna förutsättningar. Det finns sakliga skäl för denna utformning, som också får anses motsvara vad som föreskrivs i artikel 18 b i de franska, engelska och danska versionerna av mervärdesskattedirektivet (i vilka talas om ”l’affectation d’un bien”, ”the application of goods och ”udtagning af en vare”). För det fall ordalydelsen av nuvarande 2 kap. 2 § 3 ML skulle justeras med hänvisning till lydelsen av artikel 18 b i svenska versionen av direktivet, vari talas om att en beskattningsbar person ”använder” en vara, skulle oklarhet uppkomma när det gäller avgränsningen i

förhållande till sådant uttag av tjänst som består i att rörelsetillgångar används av den beskattningsbara personen eller personalen etc. (se artikel 26.1 a i mervärdesskattedirektivet). Som en följd av att begreppet ”använder” inte används i nuvarande punkt 3 i 2 kap. 2 § bör, såsom *Länsrätten i Stockholms län* anför i sitt remissyttrande, detta begrepp inte heller användas i den föreslagna tredje strecksatsen av 2 kap. 2 § 1 ML.

I promemorian föreslogs att det, med stöd av artikel 16 andra stycket i mervärdesskattedirektivet, skulle införas en bestämmelse i 2 kap. 2 § andra stycket ML med innebörden att uttag av varor inte anses föreligga om varor tas ut inom ramen för den skattskyldiges verksamhet i syfte att skänka bort gåvor av ringa värde eller ge bort varuprov. Mot bakgrund av att en motsvarande bestämmelse redan föreligger i 3 kap. 27 § ML bedömer regeringen att det föreslagna andra stycket inte bör införas.

Med hänsyn till det sagda bör med uttag av vara avses att den skattskyldige tar ut en vara ur sin verksamhet för sitt eget eller personalens privata bruk, för överlåtelse av varan utan ersättning eller, mer generellt, för andra ändamål än den egna verksamheten. Med uttag av vara bör också – liksom enligt gällande rätt – avses att den skattskyldige använder en vara inom en del av verksamheten som inte alls medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9–13 §§ ML.

I likhet med vad som gäller beträffande uttag av vara behöver reglerna i mervärdesskattelagen om vad som utgör uttag av tjänst ändras. 2 kap. 5 § 1 ML bör ändras först och främst på så sätt att uttag av tjänst ska anses föreligga i samband med tillhandahållande av tjänst endast när tillhandahållandet sker utan ersättning. Orden ”eller mot ersättning som understiger ett värde beräknat enligt 7 kap. 3 § 2 b och sådan nedsättning inte är marknadsmässigt betingad” bör därför tas bort. Därutöver bör 2 kap. 5 § första stycket 1 och 2 ML ändras för att så stor överensstämmelse som möjligt ska uppnås med motsvarande EG-regler (artikel 26.1 a och b i mervärdesskattedirektivet) samt för att den språkliga utformningen ska ansluta till den nya justerade lydelsen av 2 kap. 2 § ML. Av 2 kap. 3 § andra stycket ML framgår att vara som vid förvärvet undantagits från beskattning med stöd av bestämmelserna i 3 kap. 21 § ML kan bli föremål för uttagsbeskattning (enligt 2 kap. 2 §) trots att förvärvet inte medfört avdragsrätt eller rätt till återbetalning. Någon motsvarande bestämmelse finns inte avseende uttag av tjänst som består i privat bruk av vara. En sådan bestämmelse bör införas i 2 kap. 5 § första stycket 2 ML. Den punkten bör även kompletteras på så sätt att det tydliggörs att uttag föreligger om vara som den skattskyldige tillverkat eller förhyrt används för privat bruk. *Länsrätten i Stockholms län* har frågat om det i promemorian av misstag har underlåtit att lägga till ”förhyrts” i författningsförslaget avseende användning av varor för privat bruk etc., eftersom det som förhyrs – enligt länsrättens mening – normalt inte kan anses höra till verksamheten. Regeringen delar inte denna uppfattning. Med begreppet ”vara som hör till verksamheten” avses även förhyrda varor, t.ex. förhyrda maskiner. Det är inte ovanligt att företag leasar hela sin maskinpark och även de leasade varorna anses då höra till verksamheten. I sammanhanget bör också noteras att det i 2 kap. 5 § första stycket 3 ML i stället anges att någon använder en personbil eller motorcykel ”som utgör tillgång i eller har förhyrts för verksamheten”.

Begreppet ”utgör tillgång i” innebär att varan ska ägas av företaget och då är det också nödvändigt att även ta med ordet ”förhyrts”.

2 kap. 5 § första stycket 3 ML bör också kompletteras på så sätt att det framgår att uttag föreligger om i den punkten berörd vara, som den skattskyldige tillverkat, används för privat bruk.

Det sagda innebär att med uttag av tjänst bör avses att den skattskyldige utför eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst för sitt eget eller personalens privata bruk eller, mer generellt, för andra ändamål än den egna verksamheten, om tjänsten tillhandahålls utan ersättning (2 kap. 5 § första stycket 1 ML). Med uttag av tjänst bör också avses att den skattskyldige använder eller låter personalen använda en vara som hör till verksamheten för privat bruk eller, mer generellt, använder en sådan vara för andra ändamål än den egna verksamheten, om omsättningen eller importen av varan undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § eller om den skattskyldige haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ av den ingående skatten vid förvärvet, tillverkningen eller förhyrningen av varan (2 kap. 5 § första stycket 2 ML). Beträffande första stycket 3 i samma paragraf görs utöver den ändring som berörs i närmast föregående stycke en smärre språklig justering (ordet ”ändamål” ersätts av ordet ”bruk”).

FAR SRS har anfört att de föreslagna reglerna inte överensstämmer med mervärdesskattedirektivet eftersom det endast i den andra strecksatsen i 2 kap. 2 § 1 ML respektive i 2 kap. 5 § 1 ML i förslaget uttryckligen anges att det ska vara fråga om överlåtelse/tillhandahållande ”utan ersättning”. Regeringen bedömer dock att eftersom den föreslagna ordalydelsen är hämtad direkt från direktivet torde det inte kunna föreligga någon sådan diskrepans som *FAR SRS* påtalar.

Som framgår av redogörelsen för gällande rätt överensstämmer bestämmelserna om beskattningsunderlaget vid uttag av varor och tjänster i 7 kap. 3 § 2 a och b ML med motsvarande EG-regler. I lagrådsremissen föreslås emellertid några smärre justeringar av dessa och övriga bestämmelser i 7 kap. 3 § ML. Justeringarna är i huvudsak av redaktionell art. Beträffande dessa ändringar hänvisas till författningskommentaren.

Som en följd av de föreslagna lydelseerna av 2 kap. 2 § 1 och 5 § första stycket 1 ML kan omsättning av vara eller tjänst som sker mot underpris inte längre beskattas som uttag. Vid sådana omsättningar skulle – om inte någon annan regeländring görs – beskattningsunderlaget komma att utgöras av den ersättning som säljaren har erhållit eller ska erhålla. För att förhindra bortfall av mervärdesskatteintäkter på grund av prissättningen av transaktioner lämnas i lagrådsremissen förslag till regler som innebär att beskattningsunderlaget i vissa fall (bl.a. förutsätts att fråga är om transaktioner mellan närstående) ska beräknas med utgångspunkt i marknadsvärdet, i stället för ersättningen (se avsnitt 7.3). Tillämpning av sistnämnda regler kan aktualiseras vid annan omsättning än uttag.

Länsrätten i Stockholms län efterfrågar en motivering till varför inte även uttag ska beskattas till marknadsvärdet vid transaktioner mellan närstående och nämner som exempel bl.a. att ett företag tillhandahåller en vara till ett närstående företag utan ersättning. Reglerna i mervärdesskattedirektivet innebär att beskattningsunderlaget vid uttag

utgörs av inköpsvärdet eller självkostnadspriset för en vara respektive kostnaden för att utföra en tjänst (artiklarna 74 och 75). Detta gäller oavsett om transaktionen äger rum mellan närstående eller icke närstående parter. Enligt reglerna i direktivet är det inte möjligt att i en sådan situation som länsrätten tar upp använda marknadsvärdet som beskattningsunderlag. Vad gäller *Skatteverkets* förslag om att införa en regel i 2 kap. 3 § ML om beståndsdelar, anser regeringen, med hänsyn till att förslaget ej fanns med i promemorian, att det krävs ytterligare överväganden innan en sådan ändring kan föreslås.

Förslaget föranleder ändring av 2 kap. 2 och 5 §§ ML samt en följdändring i 3 kap. 24 § ML (beträffande följdändringen, se författningskommentaren).

5.2 Uttag av vissa tjänster på fastighetsområdet

5.2.1 Bakgrund och problembeskrivning

Skatteverket har i en framställning som kom in till Finansdepartementet den 21 december 2005 hemställt att bestämmelserna om uttag av vissa tjänster på fastighetsområdet i 2 kap. 7 och 8 §§ ML utvidgas till att omfatta också tjänster som avser hyresrätter och bostadsrätter. Verket hemställer även att vissa andra ändringar görs i mervärdesskattelagen som en följd av att de nämnda paragraferna ändras. Verket har i en promemoria lämnat förslag till lagändring med denna innebörd. Framställningen nedan och Finansdepartementets förslag bygger i huvudsak på Skatteverkets promemoria.

5.2.2 Svensk rätt

Inkomstbeskattning av byggverksamhet

Byggverksamhet kan bedrivas utåtriktat (byggentreprenadverksamhet), för egen räkning (egen regi) eller genom en kombination av dessa båda verksamhetsformer. Den som bygger i egen regi kombinerar ofta sådan verksamhet med fastighetsförvaltning.

Om ett företag åtar sig att med egna anställda, egna maskiner och eget material uppföra byggnader eller anläggningar på annans fasta egendom har verksamheten ansetts utgöra byggnadsrörelse enligt inkomstskattelagen (1999:1229, IL). Även vid byggnation i egen regi har verksamheten normalt ansetts utgöra byggnadsrörelse. Så är t.ex. fallet då någon förvärvat ett markområde för att där med egna anställda, egna maskiner och eget material uppföra ett antal hus för försäljning. Byggnadsrörelse enligt inkomstskattelagen kan bedrivas genom att byggentreprenören anlitar underentreprenörer. Den som uppfört byggnader uteslutande för egen förvaltning torde, såvida han inte ägnat sig åt annan byggverksamhet eller har sålt någon fastighet, inte anses driva byggnadsrörelse. Har den skattskyldige uppfört byggnad för utomståendes räkning, anses dock byggnadsrörelse föreligga även med avseende på produktion för egen förvaltning.

Fastigheter i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter utgör i regel lagertillgångar (27 kap. IL). Som lagertillgång anses inte fastighet som uppenbarligen förvärfas för att till huvudsaklig del stadigvarande användas i en annan näringsverksamhet än fastighetsförvaltning som bedrivs av den skattskyldige, dennes make eller av ett fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag där den skattskyldige eller maken är företagsledare (27 kap. 5 § 1 IL). Som lagertillgång anses inte heller förvärvad fastighet om förvärvet uppenbarligen helt saknar samband med den av den skattskyldige bedrivna byggnadsrörelsen (27 kap. 5 § 2 IL). Vid tillämpning av sistnämnda undantagsregel tas hänsyn till t.ex. den lokala och funktionella anknytning som kan finnas mellan fastighetsförvärvet och byggnadsrörelsen. En byggmästare som på entreprenad uppför småhus inom ett lokalt begränsat område bör exempelvis kunna ha möjlighet att som kapitalplacering köpa en hyres- eller kontorsfastighet på annan ort utan att fastigheten anses smittad av byggnadsrörelsen.

Ett fastighetsförvaltande företag är ett företag som i första hand ägnar sig åt att äga och förvalta fastigheter. Fastigheterna i ett fastighetsförvaltande aktiebolag har karaktären av kapitaltillgångar. Ett företag som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter anses inte som ett fastighetsförvaltande företag, även om fastighetsinnehavet är omfattande. Det är dock tillräckligt att det förekommer en enda lagerfastighet för att ett företag ska förlora sin karaktär av fastighetsförvaltande företag och i stället anses bedriva byggnadsrörelse eller handel med fastigheter (27 kap. 2 § IL).

Fastigheter som förvärfas för fastighetsförvaltning av ett företag som bedriver byggnadsrörelse är mot bakgrund av ovanstående normalt att anse som lagertillgångar (27 kap. IL). I vissa fall utgör dock förvärvad fastighet i stället en kapitaltillgång.

Bostadsrätt och hyresrätt som förvärfas för att byggas om och därefter säljas har i tillämpningen normalt ansetts utgöra lagertillgång enligt 17 kap. IL.

Uttagsbeskattning av byggentreprenadföretag (2 kap. 7 § ML)

Från mervärdesbeskattning undantas omsättning av fastigheter och överlåtelse av rättigheter till fastigheter, såsom hyresrätter och bostadsrätter (3 kap. 2 § ML).

Byggentreprenadföretags arbeten i egen regi och upphandlade tjänster kan bli föremål för uttagsbeskattning i den mån de tillförs den skattskyldiges egen fastighet (2 kap. 7 § första stycket ML). Förutsättningarna för uttagsbeskattning är att den skattskyldige har utåtriktad byggentreprenadverksamhet och även utför tjänster på egna fastigheter (egen regi) samt att tjänsterna tillförs en egen fastighet som enligt inkomstskattelagen utgör lagertillgång i byggnadsrörelse. Fastigheter i byggnadsrörelse utgör lagertillgång. Även fastigheter som förvärfas för fastighetsförvaltning av ett företag som bedriver byggnadsrörelse är normalt att anse som lagertillgång. Uttagsbeskattning blir aktuell när det är fråga om byggnads- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll, samt ritning, projektering, konstruktion eller andra jämförliga tjänster (2 kap. 7 § andra stycket ML). Uttagsbeskattningen ger enligt

8 kap. 3 § ML den skattskyldige en rätt till avdrag för ingående skatt. Avdragsrätten omfattar ingående skatt som hänför sig både till material som köpts in för utförande av egna arbeten samt till upphandlade byggtjänster.

För utförda tjänster som tillförs sådana egna fastigheter som utgör tillgång i verksamheten men inte lagertillgång sker uttagsbeskattning enligt 2 kap. 7 § tredje stycket ML. En fastighet som stadigvarande ska användas som kontor eller lagerlokal (driftsbyggnad) i byggentreprenadverksamheten är ett exempel på en fastighet som inte utgör lagertillgång. Även fastighet som förvärvats som kapitalplacering kan vara en sådan tillgång som inte utgör lagertillgång. Även i dessa fall förutsätts för uttagsbeskattning att den skattskyldige både tillhandahåller tjänster åt andra (byggentreprenadverksamhet) och utför tjänster på egna fastigheter. Upphandlade tjänster blir dock inte föremål för uttagsbeskattning enligt denna bestämmelse. Tillförs fastigheten upphandlade tjänster bedöms avdragsrätten för den ingående skatten som hänför sig till dessa enligt allmänna bestämmelser. Om förvärv har gjorts för fastighet som används för t.ex. skattefri uthyrning föreligger inte avdragsrätt. Bestämmelsen i 2 kap. 7 § tredje stycket ML om att uttagsbeskattning inte ska ske till den del tjänsterna hänför sig till en fastighet som används i verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt har ansetts gälla både fastigheter som utgör lagertillgångar respektive fastigheter som inte är sådana tillgångar i verksamheten (SkatteverketsHandledning för mervärdesskatt 2007 s. 663).

Uttagsbeskattning av fastighetsägare (2 kap. 8 § ML)

Om uttagsbeskattning inte ska ske enligt 2 kap. 7 § ML kan sådan i stället bli aktuell enligt 2 kap. 8 § ML. Paragrafen innebär att uttag föreligger i vissa fall då en fastighetsägare utför arbeten i egen regi på en egen fastighet, såsom när tjänster utförs av byggföretag som inte bedriver byggentreprenadverksamhet, av fastighetshandlande och fastighetsförvaltande företag samt av företag som bedriver bank- och försäkringsverksamhet eller annan verksamhet eller del av verksamhet som inte medför skattskyldighet.

En förutsättning för uttagsbeskattning är att arbetena i fråga utförs på en fastighet som utgör tillgång i en yrkesmässig verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt. Uttagsbeskattning ska således inte ske för arbeten på en fastighet eller del av en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler. Endast den del av fastigheten som inte omfattas av frivillig skattskyldighet kan komma i fråga för uttagsbeskattning. Uttagsbeskattning ska i enlighet med det anförda inte heller ske när arbeten utförs på en fastighet som fastighetsägaren använder i en verksamhet eller del av verksamhet som medför skattskyldighet eller i en verksamhet där rätt till återbetalning av mervärdesskatt föreligger, t.ex. kontors-, affärs- och fabriksfastigheter. En ytterligare förutsättning för uttagsbeskattning är att de nedlagda lönekostnaderna för tjänsterna under beskattningsåret överstiger 150 000 kronor, inräknat skatter och avgifter som grundas på lönekostnaderna.

Uttagsbeskattning blir aktuell när det är fråga om byggnads- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll, ritning, projektering, konstruktion eller andra jämförliga tjänster samt lokalstädning, fönsterputsning, renhållning och annan fastighetskötsel (2 kap. 8 § andra stycket ML).

Syftet med regleringen i paragrafen är att uppnå konkurrensneutralitet i valet mellan upphandlade tjänster och tjänster i egen regi (prop. 1989/90:111 s. 92 f.).

Uttagsbeskattningen ger i princip den skattskyldige en rätt till avdrag för ingående skatt (8 kap. 3 § ML). Avdragsrätten avser endast ingående skatt som hänförs till kostnader för de tjänster av aktuellt slag som fastighetsägaren utför på sin fastighet, såsom kostnad för inköp av material. Vid uttagsbeskattning enligt 2 kap. 8 § ML kan den skattskyldige välja metod för beräkning av beskattningsunderlaget. Om beskattningsunderlaget beräknas med utgångspunkt i enbart lönekostnaderna, inräknat skatter och avgifter, får dock avdrag inte göras (7 kap. 5 § andra stycket jämförd med 8 kap. 9 § första stycket 4 ML).

Uttagsbeskattning avseende hyresrätter och bostadsrätter

Överlåtelse av hyresrätter och bostadsrätter undantas från skatteplikt (3 kap. 2 § ML).

Skatteverket har i en skrivelse den 21 december 2004, dnr 130 740083-04/111, bedömt att skattskyldighet för mervärdesskatt inte föreligger för en verksamhet som innebär att oinredda vindar förvärvas i form av bostadsrätter och att dessa, efter ombyggnad till lägenheter, försäljs. Innehav av en bostadsrätt bedömdes heller inte utgöra sådant innehav av fastighet som kan föranleda uttagsbeskattning (2 kap. 7 och 8 §§ ML). Med hänsyn härtill föreligger enligt Skatteverket inte avdragsrätt för ingående skatt som är hänförlig till denna verksamhet.

Bestämmelserna i 2 kap. 7 § ML om uttag gäller således enligt Skatteverket inte om ett byggtreprenadföretag utför eller förvärvar tjänster och tillför dem en lägenhet som företaget innehar med hyresrätt eller bostadsrätt. I likhet härmed gäller bestämmelserna i 2 kap. 8 § ML om uttag inte i det fall den som innehar en lägenhet med hyresrätt eller bostadsrätt i egen regi utför tjänster på lägenheten.

5.2.3 EG:s regler

EG-rättsligt stöd för bestämmelsen i 2 kap. 8 § ML finns i artikel 27 i mervärdesskattedirektivet (artikel 6.3 i sjätte direktivet). Artikeln innebär att medlemsstaterna, för att hindra snedvridning av konkurrensen och efter samråd med mervärdesskattekommittén, får införa bestämmelser om uttagsbeskattning. Enligt artikeln får med tillhandahållande av tjänster mot ersättning likställas en beskattningsbar persons utförande av tjänster för rörelsens behov, om full avdragsrätt för mervärdesskatten på tjänsterna inte skulle ha förelagat om de hade tillhandahållits av en annan beskattningsbar person.

5.2.4 Förslag till ändring

Regeringens förslag: Bestämmelserna i 2 kap. 7 § mervärdesskattelagen (1994:200, ML) om uttag i byggnadsrörelse utvidgas till att omfatta också tjänster som avser lägenhet som den skattskyldige innehar med hyresrätt eller bostadsrätt. Uttag av tjänster som tillförts sådan lägenhet eller en fastighet som utgör anläggningstillgång eller lagertillgång i en byggnadsrörelse ska ske endast till den del lägenheten eller fastigheten används i en verksamhet som inte medför skattskyldighet. Bestämmelserna om uttag i 2 kap. 8 § ML utvidgas till att omfatta tjänster som avser lägenhet som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt, till den del tjänsterna innebär byggnads- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll, samt ritning, projektering, konstruktion eller andra jämförliga tjänster. En justering görs också i reglerna om avdrag för skatt med anledning av att 2 kap. 7 § ML också ska omfatta uttag av tjänster som avser lägenhet som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt. Vidare föreslås att reglerna om investeringsvaror även ska omfatta hyresrätt och bostadsrätt till lägenheter som tillförts varor och tjänster genom skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 § ML.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. I promemorian användes dock begreppet "lokal som innehas med hyresrätt" i den föreslagna 2 kap. 7 § ML i stället för det av regeringen föreslagna vidare begreppet "lägenhet som innehas med hyresrätt". Vidare uppställdes i den föreslagna 2 kap. 8 § ML ett krav på att den lägenhet som blev föremål för tjänster utgjorde en tillgång i en yrkesmässig verksamhet. Enligt regeringens förslag är det dock tillräckligt att lägenheten innehas i en yrkesmässig verksamhet.

Remissinstanserna: *Sveriges advokatsamfund och Sveriges Byggindustrier* tillstyrker förslaget.

Länsrätten i Stockholms län menar att det inte av ordalydelsen i anslutningsfördraget kan utläsas att Sverige har fått tillåtelse till undantag för överlåtelse av rättigheter till fastigheter, såsom hyresrätter och bostadsrätter och att det inte heller i direktivet finns undantag avseende överlåtelser av sådana rättigheter. Länsrätten bedömer därför att överlåtelser av sådana rättigheter ska beskattas och att de svenska mervärdesskattebestämmelserna på detta område strider mot bestämmelserna i direktivet. Länsrätten ifrågasätter om det är lämpligt att bygga vidare på felaktiga bestämmelser och anför att det bör övervägas om inte sådana överlåtelser istället ska göras skattepliktiga.

Skatteverket anför att den föreslagna 2 kap. 7 § ML bör ändras på samma sätt som den föreslagna 2 kap. 8 § så att båda ändringarna avser *lägenheter* som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt. Skatteverket kan inte se någon nackdel med att bestämmelsen i 2 kap. 7 § ML omfattar det vidare begreppet "lägenhet" i stället för "lokal" när det gäller hyresrätter utan tvärtom skulle det vara en fördel om både 2 kap. 7 och 8 §§ ML omfattar lägenheter som innehas med hyresrätt. Visserligen kan enligt hyreslagstiftningen inte en bostadslägenhet med hyresrätt överlåtas mot ersättning men ett sådant förhållande bör knappast behöva beaktas vid mervärdesbeskattningen i det fall en omsättning av en rättighet anses

föreligga. För bestämmelsen i 2 kap. 8 § ML kan det vidare övervägas om det inte kan anses som ett tillräckligt villkor att en lägenhet innehas i verksamheten. Formuleringen tillgång i verksamheten har inte samma betydelse här som i 2 kap. 7 § ML där det finns en koppling till inkomstskatteregler. Används den formuleringen i 2 kap. 8 § ML skulle det kunna ge intryck av att det är en nödvändig förutsättning att en hyresrätt bokförts som en tillgång i räkenskaperna.

FAR SRS menar att den lönebeloppsgräns som stadgas i 2 kap. 8 § ML, om den alls ska ha någon betydelse, bör höjas så att den motsvarar åtminstone lönekostnaden för en heltidstjänst i fastighetsförvaltningsbranschen. Eventuellt kan en indexreglering införas.

Skälen för regeringens förslag: Av artikel 135.1 j i mervärdesskattedirektivet (artikel 13 B g i det sjätte direktivet) jämförd med artikel 12.1 a i mervärdesskattedirektivet (artikel 4.3 a i det sjätte direktivet) framgår att medlemsstaterna ska undanta leverans av byggnader eller delar därav och den mark de står på från skatteplikt men att detta undantag inte gäller leverans före första besittningstagandet av en byggnad eller delar av en byggnad och den mark den står på. Sverige har genom anslutningsfördraget med EU fått rätt att undanta överlåtelse även av nyproducerade byggnader och delar därav och den mark de står på från beskattning. Enligt 3 kap. 2 § ML undantas i enlighet härmed från skatteplikt all omsättning av fastigheter. Beskattning sker i stället när byggtreprenader i utåtriktad verksamhet tillhandahålls andra och genom uttagsbeskattning enligt 2 kap. 7 § ML av egenregiarbeten. Härigenom uppnås ett beskattningsresultat som motsvarar det som följer av regleringen i mervärdesskattedirektivet (jfr SOU 1994:88, Mervärdesskatten och EG, s. 219 f.). Genom uttagsbeskattning enligt 2 kap. 7 § ML får byggtreprenadföretaget en rätt till avdrag för ingående skatt som belöper på anskaffningar för den uttagsbeskattade tjänsten. Uttagsbeskattning av byggtjänster som utförs på fastigheter sker också enligt 2 kap. 8 § ML, vilket medför avdragsrätt för sådan ingående skatt som hänför sig till anskaffningar för den uttagsbeskattade tjänsten.

Enligt svensk rätt undantas från beskattning även överlåtelse av rättigheter till fastigheter, såsom hyresrätter och bostadsrätter (3 kap. 2 § ML). Bestämmelserna om uttag i 2 kap. 7 och 8 §§ ML gäller inte tjänster som utförs eller förvärvas och tillförs hyresrätter och bostadsrätter. Avdragsrätt för ingående skatt som hänför sig till anskaffningar för sådan verksamhet föreligger därför inte.

Skatteverket har hemställt att bestämmelserna i 2 kap. 7 och 8 §§ ML utvidgas till att omfatta tjänster som avser hyresrätter och bostadsrätter, så att uttagsbeskattning kan ske i samma utsträckning som nu gäller för fastigheter.

Som framgått förekommer i byggnadsrörelse att bostadsrätter förvärvas, byggs om och försäljs. En bostadsrättsförening har till ändamål att i föreningens hus upplåta lägenheter med bostadsrätt (1 kap. 1 § bostadsrättslagen [1991:614]). Med bostadslägenhet avses en lägenhet som är avsedd att helt eller till en inte oväsentlig del användas som bostad. Med lokal avses en annan lägenhet än bostadslägenhet (1 kap. 6 § samma lag). I 12 kap. jordabalken regleras upplåtelse av lägenhet med hyresrätt. I likhet med vad som gäller enligt bostadsrättslagen avses med bostadslägenhet lägenhet som upplåtits för

att helt eller till en inte oväsentlig del användas som bostad. Med lokal avses annan lägenhet än bostadslägenhet (12 kap. 1 § tredje stycket jordabalken). Beträffande hyresrätter får särskild ersättning inte tas ut för överlåtelse av hyresrätt till bostadslägenhet (12 kap. 65 § jordabalken).

Skatteverket har uppgett att byggarbeten på lägenheter som innehas med bostadsrätt eller hyresrätt, som utgör tillgång i rörelse, utförs av ett begränsat antal företag och i relativt begränsad omfattning.

Flera skäl talar för uttagsbeskattning av byggtjänster som avser lägenheter som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt. En sådan beskattning skulle bättre stämma överens med grundtanken att mervärdesskatten ska vara neutral och i princip träffa all omsättning av varor och tjänster. En beskattning skulle också innebära en anpassning till det beskattningsresultat som följer av regleringen i mervärdesskattedirektivet. Gällande regler är inte neutrala; det föreligger en skillnad i skattebelastning mellan upphandlade och i egen regi utförda arbeten som avser lägenheter som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt – förstnämnda arbeten är föremål för beskattning medan de sistnämnda inte medför beskattning. Detta förhållande kan leda till konkurrensnedvridning. Gällande regler är som framgått inte heller neutrala när det gäller den skattemässiga behandlingen av å ena sidan tjänster som avser fastigheter och å andra sidan tjänster som avser hyresrätter respektive bostadsrätter.

Den omständigheten att arbeten som avser hyresrätter eller bostadsrätter inte medför beskattning och därmed inte avdragsrätt för ingående skatt leder vidare till tillämpningssvårigheter. Ett företag som har en byggverksamhet som endast till viss del ska mervärdesbeskattas har inte full avdragsrätt vid inköp som görs för byggverksamheten. Den situationen kan uppstå dels i de fall företaget har både en utåtriktad byggtreprenadverksamhet och en byggverksamhet i egen regi på t.ex. bostadsrätter, dels i de fall företaget bygger i egen regi på såväl fastigheter som bostadsrätter. Företaget måste i dessa fall fördela den ingående skatten som belöper på t.ex. förvärvade maskiner och inventarier i en avdragsgill och en inte avdragsgill del. Detta är administrativt betungande och enligt vad som framkommit uppstår felaktigheter i redovisningen av skatten. Genom uttagsbeskattning skulle företaget få avdragsrätt enligt de allmänna reglerna i 8 kap. ML och slippa fördela den ingående skatten. Uttagsbeskattning skulle således innebära en förenkling för företaget med nämnda typ av verksamhet.

Länsrätten i Stockholms län har anfört att det inte går att utläsa ur Sveriges anslutningsfördrag att Sverige har fått tillåtelse till undantag för överlåtelse av rättigheter till fastigheter, såsom hyresrätter och bostadsrätter och att det inte heller i direktivet finns stöd för sådana undantag. Länsrätten ifrågasätter därför det lämpliga i att bygga vidare på felaktiga bestämmelser. Regeringen kan konstatera att frågan diskuterades i SOU 1994:88, Mervärdesskatten och EU, s. 112 ff., i samband med inträdet i EG. Utredningen hänvisade där till artikel 5.3 i det sjätte direktivet (artikel 15.2 i mervärdesskattedirektivet) som ger medlemsstaterna rätt att betrakta rättigheter i fast egendom som materiella ting, dvs. delar av fastigheter, och konstaterade att den svenska bestämmelsen i 3 kap. 2 § första stycket ML om undantag vid överlåtelse och upplåtelse av bl.a. hyresrätter och bostadsrätter därmed är EG-

konform och kan bestå. Regeringen bedömer att artikel 15.2 i mervärdesskattedirektivet får till följd att det svenska anslutningsfördraget, som ger Sverige rätt att undanta överlåtelser av nyproducerade byggnader och delar därav och den mark de står på från beskattning, även omfattar nyproducerade bostadsrätter och hyresrätter.

Mot bakgrund av det anförda bör tillämpningsområdet för reglerna i 2 kap. 7 och 8 §§ ML om uttag av tjänster på fastighetsområdet utvidgas.

Bestämmelserna i 2 kap. 7 § ML bör utöver vad som för närvarande gäller också omfatta tjänster som avser lägenheter som den skattskyldige innehar med hyresrätt eller bostadsrätt. Regeringen delar därvid *Skatteverkets* bedömning att regeln i fråga om hyreslägenheter inte bör begränsas till att endast avse lokaler som innehas med hyresrätt.

Enligt 2 kap. 7 § tredje stycket ML kommer uttag av tjänst inte i fråga i de fall tjänster utförs på en fastighet som utgör anläggningstillgång i en byggnadsrörelse, om tjänsterna hänför sig till en del av fastigheten som används i en verksamhet som medför skattskyldighet. I tillämpningen har emellertid bestämmelsen i 2 kap. 7 § tredje stycket ML om att uttagsbeskattning inte ska ske till den del tjänsterna hänför sig till en fastighet som används i en verksamhet som medför skattskyldighet ansetts gälla både fastigheter som utgör lagertillgångar respektive inte är sådana tillgångar i verksamheten. Mot bakgrund av att förutsättningen för att uttagsbeskattning skall underlåtas är att tillgången ska användas i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning gör regeringen bedömningen att anläggningstillgångar och lagertillgångar i detta avseende bör behandlas på samma sätt. 2 kap. 7 § ML bör därför ändras så att den rådande tillämpningen kommer till uttryck i lagtexten. Uttagsbeskattning av tjänster som tillförts en lägenhet som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt eller en fastighet, som utgör anläggningstillgång eller lagertillgång i en byggnadsrörelse, ska således ske endast till den del lägenheten eller fastigheten används i en verksamhet som inte medför skattskyldighet.

Reglerna i 2 kap. 8 § ML bör utvidgas till att omfatta tjänster som hyresgäst eller bostadsrättsinnehavare utför på lägenhet som han innehar med hyresrätt eller bostadsrätt. I enlighet med vad *Skatteverket* föreslagit bör detta gälla i fråga om tjänster som anges i paragrafens andra stycke 1 och 2 (således inte punkt 3), dvs. byggnads- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll, samt ritning, projektering, konstruktion eller andra jämförbara tjänster.

I promemorian föreslogs att kravet i 2 kap. 7 § och 2 kap. 8 § första stycket ML, att det ska vara fråga om en tillgång i verksamheten, även ska gälla i fråga om lägenheter som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt. *Skatteverket* har ifrågasatt detta och anför att formuleringen tillgång i verksamheten inte har samma betydelse i 2 kap 8 § som i 2 kap. 7 § ML där det finns en koppling till inkomstskatteregler och att denna formulering kan ge intryck av att det är en nödvändig förutsättning att en hyresrätt bokförts som en tillgång i räkenskaperna. Regeringen konstaterar att det inte finns något skäl att i denna paragraf uppställa ett krav på att lägenheten ska utgöra tillgång i den yrkesmässiga verksamheten. Med hänsyn härtill bör regeln utformas på så sätt att det är tillräckligt att lägenheten innehas i verksamheten.

FAR SRS har anfört att lönebeloppsgränsen i 2 kap. 8 § ML bör höjas. Med hänsyn till att en justering av lönebeloppsgränsen inte har varit föremål för remittering och att en sådan fråga också kräver betydligt större överväganden än vad som finns utrymme för här bedömer regeringen att det inte nu är möjligt att justera detta belopp.

Det finns särskilda regler om avdragsrätt som sammanhänger med beskattning av uttag enligt 2 kap. 7 § ML. En skattskyldig, som köper en fastighet som i säljarens byggnadsrörelse tillförts tjänster som uttagsbeskattas enligt den nämnda paragrafen, får göra avdrag för den utgående skatt som överlåtaren har redovisat för uttagen (8 kap. 4 § första stycket 4 ML). Den ingående skatten hos den skattskyldige, dvs. köparen, uppgår i sådant fall till den utgående skatten hos säljaren (8 kap. 7 § ML). Vidare får en fastighetsägare som uttagsbeskattats enligt 2 kap. 7 § ML på grund av att han tillfört en fastighet tjänster från sin byggnadsrörelse göra avdrag i det fall han övergår till att använda fastigheten i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning (8 kap. 4 § första stycket 6 ML). Som en följd av den föreslagna ändringen av 2 kap. 7 § ML bör tillämpningsområdet för de nämnda avdragsreglerna utvidgas till att omfatta också skatt som är en konsekvens av uttagsbeskattning av tjänster som avser lägenhet som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt.

I 8 a kap. ML finns regler om jämkning av avdrag för ingående skatt som hänför sig till investeringsvaror. Jämknings ska under vissa förutsättningar ske om användningen av varan ändras efter förvärvet eller om varan överlåts. Med investeringsvaror avses bl.a. fastigheter som belastats med kostnader för ny-, till- eller ombyggnad, fastigheter som tillförts varor och tjänster genom skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 § ML vilka senare ger rätt till avdrag enligt 8 kap. 4 § första stycket 4 eller 6 ML samt hyresrätter och bostadsrätter till lokaler som belastats med ingående skatt på grund av att innehavaren utfört ny-, till- eller ombyggnad av lokalen. Detta gäller om den ingående skatten som är hänförlig till ny-, till- eller ombyggnaden eller uttagen uppgår till minst 100 000 kr (8 a kap. 2 § första stycket 2–4 ML). Beträffande beloppsgränserna ska åtgärder, som företagits i form av ny-, till- eller ombyggnad, eller uttag som gjorts under ett beskattningsår, läggas samman (8 a kap. 2 § andra stycket ML).

Som en följd av de föreslagna ändringarna av 2 kap. 7 § och 8 kap. 4 § ML bör bestämmelserna om jämkning göras tillämpliga på lägenheter som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt. För att uppnå det behöver definitionen av investeringsvaror ändras. Hyresrätt eller bostadsrätt till lägenhet som tillförts varor och tjänster genom skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 § ML, vilka senare ger rätt till avdrag enligt 8 kap. 4 § första stycket 4 eller 6 ML, bör därför också utgöra investeringsvaror (genom en ändring av 8 a kap. 2 § första stycket 3 ML). Enligt den sistnämnda paragrafens första stycket 4 avses med investeringsvaror bostadsrätt eller hyresrätt till en lokal, om bostadsrättsinnehavaren eller hyresgästen utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av lokalen och om skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgått till minst 100 000 kr. För att uppnå mer enhetlighet mellan bestämmelserna i första stycket 3 och 4 bör den sistnämnda punkten justeras på så sätt att den ska avse bostadsrätt eller

hyresrätt till en lägenhet. Som framgått är lägenhet ett vidare begrepp än lokal. Begreppet omfattar både bostadslägenhet och lokal.

Reglerna om sammanläggning av beloppsgränser i 8 a kap. 2 § andra stycket ML bör också ändras. Beträffande bestämmelsen i första meningen framgår av förarbetena att den reglerar det fallet att flera åtgärder färdigställs på en fastighet under ett beskattningsår (prop. 1999/2000:82 s. 128). I Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2007 s. 771 anges att genom att definitionen av investeringsvara utgår från åtgärder som utförts på fastigheten som sådan sker bedömningen på fastighetsnivå av om en investeringsvara föreligger. Bestämmelsen i den första meningen bör förtydligas så att det klart framgår att sammanläggningen ska avse åtgärder som företagits och avdrag som gjorts i fråga om en viss fastighet. När det gäller bestämmelsen i 8 a kap. 2 § andra stycket andra meningen ML bör den ändras så att sammanläggning ska ske i fråga om avdrag och åtgärder som avser hyresrätter och bostadsrätter enligt paragrafens första stycke 3 och 4. Sammanläggningen bör i detta fall gälla avdrag och åtgärder som avser samma hyresrätt eller bostadsrätt.

Av det anförda följer att förslaget föranleder ändringar i 2 kap. 7 och 8 §§, 8 kap. 4 och 7 §§ samt 8 a kap. 2 § ML. Därutöver behöver vissa ytterligare ändringar göras i 7 kap. 5 §, 8 kap. 19 § och 8 a kap. 3 § ML. Beträffande de sistnämnda ändringarna hänvisas till författningskommentaren. Dessutom medför de ändrade reglerna om uttag i 2 kap. 7 § ML behov av att ändra redovisningsregeln i 13 kap. 13 § ML (se avsnitt 18.3.1).

Eftersom reglerna i 2 kap. 8 ML har stöd i artikel 27 måste samråd ske med mervärdesskattekommittén. Finansdepartementet har därför sänt en skrivelse till kommittén om detta.

6 Definition av begreppet marknadsvärde

6.1 Förslag till ändring

Regeringens förslag: I mervärdesskattelagen (1994:200) förs in en definition av begreppet "marknadsvärde". Med marknadsvärde ska avses hela det belopp som köparen av en vara eller tjänst, i samma försäljningsled som det där omsättningen av varan eller tjänsten äger rum, vid tidpunkten för omsättningen och i fri konkurrens skulle få betala till en oberoende säljare inom landet för att få denna vara eller tjänst. Om ingen jämförbar omsättning av varor kan fastställas, ska marknadsvärdet utgöras av ett belopp som inte understiger inköpspriset för varorna eller för liknade varor eller, om inköpspris saknas, självkostnadspriset, vid tidpunkten för transaktionen. Om ingen jämförbar omsättning av tjänster kan fastställas, ska marknadsvärdet utgöras av ett belopp som inte understiger näringsidkarens kostnad för att utföra tjänsten.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Skatteverket* och *Sveriges advokatsamfund* tillstyrker förslaget. *FAR SRS* konstaterar att promemorians definition av marknadsvärde synes överensstämma med mervärdesskattedirektivet men anser dock att den praktiska hanteringen kan bli betungande. För att underlätta hanteringen föreslår *FAR SRS* att det skulle kunna framgå att med marknadsvärde avses det schablonmässiga värde som används i förmånshänseende avseende t.ex. fri lunch. *Näringslivets Skatte-delegation* (till vars yttrande *Fastighetsägarna Sverige*, *Svenska Bankföreningen*, *Stockholms Handelskammare* och *Svenskt Näringsliv* ansluter sig) konstaterar att den föreslagna definitionen av begreppet marknadsvärde ansluter till artikel 72 i direktivet men menar att definitionen kan innebära en risk för att stora resurser måste läggas ner på att få fram ett marknadsvärde. Särskilt för mindre företag kan detta bli betungande. Delegationen föreslår därför att orden "kan fastställas" i lagtexten ersätts med "kan, eller endast med svårighet kan, fastställas".

Skälen för regeringens förslag: I sjätte direktivet fanns tidigare en definition av begreppet "gångse marknadspris för tjänster" (artikel 11.A 1 d andra stycket). Det gängse marknadspriset för tjänster utgjorde beskattningsunderlag för sådana tillhandahållanden i form av uttag som en beskattningsbar person utför för sin rörelse enligt artikel 6.3 i sjätte direktivet (jfr artiklarna 27 och 77 i mervärdesskattedirektivet).

Den 24 juli 2006 antog rådet ett direktiv om ändring av det sjätte direktivet (rådets direktiv 2006/69/EG om ändring av direktiv 77/388/EEG när det gäller vissa åtgärder för att förenkla uppbörden av mervärdesskatt och för att förhindra skatteflykt eller skatteundandragande samt om upphävande av vissa beslut om tillstånd till avvikelser). Ändringsdirektivet innebar att artikel 11 A.1 d andra stycket i sjätte direktivet utgick. Det innebar också att en ny definition av begreppet "marknadsvärde" fördes in i en artikel 11.7 i sjätte direktivet. Denna definition ska införas i medlemsstaternas nationella lagstiftning senast fr.o.m. den 1 januari 2008 (artikel 3 andra stycket i direktiv 2006/69/EG samt artikel 411.1 och del B i bilaga XI i mervärdesskattedirektivet).

Den nya definitionen, som är införd i artikel 72 i mervärdesskattedirektivet, anger vad som utgör marknadsvärde för varor och tjänster. Definitionen gäller vid tillämpningen av mervärdesskattedirektivet. Av dess placering i direktivet framgår att definitionen inte är begränsad till att avse marknadsvärde vid omsättning av varor eller tjänster i strikt bemärkelse, utan den gäller mer generellt. Definitionen får således betydelse t.ex. även när det gäller gemenskapsinterna förvärv av varor.

Av artikel 72 i mervärdesskattedirektivet (artikel 11 A.7 i sjätte direktivet) framgår att med marknadsvärde avses hela det belopp som förvärvaren av en vara eller tjänst, i samma försäljningsled som det där leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster äger rum, i fri konkurrens, skulle få betala till en oberoende leverantör eller tjänsteleverantör i den medlemsstat där transaktionen beskattas för att vid den tidpunkten erhålla ifrågavarande varor eller tjänster. Om ingen jämförbar leverans av varor eller inget jämförbart tillhandahållande av tjänster kan fastställas, ska marknadsvärdet utgöras av följande: 1) med avseende på varor, ett belopp som inte understiger inköpspriset för varorna eller för liknande varor eller, om det inte finns något inköpspris,

självkostnadspriset, fastställt vid tidpunkten för transaktionen, eller 2) med avseende på tjänster, ett belopp som inte understiger den beskattningsbara personens kostnad för att tillhandahålla tjänsten.

Mot bakgrund av det anförda bör en definition av begreppet marknadsvärde, med den innebörd som framgår av artikel 72 i mervärdesskattedirektivet, föras in i mervärdesskattelagen (1994:200). Med hänsyn till i vilka situationer tillämpning av begreppet kan aktualiseras måste det vid bestämmande av marknadsvärdet vara fråga om att ta ställning till vad köparen skulle få betala till en oberoende säljare i Sverige. Detta gäller oavsett om transaktionen faktiskt mervärdesbeskattas eller ej och, om den beskattas, oavsett om beskattning då sker i Sverige eller ej (jfr bl.a. de franska, engelska, tyska, italienska och danska språkversionerna av mervärdesskattedirektivet). Definitionen förs in i en ny 1 kap. 9 § ML. Begreppet marknadsvärde används i mervärdesskattelagen i 1 kap. 18 §, 3 kap. 26 b §, 4 kap. 2 § och i de nya bestämmelser om beskattningsunderlaget som i lagrådsremissen föreslås föras in i 7 kap. 3 a–3 c §§ ML. I 1 kap. 18 § ML ersätts det tidigare begreppet ”öppet marknadsvärde” med marknadsvärde.

Näringslivets Skattedelegation har föreslagit att orden ”kan fastställas” i lagtexten ska ersättas med ”kan, eller endast med svårighet kan, fastställas”. Med hänsyn till att den aktuella direktivbestämmelsen är tvingande bedömer emellertid regeringen att en sådan justering av regeln inte skulle vara förenlig med EG-rätten. Regeringen bedömer av delvis samma skäl att det inte heller är lämpligt att, såsom *FAR SRS* föreslår, i detta sammanhang fastslå olika schablonregler som ska gälla för bestämmandet av marknadsvärdet.

7 Mervärdesskatt vid under- och överpris-transaktioner

Fråga har uppkommit om att i mervärdesskattelagen (1994:200, ML) införa bestämmelser som syftar till att motverka undandragande av skatt genom prissättningen av transaktioner. På grund av prissättningen kan staten förlora mervärdesskatteintäkter antingen genom att den utgående skatten minskar eller genom att företagen får en större rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt.

7.1 Bakgrund och problembeskrivning

Enligt EG:s regler utgörs beskattningsunderlaget vid omsättning av vara eller tjänst som sker mot ersättning av den faktiska ersättningen som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller ska erhålla (artikel 73 i mervärdesskattedirektivet respektive artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet). Den omständigheten att ersättningen är låg eller rent utav symbolisk har i princip inte någon betydelse, ersättningen ska likväl utgöra utgångspunkt för beräkning av beskattningsunderlaget.

I lagrådsremissen föreslås att reglerna om uttag i 2 kap. 2 och 5 §§ ML ändras på så sätt att överlåtelse av vara respektive tillhandahållande av tjänst anses som beskattningsbart uttag endast när överlåtelsen eller tillhandahållandet sker utan ersättning. Som en följd av dessa ändringar kan omsättning av vara eller tjänst som sker mot underpris inte längre beskattas som uttag (se avsnitt 5.1.4).

7.1.1 Användning av marknadsvärdet som beskattningsunderlag (omvärdering) med stöd av artikel 27 i sjätte direktivet

Flera medlemsstater har fått tillstånd att avvika från bestämmelsen i sjätte direktivet om att beskattningsunderlaget utgörs av den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren erhåller. Avvikande åtgärder har medgetts för att motverka skatteundandragande eller skatteflykt genom att ersättningen för vissa transaktioner sätts ned under marknadsvärdet. Nederländerna, Belgien, Tyskland, Frankrike, Luxemburg, Förenade kungariket Storbritannien och Nordirland, Cypern och Litauen tillämpar avvikande åtgärder i detta syfte.

Den åtgärd som dessa medlemsstater fått tillstånd att genomföra i sin nationella rätt har i de flesta fall inneburit att när en vara eller tjänst omsätts eller en vara förvärvas från annat EG-land får marknadsvärdet användas som beskattningsunderlag i stället för den ersättning som säljaren av varan eller tjänsten har erhållit eller ska erhålla. Användning av ett högre beskattningsunderlag än det som följer av reglerna i direktivet har således tillåtits – beskattningsunderlaget har ”omvärderats”. Denna åtgärd har förutsatt att priset som tas ut för en vara eller en tjänst understiger marknadsvärdet, att leverantören av varan eller den som tillhandahåller tjänsten och mottagaren är förbundna med varandra på visst sätt, att denna förbindelse har orsakat undervärderingen samt att mottagaren inte alls eller endast delvis har rätt till avdrag för ingående skatt.

Tillstånd av detta slag har beviljats med stöd av artikel 27 i sjätte direktivet, som numera motsvaras av artikel 395 i mervärdesskattedirektivet. Enligt artikel 395.1 kan rådet bemyndiga varje medlemsstat att genomföra särskilda åtgärder som avviker från bestämmelserna i direktivet. Avvikande åtgärder får vidtas för att förenkla uppbörden av skatt eller för att förhindra vissa slag av skatteundandragande eller skatteflykt.

7.1.2 Kommissionens förslag till rationalisering av artikel 27-avvikelser

Europeiska gemenskapernas kommission lämnade den 16 mars 2005 ett förslag till rådets direktiv om ändring av sjätte direktivet när det gäller vissa åtgärder för att förenkla uppbörden av mervärdesskatt och för att förhindra skattefusk eller skatteundandragande, KOM(2005) 89 slutlig. Förslaget innebar en viss rationalisering när det gäller det stora antal avvikelser med stöd av artikel 27 i sjätte direktivet som beviljats. Syftet med förslaget var att ändra sjätte direktivet så att alla medlemsstater

skulle få möjlighet att snabbt anta rättsligt hållbara åtgärder för att bekämpa skatteundandragande eller skatteflykt inom vissa fastställda sektorer där en del stater redan fått tillstånd enligt den nämnda artikeln för att avvika från direktivet. Rationaliseringen avsåg dock inte att påverka vare sig särskilda åtgärder för att åtgärda specifika situationer i en enskild medlemsstat eller medlemsstaternas möjlighet att fortsätta att ansöka om avvikelser med stöd av artikel 27 i sjätte direktivet när så är befogat. Enligt kommissionen innebar de föreslagna ändringarna i själva verket i stor utsträckning endast en kodifiering av de åtgärder som redan finns att tillgå med stöd av artikel 27.

Kommissionen föreslog frivilliga regler i sjätte direktivet, i form av nya punkter 6 och 7 i artikel 11.A, som ger medlemsstaterna möjlighet att använda marknadsvärdet som beskattningsunderlag för vissa transaktioner. De föreslagna reglerna hade följande lydelse.

”6. Medlemsstaterna får, med förbehåll för sådant samråd som föreskrivs i artikel 29, förskriva att beskattningsunderlaget för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster ska motsvara marknadsvärdet i följande fall:

a) Om ersättningen är betydligt lägre än marknadsvärdet och mottagaren av leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster inte har full avdragsrätt enligt artikel 17.

b) Om ersättningen är betydligt lägre än marknadsvärdet, leverantören eller tillhandahållaren inte har full avdragsrätt enligt artikel 17 och leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster omfattas av ett undantag från skatteplikt enligt artikel 13.

c) Om ersättningen är betydligt högre än marknadsvärdet och leverantören eller tillhandahållaren inte har full avdragsrätt enligt artikel 17.

Denna valmöjlighet får tillämpas endast i syfte att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt och endast om den ersättning på vilken beskattningsunderlaget annars skulle grundas har påverkats av familjeband eller organisatoriska, ägandemässiga, finansiella eller juridiska band enligt medlemsstatens definition. Vid tillämpningen av detta stycke ska med juridiska band även avses det formella förhållandet mellan arbetsgivare och arbetstagare.

7. Den valmöjlighet som föreskrivs i punkt 6 ska inte gälla i följande situationer:

a) Om leverantören eller tillhandahållaren kan påvisa att den ersättning han begärt för varan eller tjänsten är berättigad av kommersiella skäl.

b) Om det kan påvisas att en liknande ersättning skulle begäras från en person som inte har något sådant band till leverantören eller tillhandahållaren som avses i punkt 6 andra stycket.”

Kommissionen motiverade sitt förslag på följande sätt.

”_ _ _

... Enligt den föreslagna nya punkten tillåts därför omvärdering endast i syfte att bekämpa skatteundandragande och skattefusks, och endast om en rad ytterligare kriterier är uppfyllda. Regeln får tillämpas endast om parterna är förbundna med varandra och om det är detta band, snarare än uppenbara kommersiella skäl, som har lett till att transaktionen utförts till ett annat värde än det gängse marknadsvärdet. Dessutom tillåts omvärdering av en transaktion endast i tre fall. För det första (vid

undervärdering) om mervärdesskatt uppburits och mottagaren av leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster inte har full avdragsrätt för mervärdesskatt. För det andra (vid övervärdering) om mervärdesskatt uppburits och leverantören av varor eller tillhandahållaren av tjänster inte har full avdragsrätt för mervärdesskatt. Om mervärdesskatt inte uppburits får, för det tredje, omvärdering ske endast om en från skatteplikt undantagen transaktion undervärderats av en person som delvis är undantagen från skatteplikt. Slutligen får regeln inte tillämpas om skillnaden mellan marknadsvärdet och transaktionens värde är obetydlig, eller om det kan påvisas att transaktionen är tillgänglig mot samma ersättning för personer som inte är förbundna på det sätt som definieras.

Syftet med åtgärden är att bekämpa skatteundandragande eller skatteflykt i de fall då en beskattningsbar transaktion utförs till ett lågt värde och köparen eller kunden inte har rätt att dra av hela mervärdesskatten, vilket gör att det lägre skattebeloppet i dessa fall utgör en verklig och bestående förlust av skatteinkomster. Ersättningen ska ha fastställts till den nivån enbart till följd av att det finns ett band mellan leverantören/tillhandahållaren och köparen/kunden. För att få tillämpa regeln måste medlemsstaterna definiera vilka slags band mellan parterna som avses. Definitionen måste ligga inom ramen för de kategorier som anges i förslaget.

På samma sätt är regeln när det gäller transaktioner som utförs till ett för högt värde inriktad på företag som inte har full avdragsrätt och som blåser upp värdet av sina beskattningsbara transaktioner till ett fullt beskattningsbart företag som är förbundet med dem. Mottagaren kan då få tillbaka hela den ingående mervärdesskatten, medan leverantören av varorna eller tillhandahållaren av tjänsterna genom att höja värdet kan förskjuta balansen mellan värdet av sina beskattningsbara och icke beskattningsbara transaktioner på ett sådant sätt att den avdragsgilla andelen av mervärdesskatten blir större. Ett företag kan nå samma resultat genom att sänka värdet på en från skatteplikt undantagen transaktion i syfte att minska sin från skatteplikt undantagna omsättning i förhållande till värdet av sina beskattningsbara transaktioner och på så sätt höja återbetalningsgraden.

Möjligheten till omvärdering bör enligt förslaget endast tillämpas när ändringen av värdet av en transaktion leder till en direkt förlust av skatteinkomster antingen genom ökad återbetalning eller genom minskning av den icke återbetalningsbara skatten. Det torde inte förekomma någon skatteförlust i de fall då en transaktion utförs av en fullt beskattningsbar person till en annan fullt beskattningsbar person, eftersom skatten på transaktionen utan vidare kan utkrävas och värderingen inte har någon inverkan på återbetalningen till leverantören eller tillhandahållaren. Dessa transaktioner omfattas därför inte av de nya alternativa reglerna. Detta är förenligt med det faktum att de frivilliga reglerna fortfarande utgör en sorts avvikelser från de sedvanliga reglerna, vars användning (i överensstämmelse med EG-domstolens avgöranden) strikt bör begränsas till att åtgärda ett visst problem.

Det bör noteras att regeln även gäller gemenskapsinterna förvärv samt transaktioner inom en medlemsstat, eftersom förslaget ändrar artikel 11

A i sjätte direktivet, vilken är den bestämmelse som det i artikel 28e hänvisas till för fastställandet av beskattningsunderlaget för gemenskaps-interna transaktioner.

Förslaget gör det möjligt att omvärdera leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster på grundval av marknadsvärdet. Denna ändring införs genom en ny punkt 8 som läggs till i artikel 11 A i sjätte direktivet och som anpassar och ersätter den definition av begreppet marknadsvärde som nu återfinns i artikel 11 A.1 d. Av de två främsta alternativen, dvs. omvärdering på grundval av marknadsvärdet eller på grundval av självkostnadspriset, anser kommissionen att marknadsvärdet är det lämpligaste. Självkostnadsalternativet skulle endast ha givit medlemsstaterna möjlighet att neutralisera den skatteförlust som det lägre värdet åsamkat dem, medan marknadsvärdesalternativet ger skattemyndigheterna möjlighet att skydda en del av skatten på mervärdet. Varken marknadsvärdet eller självkostnadspriset är nödvändigtvis lätta att beräkna för en enskild transaktion, men marknadsvärdet ger medlemsstaterna störst utrymme att uppbära något som närmar sig den skatt som annars skulle ha påförts...

--"

7.2 EG:s regler, ”rationaliseringsdirektivet” m.m.

Kommissionens förslag till rationalisering av artikel 27-avvikelser ledde till att rådet den 24 juli 2006 antog ett direktiv om ändring av sjätte direktivet. Direktivet betecknas rådets direktiv 2006/69/EG om ändring av direktiv 77/388/EEG när det gäller vissa åtgärder för att förenkla uppbörden av mervärdesskatt och för att förhindra skatteflykt eller skatteundandragande samt om upphävande av vissa beslut om tillstånd till avvikelser. Genom ändringsdirektivet infördes en ny punkt 6 i artikel 11 A i sjätte direktivet, enligt vilken medlemsstaterna får vidta åtgärder för att beskattningsunderlaget ska motsvara marknadsvärdet. För att reglerna skulle bli lättare att tillämpa och för att de skulle ge medlemsstaterna den flexibilitet och det utrymme som behövs för att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt genom prissättningen av transaktioner antog rådet, jämfört med kommissionens förslag, mindre detaljerade regler. Artikel 11 A.6 i sjätte direktivet motsvaras av artikel 80 i mervärdesskattedirektivet.

Enligt artikel 80 får medlemsstaterna således för att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt genom prissättningen av transaktioner vidta åtgärder för att beskattningsunderlaget ska motsvara marknadsvärdet. Regler som medlemsstaterna inför med stöd av denna artikel måste således syfta till att motverka skatteundandragande eller skatteflykt. Reglerna får inte ha annat ändamål. För att omvärdering av beskattningsunderlaget ska kunna ske krävs dessutom att ytterligare ett antal förutsättningar är uppfyllda, bl.a. att det ska föreligga vissa band mellan säljaren och köparen. Reglerna ger uttryck för att underlaget för mervärdesskatt får ändras i de fall säljare i förhållande till närstående köpare inte tillämpar i huvudsak samma priser som vid affärer med oberoende köpare. Medlemsstaterna har viss valfrihet när det gäller

utformningen av de nationella bestämmelser om beskattningsunderlag som införs med stöd av artikel 80.

Artikel 80 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse.

”1. För att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt får medlemsstaterna i följande fall vidta åtgärder för att beskattningsunderlaget för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster där det föreligger familjeband eller andra nära personliga band, organisatoriska band, äganderättsliga band, band på grund av medlemskap, finansiella band eller juridiska band enligt medlemsstatens definition ska motsvara marknadsvärdet:

a) Om ersättningen är lägre än marknadsvärdet och mottagaren av leveransen eller tillhandahållandet inte har full avdragsrätt enligt artiklarna 167–171 och artiklarna 173–177.

b) Om ersättningen är lägre än marknadsvärdet, leverantören eller tillhandahållaren inte har full avdragsrätt enligt artiklarna 167–171 och artiklarna 173–177 och leveransen eller tillhandahållandet omfattas av ett undantag från skatteplikt enligt artiklarna 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377, artiklarna 378.2, 379.2 eller artiklarna 380–390.

c) Om ersättningen är högre än marknadsvärdet och leverantören eller tillhandahållaren inte har full avdragsrätt enligt artiklarna 167–171 och artiklarna 173–177.

Vid tillämpningen av punkt 1 får även bandet mellan arbetsgivare och arbetstagare eller mellan arbetsgivaren och arbetstagarens familj eller alla andra personer som står arbetstagaren nära betraktas som juridiskt band.

2. Vid tillämpningen av valfriheten i punkt 1 får medlemsstaterna fastställa för vilka kategorier av leverantörer, tillhandahållare eller förvärvare dessa åtgärder ska tillämpas.

3. Medlemsstaterna skall informera mervärdesskatteskommittén om nationella lagstiftningsåtgärder som antagits i enlighet med punkt 1 såvida det inte rör sig om åtgärder som godkänts av rådet före den 13 augusti 2006 i enlighet med artikel 27.1–27.4 i direktiv 77/388/EEG och som fortsätter att gälla enligt punkt 1 i den här artikeln.”

Av artikel 83 i mervärdesskattedirektivet framgår att beskattningsunderlaget för gemenskapsinterna förvärv av varor ska utgöras av samma poster som dem som används för att bestämma beskattningsunderlaget för leverans av samma varor inom medlemsstatens territorium. Detta innebär bl.a. att en medlemsstat med stöd av artikel 80 i direktivet får vidta åtgärder för att beskattningsunderlaget vid gemenskapsinterna förvärv av varor ska motsvara marknadsvärdet. Medlemsstaterna får således införa regler om omvärdering av beskattningsunderlaget till marknadsvärdet när det gäller både omsättning av varor och tjänster samt gemenskapsinterna förvärv av varor.

7.3 Förslag till ändring

Regeringens förslag: I mervärdesskattelagen (1994:200, ML) införs bestämmelser som innebär att beskattningsunderlaget vid vissa transaktioner mellan närstående parter under särskilda omständigheter ska beräknas med utgångspunkt i marknadsvärdet i stället för ersättningen som säljaren har erhållit eller ska erhålla. Detta gäller i tre olika fall.

För det första vid annan omsättning än uttag och vid gemenskapsinterna förvärv av varor, om följande förutsättningar är uppfyllda. 1) Ersättningen är lägre än marknadsvärdet, 2) köparen har inte full avdrags- eller återbetalningsrätt, 3) säljaren och köparen är förbundna med varandra, och 4) den skattskyldige inte kan göra sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad.

För det andra vid annan omsättning än uttag om följande förutsättningar är uppfyllda. 1) Ersättningen är lägre än marknadsvärdet, 2) säljaren har inte full avdrags- eller återbetalningsrätt, 3) omsättningen är undantagen från skatteplikt enligt vissa angivna lagrum, 4) säljarens avdragsbelopp bestäms genom att den del av årsomsättningen som medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt sätts i relation till den totala årsomsättningen, 5) säljaren och köparen är förbundna med varandra, och 6) säljaren inte kan göra sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad.

För det tredje vid annan omsättning än uttag om följande förutsättningar är uppfyllda. 1) Ersättningen är högre än marknadsvärdet, 2) säljaren har inte full avdrags- eller återbetalningsrätt, 3) säljarens avdragsbelopp med stöd av 8 kap. 13 § första stycket andra meningen ML bestäms genom att den del av årsomsättningen som medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt enligt 10 kap. 9–13 §§ ML sätts i relation till den totala årsomsättningen, 4) säljaren och köparen är förbundna med varandra, och 5) säljaren inte kan göra sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad.

Säljaren och köparen ska anses vara förbundna med varandra om det föreligger vissa närmare angivna band mellan dem, främst familjeband och andra nära personliga band, äganderättsliga, organisatoriska och finansiella band samt juridiska band. I mervärdesskattelagen förs in en regel om att i dessa sammanhang ska med barn också avses styvbarn och fosterbarn. Dessutom förs i lagen in definitioner av begreppen moder-, dotter- och intresseföretag samt vissa bestämmelser som rör tillämpningen av dessa definitioner. Vidare tas i lagen in en definition av begreppet andelar.

7.3.1 Omvärdering av beskattningsunderlaget för att motverka att den utgående skatten minskar

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Skatteverket* välkomnar förslaget om korrigerande av beskattningsunderlaget vid under- och överpristransaktioner och anför att någon egentlig risk för att reglerna används vid obetydliga avvikelser från marknadsvärdet, särskilt i situationer där detta värde framstår som osäkert att beräkna, inte bör anses föreligga. *Sveriges advokatsamfund* tillstyrker förslaget att i enlighet med artikel 80 i mervärdesskattedirektivet införa regler om att beskattningsunderlaget i vissa fall ska utgöras av marknadsvärdet. Enligt samfundets mening bör omvärdering av beskattningsunderlaget vid underpristransaktioner i princip inte komma i fråga om förutsättningarna för underlåten inkomstbeskattning enligt 23 kap. inkomstskattelagen (1999:1299) är uppfyllda. *Nutek* har inget att erinra mot förslaget. *FAR SRS* anför att den fråga som uppkommer är om förslaget, genom den lagtekniska utformning det har fått, kan komma att innebära att transaktioner som borde vara undantagna från uttagsbeskattning ändå omfattas. Enligt *FAR SRS* kommer förslaget att innebära att det i princip alltid blir aktuellt att omvärdera beskattningsunderlaget när outsourcing av t.ex. it-tjänster skett till koncernföretag i lågprisländer eftersom marknadsvärdet ska bestämmas genom en jämförelse mellan vad som skulle ha betalats till en leverantör i Sverige.

Skälen för regeringens förslag: I svensk rätt har beskattning av underpristransaktioner såsom uttag skett sedan lång tid tillbaka. Enligt de nuvarande reglerna i mervärdesskattelagen ska transaktioner där ersättningen understiger inköpsvärdet eller självkostnadspriset för en vara respektive kostnaden för att utföra en tjänst beskattas såsom uttag. Beskattningsunderlaget utgörs i sådana fall av inköpsvärdet eller självkostnadspriset för varan respektive kostnaden för att utföra tjänsten. Dessa regler har i praktiken inneburit att beskattningsunderlaget har höjts eller omvärderats om en vara eller en tjänst har omsatts till underpris. Reglerna har således inneburit ett skydd mot undervärdering av transaktioner eftersom de minskat incitamenten att genomföra sådana. Trots dessa regler har dock transaktioner genomförts som lett till uttagsbeskattning, både i samband med transaktioner utan ersättning och i samband med underpristransaktioner. Det gäller bl.a. följande typ av omsättningar; koncerninterna transaktioner där köparen inte har full avdragsrätt, transaktioner mellan fåmansbolag och dess ägare samt transaktioner mellan arbetsgivare och arbetstagare.

I lagrådsremissen föreslås ändringar i mervärdesskattelagen som innebär att uttagsbeskattning inte ska ske vid underpristransaktioner (se avsnitt 5.1.4).

Om inte någon annan ändring görs i mervärdesskattelagen såvitt nu är i fråga än att de egentliga reglerna om uttag ändras i enlighet med vad som framgår av avsnitt 5.1.4 kan reglerna komma att kringgå för att undgå skatt. Överlåts en vara utan någon ersättning föreligger en omsättning i form av uttag av vara, under förutsättning att den skattskyldige (överlåtaren) hade rätt till avdrag för den ingående skatten när han förvärvade varan. I sådant fall beräknas mervärdesskatten i princip på inköpspriset för varan. Sker överlåtelsen av varan i stället mot ersättning är det fråga om en sådan omsättning som medför att skatten ska beräknas på den ersättning som tas ut. Detta gäller även om ersättningen är låg.

Uppenbarligen finns det en risk för att ett sådant rättsläge kan komma att utnyttjas genom att säljaren tar ut ett lågt pris för att en närstående köpare ska uppnå skattefördelar. När det gäller mervärdesskatt vid import finns redan regler som innebär att beskattningsunderlaget kan justeras om köparen och säljaren är närstående och detta förhållande påverkat prissättningen (7 kap. 8 § första stycket första meningen ML, som motsvaras av bl.a. artikel 85 i mervärdesskattedirektivet, jämförd med artikel 29.1–2 i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen). För att motverka att intäkterna av mervärdesskatt minskar på grund av prisnedsättningar i andra fall än vid import anser Skatteverket att det finns ett stort behov av att införa regler om omvärdering av beskattningsunderlaget. Flera andra medlemsstater har infört regler av detta slag.

I preventivt syfte är det angeläget att förhindra ett bortfall av mervärdesskatteintäkter för staten som en följd av att priset manipuleras vid transaktioner mellan närstående parter. Med hänsyn härtill bör regler om att beskattningsunderlaget i vissa fall ska motsvara marknadsvärdet införas i mervärdesskattelagen. Den valmöjlighet som finns i artikel 80.1 första stycket a i mervärdesskattedirektivet bör således utnyttjas. Med andra ord bör omvärdering av beskattningsunderlaget kunna ske om en ersättning som är lägre än marknadsvärdet tas ut i samband med en mervärdesskattepliktig transaktion och köparen inte har full avdrags- eller återbetalningsrätt. Som förutsättning för att beskattningsunderlaget ska motsvara marknadsvärdet bör i enlighet med vad direktivet föreskriver gälla att säljaren och köparen är förbundna med varandra. En ytterligare förutsättning bör vara att den skattskyldige inte kan göra sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad. Beträffande den närmare innebörden av de två sistnämnda förutsättningarna, se avsnitt 7.3.3–4. Regeringen anser dock inte att det är lämpligt att, i enlighet med vad *Sveriges advokatsamfund* anför, göra någon koppling mellan de nya reglerna om omvärdering i mervärdesskattelagen och reglerna om underprisöverlåtelser i 23 kap. inkomstskattelagen. Reglerna i mervärdesskattelagen införs med stöd av artikel 80 i mervärdesskattedirektivet och bör utformas utifrån de förutsättningar som läggs fast i direktivet.

I fråga om mervärdesskatt vid import finns som nämnts ovan redan regler som innebär att beskattningsunderlaget kan justeras om köparen och säljaren är närstående och detta förhållande påverkat prissättningen. De nya bestämmelserna i mervärdesskattelagen om omvärdering av beskattningsunderlaget bör först och främst gälla vid annan omsättning än uttag (jfr 7 kap. 3 § 1 ML), dvs. vid vanlig omsättning av varor eller tjänster. Bestämmelserna bör även gälla vid sådana förvärv av varor mot ersättning från andra medlemsstater som utgör gemenskapsinterna förvärv (jfr 7 kap. 3 § 3 ML). Härigenom kommer samtliga transaktioner som är föremål för mervärdesskatt enligt 1 kap. 1 § ML att behandlas på ett likartat sätt i nu aktuellt hänseende.

Regler med den angivna innebörden bör införas i 7 kap. 3 a § ML. De nuvarande reglerna i den paragrafen, bortsett från regeln i andra stycket, som utgår (se författningskommentaren), flyttas till en ny 7 kap. 3 d §.

Uttagsbeskattning kan ske om det finns förutsättningar för det med stöd av bl.a. 2 kap. 2 och 5 §§ ML. Som framgått föreligger uttag enligt de nya regler som föreslås i lagrådsremissen bl.a. om en vara överläts eller tjänst tillhandahålls utan ersättning. I sådana fall beräknas beskattningsunderlaget med utgångspunkt i varans inköps- eller självkostnadspris eller kostnaden för att utföra tjänsten (7 kap. 3 § 2 a och b ML). Användning av marknadsvärdet som beskattningsunderlag vid underprisöverlåtelser med stöd av de föreslagna reglerna i 7 kap. 3 a § ML innebär inte att uttagsbeskattning sker. Systematiskt sett utgör omvärdering av beskattningsunderlaget alltså inte någon form av uttagsbeskattning. Förslaget innebär att omvärdering av beskattningsunderlaget kan ske i fråga omsättning av vara eller tjänst som utgör annan omsättning än uttag. Omvärdering kan följaktligen enligt förslaget inte ske beträffande en transaktion eller ett förfogande som utgör uttag. FAR SRS undrar om förslaget, genom den lagtekniska utformning det har fått, kan komma att innebära att transaktioner som inte borde beskattas som uttag ändå kan komma att omfattas av reglerna om omvärdering av beskattningsunderlaget. FAR SRS drar dessutom slutsatsen att det i princip alltid kommer att bli aktuellt att omvärdera beskattningsunderlaget när outsourcing av t.ex. it-tjänster skett till koncernföretag i lågprisländer eftersom marknadsvärdet ska bestämmas genom en jämförelse mellan vad som skulle ha betalats till en leverantör i Sverige. Som nyss framgått innebär förslaget att en transaktion eller ett förfogande som utgör annan omsättning än uttag kan omfattas av reglerna om omvärdering. De nya reglerna om omvärdering kan komma att tillämpas på ett mer begränsat antal situationer än de nuvarande reglerna om uttagsbeskattning. De kan dock även, vilket framgår av de följande avsnitten som behandlar fall där avdragsrätten påverkas, komma att tillämpas på situationer som inte träffas av nuvarande uttagsregler. När det gäller de outsourcing-situationer som FAR SRS nämner framgår av avsnitt 7.3.4 nedan att ersättningen då kan anses vara marknadsmässigt betingad varvid omvärdering inte blir aktuellt.

7.3.2 Omvärdering av beskattningsunderlaget för att motverka att rätten till avdrag eller återbetalning av ingående skatt ökar

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Skatteverket välkomnar förslaget om korrigerande av beskattningsunderlaget vid under- och överpristransaktioner. Beträffande den föreslagna 7 kap. 3 b § ML ifrågasätter Skatteverket om hänvisningen till 2 § är lämplig. Sveriges advokatsamfund tillstyrker förslaget att i enlighet med artikel 80 i mervärdesskattedirektivet införa regler om att beskattningsunderlaget i vissa fall ska utgöras av marknadsvärdet.

Skälen för regeringens förslag: I 8 kap. 13 § ML finns bestämmelser om uppdelning av den ingående skatten i vissa fall. I paragrafen beskrivs tre olika situationer där den ingående skatten inte är helt avdragsgill. De fall som avses är då ingående skatt inte helt avser förvärv som medför

avdragsrätt eller avser verksamhet eller del av verksamhet som inte helt medför skattskyldighet.

Om en verksamhet endast delvis medför skattskyldighet ska således avdraget för ingående skatt delas upp. Fullt avdrag medges för ingående skatt som helt avser den del av verksamheten som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning (8 kap. 3 § ML). Avdragsrätt föreligger inte alls för ingående skatt på förvärv som helt avser den del av verksamheten som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning (8 kap. 3 § ML). För gemensamma förvärv, dvs. anskaffningar som ska användas i båda verksamhetsgrenarna, ska i första hand den avdragsgilla delen bestämmas för varje förvärv genom en faktisk uppdelning av skatten med hänsyn till hur stor del av förvärvet som är att hänföra till verksamhet som medför skattskyldighet (8 kap. 13 § första stycket första meningen). Om det inte är möjligt att göra en sådan faktisk uppdelning, bestäms i andra hand den avdragsgilla andelen av den ingående skatten genom uppdelning efter skälig grund (8 kap. 13 § första stycket andra meningen). Motsvarande gäller i de två övriga situationer som omfattas av paragrafen, dvs. när förvärvet i sig inte berättigar till avdrag och när ett förvärv görs gemensamt för flera verksamheter varav någon inte medför avdragsrätt.

I Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2007 s. 488 f. anges bl.a. följande. Den uppdelning efter skälig grund som ska ske av den ingående skatt som belöper på gemensamma kostnader kan lämpligen göras utifrån omsättningen i vardera verksamhetsgrenen. Även andra fördelningsgrunder kan komma i fråga, t.ex. lönekostnaderna i vardera verksamhetsgrenen, ianspråktaga utrymmen, använd timtid för en maskin etc. Det är alltid den mest relevanta grunden för uppdelning som ska tillämpas. Om omsättningen utgör fördelningsgrund ska fördelningen göras utifrån omsättningen för ett helt beskattningsår och inte utifrån omsättningen för den aktuella redovisningsperioden. Årsomsättningen blir normalt känd först i samband med bokslutet. Det är därför tillåtet att göra fördelning med ledning exempelvis i föregående bokslut och i samband med det aktuella årets bokslut göra en definitiv fördelning, vilken redovisas till Skatteverket som rättelse. När omsättningen används som fördelningsgrund är det omsättningsbeloppen exklusive mervärdesskatt som bör användas vid beräkning av den avdragsgilla andelen ingående skatt.

Enligt uppgift från Skatteverket används omsättningen som fördelningsgrund i de allra flesta fall när uppdelning görs efter skälig grund. I praktiken fastställs då, med ledning av den beloppsmässiga storleken av årsomsättningen, en procentsats för fördelning av den ingående skatten i en avdragsgill respektive icke avdragsgill del. Detta åstadkoms genom att den del av omsättningen som medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt sätts i relation till den totala omsättningen. En proportionering görs således.

Artikel 80.1 första stycket b–c i mervärdesskattedirektivet ger medlemsstaterna rätt att omvärdera beskattningsunderlaget till marknadsvärdet för att motverka att säljare som inte har full avdragsrätt genom prissättningen förbättrar sin avdragsrätt. I b är det fråga om fall där en låg ersättning tas ut i samband med en transaktion som är undantagen från skatteplikt enligt bl.a. artiklarna 132, 135 och 136 och

där säljaren inte har full avdragsrätt. Prissättningen kan i sådant fall syfta till att minska säljarens skattebefriade del av verksamheten för att därigenom minska den icke avdragsgilla andelen. I c är det fråga om fall där en hög ersättning tas ut i samband med en transaktion som beskattas och där säljaren inte har full avdragsrätt. Prissättningen kan i den situationen syfta till att öka säljarens skattepliktiga del av verksamheten för att därigenom öka den avdragsgilla andelen.

Som framgått ska en uppdelning ske av ingående skatt som avser både skattepliktiga och skattefria transaktioner. Enligt huvudregeln i 8 kap. 13 § ML ska det för varje förvärv där en uppdelning av skatten är aktuell fastställas hur stor del av den ingående skatten som är att hänföra till omsättning som grundar avdragsrätt. Om detta inte är möjligt får en uppdelning ske efter skälig grund, dvs. efter årsomsättningen eller andra kriterier. I de fall den avdragsgilla andelen bestäms genom uppdelning efter skälig grund och med utgångspunkt i årsomsättningen, kan en näringsidkare genom prissättningen förbättra sin avdragssituation. Det bör motverkas att närstående parter genomför under- eller överpristransaktioner för att öka avdrags- eller återbetalningsrätten hos säljaren. Även i situationer av detta slag bör därför beskattningsunderlaget under vissa förutsättningar kunna beräknas med utgångspunkt i marknadsvärdet. I preventivt syfte bör följaktligen regler motsvarande dem i artikel 80.1 första stycket b–c införas i mervärdesskattelagen.

Beskattningsunderlaget bör i enlighet med det sagda motsvara marknadsvärdet för det första (jfr artikel 80.1 första stycket b) i det fall ersättningen är lägre än marknadsvärdet och säljaren inte har full avdrags- eller återbetalningsrätt. Det bör i detta fall också krävas att omsättningen är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 2 §, 4 §, 8–10 §§, 11–11 a §§, 20 §, 23 § 3 eller 5, 24 § eller 30 g § (jfr direktivet, som föreskriver att transaktionen ska vara undantagen enligt bl.a. artiklarna 132, 135 och 136 och 380). För det andra bör beskattningsunderlaget motsvara marknadsvärdet i det fall ersättningen är högre än marknadsvärdet och säljaren inte har full avdrags- eller återbetalningsrätt (jfr artikel 80.1 första stycket c i direktivet). I båda dessa situationer kan det finnas ett behov av att omvärdera beskattningsunderlaget när säljarens avdragsgilla andel bestäms genom uppdelning efter skälig grund, med utgångspunkt i årsomsättningen. Om någon annan fördelningsgrund än omsättningen används saknas dock anledning att frångå huvudregeln att beskattningsunderlaget ska beräknas med utgångspunkt i ersättningen. Om t.ex. lönekostnaderna i vardera verksamhetsgren används som fördelningsgrund kan den avdragsgilla andelen inte påverkas av prissättningen. I enlighet härmed bör det av lagtexten framgå att en förutsättning för omvärdering i dessa fall är att säljarens avdragsbelopp med stöd av 8 kap. 13 § första stycket andra meningen bestäms genom att den del av årsomsättningen som medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt enligt 10 kap. 9–13 §§ sätts i relation till den totala årsomsättningen.

Skatteverket har ifrågasatt hänvisningen i den föreslagna 7 kap. 3 b § ML till 2 § första stycket första meningen, som avser beskattningsunderlaget, med hänvisning till att beskattningsunderlaget används för att beräkna den utgående skatten för skattepliktiga transaktioner. Av artikel 80 i mervärdesskattedirektivet framgår att

medlemsstaterna får vidta åtgärder för att beskattningsunderlaget ska motsvara marknadsvärdet i nu aktuellt fall. Av artikeln följer således att ett beskattningsunderlag kan fastställas för en från skatteplikt undantagen omsättning. Direktivet i övrigt utgör inte något hinder häremot. Inte heller systematiken i mervärdesskattelagen innebär något sådant hinder. Med hänsyn till det anförda och eftersom beskattningsunderlaget kan behövas för att bestämma den skattskyldiges beskattningssituation, nämligen hans avdragsgilla andel, bör hänvisningen i fråga behållas i lagtexten. I likhet med vad som föreslås när det gäller omvärdering för att motverka att den utgående skatten minskar genom underprissättning bör i de nu aktuella fallen krävas att säljaren och köparen är förbundna med varandra. En ytterligare förutsättning bör vara att säljaren inte kan göra sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad. Beträffande den närmare innebörden av dessa två förutsättningar, se avsnitt 7.3.3–4.

Båda dessa omvärderingssituationer bör inskränkas till att avse annan omsättning än uttag (jfr 7 kap. 3 § 1 ML), dvs. reglerna kan bli aktuella att tillämpa vid vanlig omsättning av varor eller tjänster. Tillämpning av reglerna kan aktualiseras både när omsättningen gjorts inom landet eller utomlands.

Regler med de angivna innehållet bör föras in i två nya paragrafer, 7 kap. 3 b § ML, som motsvarar artikel 80.1 b i mervärdesskattedirektivet, och 7 kap. 3 c § ML, som motsvarar artikel 80.1 c i direktivet.

7.3.3 Omvärdering förutsätter att säljaren och köparen är förbundna med varandra

Promemorians förslag: Vad gäller fysiska personer är kretsen av personer som anses förbundna med varandra mer begränsad eftersom förälders syskon och dennes make eller sambo samt andra nära personliga band än familjeband inte behandlades som sådana band som kan föranleda omvärdering. Beträffande kretsen av företag som anses förbundna med varandra omfattas inte företag i s.k. oäkta koncerner, dvs. företag som ägs av samma fysiska personer och inte heller dotterföretag till ett företag över vilket en fysisk person har ett bestämmande inflytande. Vidare kan omvärdering inte ske vid transaktioner mellan ett företag och personer som är förbundna med dess ägare. För övrigt överensstämmer promemorians förslag i huvudsak med regeringens förslag, men den språkliga utformningen är något annorlunda.

Remissinstanserna: Enligt *Lantbrukarnas Riksförbund* är det att gå för långt att anse en fysisk person och hans eller hans makes kusin och dennes make eller sambo som förbundna med varandra. *FAR SRS* anför att kretsen av de personer, företag och enskilda, som omfattas av begreppet ”nära förbundna”, är synnerligen långtgående jämfört med annan skattelagstiftning som syftar till att motverka skatteundandragande – exempelvis ingår sambos kusins sambo – samt anser att en harmonisering med motsvarande begrepp i inkomstskattelagen bör göras för att förenkla skattelagstiftningen. *Näringslivets Skattedelegation* anser att denna krets av fysiska och juridiska personer har blivit extremt omfattande och anför bl.a. följande. Utgångspunkten bör vara att

lagtexten så lite som möjligt ska skilja sig från redan gällande och beprövad rätt. Reglerna i 2 kap. 20 § inkomstskattelagen (1999:1229) byggs på och går så långt att kusins sambo inkluderas. När det gäller intresseföretag är det fullständigt oacceptabelt att omvärderingsreglerna ska vara tillämpliga på ett så litet innehav av andelar i ett annat företag som motsvarar tjugo procent av rösterna. Om reglerna överhuvudtaget ska ändras bör gränsen sättas vid bestämmande inflytande. Om man inte har något bestämmande inflytande kan man inte påverka det andra företaget på ett otillbörligt sätt. Rent praktiskt kan det i koncerner med många bolag bli oerhört svårt att se till att man inte av oaktsamhet överträder reglerna. Redovisningslagstiftningen bygger på att företagen enbart i sitt bokslutsarbete ska ta hänsyn till intresseföretag. Mervärdesskatten tillämpas däremot på dagliga transaktioner där det inte finns möjlighet att hålla reda på kanske tusentals företag i intressesfären. Reglerna kan möjligen tolkas som att en styrelseplats i ett annat företag gör att två företag blir förbundna med varandra. *Bokföringsnämnden* anför, med anledning av förslaget att införa definitioner som rör koncernförhållanden, vilka ligger nära de som finns i årsredovisningslagen (1995:1554) men som inte är identiska med dessa, att dess allmänna uppfattning är att det inte är önskvärt att samma begrepp definieras i flera författningar och särskilt inte på olika sätt. *Länsrätten i Stockholms län* anför att innebörden av begreppet "näringsidkare" i reglerna som beskriver närståendekretsen är förvirrande. Länsrätten föreslår att begreppen "juridisk person" och "fysisk person" används. Länsrätten önskar ett klagörande av huruvida begreppet "moderföretag" innefattar fysiska personer.

Skälen för regeringens förslag: För att en under- eller överprissatt transaktion ska kunna omvärderas och marknadsvärdet ska kunna användas som beskattningsunderlag krävs enligt mervärdesskattedirektivet att det finns vissa band mellan säljaren och köparen. Säljaren och köparen ska alltså vara förbundna med varandra. En medlemsstat som inför regler av aktuellt slag ska ange vilka band som avses. Banden måste ligga inom ramen för följande kategorier: familjeband eller andra nära personliga band, organisatoriska band, äganderättsliga band, band på grund av medlemskap, finansiella band eller juridiska band (artikel 80.1 första stycket i direktivet).

För att de nya reglerna i mervärdesskattelagen ska fylla sitt syfte att motverka undandragande av mervärdesskatt bör i princip samtliga kategorier av band som anges i direktivet tas in i de svenska reglerna för omvärdering. Banden bör dessutom ges en vid omfattning. Bestämmelserna som reglerar dessa band skulle lagstiftningstekniskt kunna utformas på två olika sätt. Antingen som en generell bestämmelse motsvarande den i direktivet, utan närmare precisering av vad banden innebär, eller som en mer detaljerad bestämmelse där banden preciseras. Den förra lagstiftningstekniken ger större möjligheter att täcka in olika fall av skatteundandraganden. Den innebär också att den precisering av bestämmelsen som anges i direktivet kommer att göras genom utvecklingen av praxis. Den senare tekniken medför att bestämmelserna blir relativt långa och detaljerade och kan förefalla svårlästa. Fördelen är dock att det genom lagtexten görs klart när reglerna är tillämpliga. En klar och tydlig lagtext underlättar tillämpningen av bestämmelserna, både

för de skattskyldiga och Skatteverket. Det ankommer på de skattskyldiga att på eget initiativ iaktta och tillämpa de aktuella reglerna. En skattskyldig som omsätter en vara eller tjänst till underpris ska, om t.ex. de förutsättningar som anges i den föreslagna 7 kap. 3 a § ML föreligger, beräkna mervärdesskatten med utgångspunkt i marknadsvärdet för varan eller tjänsten. Närståendekretsen bör därför beskrivas på ett tydligt sätt. Rättssäkerheten och förutsebarheten talar för att bestämmelsernas tillämpningsområde klargörs så mycket som möjligt. Regeringen har därför valt den mer detaljerade lagstiftningstekniken.

Familjeband och andra nära personliga band

Med närstående avses i inkomstskattelagen (1999:1299, IL) make, förälder, mor- och farförälder, avkomling och avkomlings make, syskon, syskons make och avkomling, samt dödsbo som den skattskyldige eller någon av de tidigare nämnda personerna är delägare i (2 kap. 22 § IL). Av 2 kap. 20 § IL framgår att bestämmelser om makar ska tillämpas i viss utsträckning också på sambor. Styvbarn och fosterbarn räknas som barn (2 kap. 21 § IL).

När det gäller att bestämma familjeband eller andra nära personliga band bör regleringen i inkomstskattelagen tjäna som utgångspunkt. En utvidgning jämfört med inkomstskattelagens närståendebegrepp är dock motiverad dels för att det finns ett faktiskt behov av att kunna vidta beskattningsåtgärder mot en vidare personkrets, dels för att motverka kringgående av de nya reglerna. *Lantbrukarnas Riksförbund, FAR SRS* och *Näringslivets Skattedelegation* anser att närståendekretsen är för långtgående och att denna krets inte bör skilja sig från inkomstskattelagens närståendebegrepp. Enligt inkomstskattelagen är det möjligt att uttagsbeskatta överlåtelser av tillgångar som sker utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat (22 kap. 3 § IL). Bestämmelserna om uttag av tillgångar tillämpas också på uttag av en tjänst om värdet av tjänsten är mer än ringa (22 kap. 4 § IL). Inkomstskatterättsligt är det följaktligen möjligt att som uttag beskatta överlåtelser som sker mot en ersättning som understiger marknadsvärdet. Det finns därvidlag inte någon begränsning som innebär att uttagsbeskattning endast kan ske i de fall tillgången överläts respektive tjänsten tillhandahålls till en närstående fysisk eller juridisk person. Enligt EG:s mervärdesskatteregler är det dock inte möjligt att beskatta underpristransaktioner, som innefattar en ersättning, som uttag. I stället kan medlemsstaterna omvärdera beskattningsunderlaget under vissa förutsättningar. En av dessa förutsättningar är att transaktionen äger rum mellan närstående parter. Av det anförda följer att det i beskattningshänseende finns större möjligheter att ingripa mot underpristransaktioner enligt inkomstskattelagen än enligt mervärdesskattelagstiftningen. Med hänsyn härtill finner regeringen att det finns skäl för ett i jämförelse med inkomstskattelagen utvidgat närståendebegrepp i detta sammanhang. Ytterligare skäl för en sådan ordning är att det framkommit att olika typer av transaktioner som syftar till skatteundandragande eller skatteflykt i vissa fall äger rum mellan en vidare personkrets än den som följer av regleringen i 2 kap. 20–22 §§ IL.

Mot ovan angiven bakgrund bör – utöver vad som följer av 2 kap. 20 – 22§§ IL – släktingar i rätt upp eller nedstigande led generellt räknas som förbundna med varandra. Vidare bör även förälders syskon och dennes make eller sambo samt kusin och dennes make eller sambo anses som förbundna med varandra. Förälders syskon och dennes make eller sambo fanns inte medtagna i promemorian, men bör, som en logisk konsekvens av att kusiner finns medtagna, också finnas med. Under beredningen av lagrådsremissen har framkommit att det finns behov av att vidga personkretsen även utanför familjebanden. Mervärdesskattedirektivet ger utrymme för en sådan utvidgning. I artikel 80 i direktivet talas om ”familjeband eller andra nära personliga band”. Författarna av direktivet, dvs. medlemsstaterna tillsammans i rådet, har genom denna skrivning beaktat och tillgodosett behovet av att kunna omvärdera beskattningsunderlaget beträffande transaktioner som äger rum mellan andra närstående än sådana som är närstående genom familje- eller släktskapsband. Under förhandlingarna i rådet framfördes starka önskemål om att kunna tillämpa reglerna om omvärdering i de fall det föreligger ”andra nära personliga band”. Som exempel på andra nära personliga band kan nämnas nära vänner samt fästmö eller fästman, som inte är sambo.

När det gäller personliga band bör sammanfattningsvis följande personer anses vara förbundna med varandra vid tillämpning av reglerna om omvärdering. En fysisk person och hans make eller sambo. Detsamma gäller en fysisk person och hans eller hans makes eller sambos

- släktingar i rätt upp- eller nedstigande led,
- barns make eller sambo,
- syskon, syskons make eller sambo och deras barn,
- förälders syskon och dennes make eller sambo, eller
- kusin och dennes make eller sambo.

Slutligen bör också fysiska personer mellan vilka det finns andra nära personliga band anses som förbundna med varandra.

Äganderättsliga, finansiella och organisatoriska band, m.m.

Uttagsbeskattning enligt de hittillsvarande reglerna i mervärdesskattelagen har förekommit bl.a. i samband med koncerninterna transaktioner. En koncern utgör en grupp om två eller flera företag, varav ett utgör moderföretag och de övriga dotterföretag. Kännetecknande för en koncern anses i allmänhet vara att moderföretaget har ett bestämmande inflytande över dotterföretagen, ofta genom att moderföretaget förfogar över en betydande andel av rösterna i dessa. Mellan företag som ingår i en koncern finns band. Moderföretag och dess dotterföretag bör anses vara förbundna med varandra vid tillämpning av omvärderingsreglerna. Detsamma bör gälla i fråga om dotterföretag till samma moderföretag.

Beträffande bestämningen av vad som bör utgöra moderföretag och dotterföretag görs följande bedömning.

Enligt 8 kap. 4 § första stycket 5 ML föreligger avdragsrätt för ingående skatt som ett annat koncernföretag betalat, men inte kunnat dra av på grund av att det inte är skattskyldigt. Av paragrafen framgår att en

svensk koncern avses – dvs. avdragsrätt enligt paragrafen föreligger enbart inom en svensk koncern; ett svenskt moderföretag och svenskt dotterföretag eller mellan svenska dotterföretag. Detta följer av paragrafens andra stycke, i vilket koncernbegreppet definieras. Enligt den definitionen ska endast moderföretag och helägda dotterbolag anses ingå i samma koncern. Moderföretaget kan vara ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller en svensk ömsesidig skadeförsäkringsanstalt. Som helägt dotterbolag räknas svenskt aktiebolag i vilket moderföretaget äger mer än nio tiondelar av aktierna. Då ett eller flera helägda dotterbolag i sin tur äger mer än nio tiondelar av aktierna i ett annat svenskt bolag, räknas även det bolaget som helägt dotterbolag.

I 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) finns en koncernföretagsdefinition. Den definitionen har betydelse i mervärdesskattesammanhang. Enligt bestämmelserna i mervärdesskattelagen om mervärdesskattegrupper får en sådan grupp endast avse näringsidkare som är nära förbundna med varandra i finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt hänseende (6 a kap. 3 § ML). Finansiellt samband anses föreligga exempelvis när de finansiella företagen genom ägande eller på annat sätt har ett bestämmande inflytande över tjänsteföretagen. En sådan bestämmanderätt föreligger enligt förarbetena om det råder koncernförhållande mellan företagen av sådant slag som avses i koncerndefinitionen i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (prop. 1997/98:148 s. 71).

Enligt årsredovisningslagen är ett företag moderföretag och en juridisk person dotterföretag, om företaget (1) innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen, (2) äger andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar, (3) äger andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller (4) äger andelar i den juridiska personen och har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över denna på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar. Vidare är en juridisk person dotterföretag till moderföretaget, om ett annat dotterföretag till moderföretaget eller moderföretaget tillsammans med ett eller flera andra dotterföretag eller flera andra dotterföretag tillsammans (1) innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen, (2) äger andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar, eller (3) äger andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan. Om ett dotterföretag äger andelar i en juridisk person och på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över den juridiska personen, är även denna dotterföretag till moderföretaget.

Med företag avses en fysisk eller juridisk person som direkt eller indirekt omfattas av en årsredovisning, en koncernredovisning eller en delårsrapport (1 kap. 3 § första stycket 1 årsredovisningslagen).

Koncernbegreppet i årsredovisningslagen baseras på EG:s sjunde bolagsdirektiv⁴ som anger under vilka förutsättningar två eller flera företag ska anses ha ett sådant samband med varandra att de ska upprätta en konsoliderad redovisning.

I 1 kap. 11 § aktiebolagslagen (2005:551) finns en koncerndefinition som motsvarar den i årsredovisningslagen.

Enligt koncerndefinitionen i 8 kap. 4 § andra stycket ML krävs en mycket hög ägarandel för att ett företag ska räknas som moderföretag. Moderföretaget kan dessutom enbart vara ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller en svensk ömsesidig skadeförsäkringsanstalt. Som dotterföretag räknas också endast svenska aktiebolag. Denna definition får anses vara för inskränkt för att användas i förevarande sammanhang. Koncerndefinitionen i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen är vidare genom att den innebär lägre krav på ägarandel och genom att den inte är begränsad till vissa associationsformer. Enligt denna definition kan också ett utländskt företag utgöra dotterföretag. Koncerndefinitionen i årsredovisningslagen träffar emellertid endast sådana företagsgrupper i vilka moderföretaget är ett svenskt företag (1 kap. 4 § jämförd med 1 kap. 3 § första stycket 1 årsredovisningslagen samt prop. 1995/96:10 s. 110 f. och 176). Skälet till det är att svårösta problem skulle uppkomma om årsredovisningslagen skulle tillämpas även på utländska företag (a. prop. s. 110). Sådana problem föreligger i och för sig inte när det gäller mervärdesskattelagen. Mervärdesskattelagen tillämpas på både svenska och utländska företag och reglerna om omvärdering av beskattningsunderlaget bör kunna användas även när det gäller transaktioner som företas mellan svenska och utländska företag, där moderföretaget är utländskt.

I mervärdesskattelagen bör det för tillämpning av reglerna om omvärdering av beskattningsunderlaget föras in definitioner av begreppen moderföretag och dotterföretag. Definitionerna bör utformas på samma sätt som i årsredovisningslagen. I lagrådsremissen görs i jämförelse med promemorians förslag en smärre justering i definitionerna, varigenom dessa således bringas i överensstämmelse med regleringen i årsredovisningslagen. Med moderföretag bör som indikerats i det föregående stycket inte avses enbart svenska moderföretag, utan såväl svenska som utländska företag ska kunna utgöra moderföretag. Denna skillnad jämfört med regleringen i årsredovisningslagen är nödvändig för att bestämmelserna om omvärdering av beskattningsunderlaget inte ska få en alltför begränsad räckvidd. Även om definitionerna av moderföretag och dotterföretag i lagrådsremissens förslag således språkligt sett överensstämmer med definitionerna i årsredovisningslagen följer av ordalydelsen av regeringens förslag (7 kap. 3 f § ML) att ett utländskt företag kan vara moderföretag i förevarande sammanhang. I likhet med vad som gäller enligt årsredovisningslagen ska både svenska och utländska företag kunna

⁴ Rådets sjunde direktiv 83/349/EEG av den 13 juni 1983 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om sammanställd redovisning.

utgöra dotterföretag. Vidare ska, liksom enligt årsredovisningslagen, både fysiska och juridiska personer kunna utgöra moderföretag (jfr vad *Länsrätten i Stockholms län* yttrat i detta hänseende). Beträffande dotterföretag förutsätts i likhet med vad som gäller enligt årsredovisningslagen av naturliga skäl att det är fråga om en juridisk person. Med anledning av vad *Bokföringsnämnden* anfört finner regeringen att det är en fördel att kunna använda de etablerade definitioner av moderföretag och dotterföretag som finns i årsredovisningslagen även i detta sammanhang. Det förhållandet att en viss skillnad i innebörden av begreppen kommer att gälla – genom att utländska företag kan vara moderföretag enligt definitionen i mervärdesskattelagen, men inte enligt årsredovisningslagen – föranleder inte någon annan bedömning.

När två företag ägs av samma fysiska person brukar man tala om en ”oäkta koncern”. Det finns skäl att i detta sammanhang även beakta transaktioner mellan sådana företag. Enligt regeringens bedömning ska därför såsom förbundna även anses två företag i vilka samma person eller personer äger mer än 90 procent av andelarna, samt deras dotterföretag. Med person eller personer avses här såväl fysiska personer som juridiska personer. Vid bestämmandet av en viss persons innehav ska även familjemedlemmars innehav medräknas. Genom de föreslagna reglerna kommer t.ex. omvärdering att kunna ske vid transaktioner mellan två företag som ägs av en fysisk person som inte är näringsidkare, vid transaktioner mellan dotterföretag till dessa företag samt vid transaktioner mellan ett företag som ägs av en fysisk person och ett dotterföretag till ett annat företag som ägs av samma fysiska person.

I redovisningssammanhang används begreppet ”intresseföretag” för att urskilja de närstående företag som, utan att vara dotterföretag, är värda särskild uppmärksamhet i ett annat företags redovisning. Begreppet intresseföretag fokuserar mer på styrning och kontroll än på kapitalandelen i ett annat företag (prop. 1995/96:10 s. 114 f.).

I 1 kap. 5 § årsredovisningslagen definieras intresseföretag på följande sätt. Om ett företag äger andelar i en juridisk person som inte är dotterföretag och utövar ett betydande inflytande över den juridiska personens driftsmässiga och finansiella styrning samt ägandet utgör ett led i en varaktig förbindelse mellan företaget och den juridiska personen, är den juridiska personen intresseföretag till företaget. Innehar ett företag minst tjugo procent av rösterna för samtliga andelar i en juridisk person, ska det anses ha sådant inflytande över och sådan förbindelse med denna som avses i första stycket, om inte annat framgår av omständigheterna. Detsamma gäller om företagens dotterföretag eller företaget tillsammans med ett eller flera dotterföretag eller flera dotterföretag tillsammans innehar minst tjugo procent av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen.

I likhet med vad som gäller beträffande moderföretag måste enligt årsredovisningslagen företaget som har inflytande i intresseföretaget vara svenskt. Intresseföretagsbegreppet i årsredovisningslagen baseras på EG:s sjunde bolagsdirektiv.

Som framgår ovan bygger intresseföretagsbegreppet på att ett företag utövar ett betydande inflytande över en juridisk persons driftsmässiga och finansiella styrning och att ägandet utgör ett led i en varaktig

förbindelse mellan företaget och den juridiska personen. Oaktat vad *Näringslivets Skattedelegation* anfört finner regeringen att den typ av förbindelse som föreligger mellan ett företag och dess intresseföretag bör beaktas i detta sammanhang. Ett innehav av andelar som motsvarar tjugo procent av rösterna för samtliga andelar i en juridisk person kan inte anses utgöra ett litet innehav. En röstandel om tjugo procent behöver dock inte innebära att ett företag har ett betydande inflytande över den juridiska personen och att det därmed uppstår ett intresseföretagsförhållande (jfr 1 kap. 5 § andra stycket första meningen årsredovisningslagen). Med hänsyn till det anförda bör transaktioner mellan ett företag och dess intresseföretag kunna omvärderas. Ett företag och dess intresseföretag bör således anses vara förbundna med varandra. *Skattedelegationen* anför att det kan finnas tusentals företag i intressefären. Även om så är fallet, vill regeringen påpeka att det endast är i de fall då en transaktion utförs till under- eller överpris och prissättningen inte är marknadsmässigt betingad som det är av intresse att fastställa om det finns band mellan parterna. Vidare ska även övriga förutsättningar för omvärdering vara uppfyllda, t.ex. vad gäller avdragsrätten. I de fall marknadsmässig ersättning tas ut för transaktionen behöver alltså inte bandet mellan parterna fastställas eftersom omvärdering inte kan bli aktuell.

Mot denna bakgrund bör det för tillämpningen av reglerna om omvärdering av beskattningsunderlag i mervärdesskattelagen föras in en definition av begreppet intresseföretag. Definition bör utformas på samma sätt som i årsredovisningslagen. I lagrådsremissen görs i jämförelse med promemorians förslag en smärre justering i definitionen, varigenom denna bringas i överensstämmelse med regleringen i årsredovisningslagen. Även ett utländskt företag bör dock kunna fungera som det företag som har inflytande i ett intresseföretagsförhållande. Av ordalydelsen av regeringens förslag (7 kap. 3 g § ML) framgår att så är fallet. I likhet med vad som gäller enligt årsredovisningslagen ska både svenska och utländska företag kunna utgöra intresseföretag. Vidare ska, liksom enligt årsredovisningslagen, både fysiska och juridiska personer kunna utgöra det företag som har inflytande i ett intresseföretagsförhållande. När det gäller intresseföretag förutsätts i likhet med vad som gäller enligt årsredovisningslagen att det är fråga om en juridisk person.

I 1 kap. 6 § årsredovisningslagen finns bestämmelser dels om hur vissa bulvan- och mellanmanssituationer ska hanteras vid tillämpningen av reglerna om moder-, dotter- och intresseföretag, dels om behandlingen av egna aktier vid prövning av huruvida det föreligger en koncern eller ett intresseföretagsförhållande (om bestämmelsernas närmare innebörd, se författningskommentaren). Bestämmelser med motsvarande innebörd bör gälla vid tillämpning av de föreslagna reglerna i mervärdesskattelagen om moder-, dotter- och intresseföretag.

Av 1 kap. 3 § första stycket 2 årsredovisningslagen framgår att med andelar menas aktier och andra andelar i juridiska personer. En bestämmelse med motsvarande innehåll bör föras in i mervärdesskattelagen.

Koncern- och intresseföretagsförhållanden förutsätter bl.a. att ett företag har ett visst kvalificerat ägande av andelar eller röstinnehav i en annan juridisk person. Företaget kan vara en fysisk eller en juridisk

person. Omvärderingsreglerna bör kunna omfatta också transaktioner som företas mellan ett företag, och dess ägare, i de fall ägaren inte är ett företag, samt mellan nämnda företag och personer som är förbundna med ägaren. Detta kan dock inte gälla generellt, då skulle reglerna få ett alltför vitt tillämpningsområde. Exempelvis bör ett ringa eller mindre innehav av aktier i ett aktieföretag inte medföra att bolaget och aktieägaren ska anses vara förbundna med varandra. Det bör krävas att aktie- eller andelsinnehavet är av viss större omfattning, så att det medför ett bestämmande inflytande över företaget. En person kan ha bestämmande inflytande över företaget på annat sätt än genom andelsinnehav, t.ex. genom avtal med andra delägare eller på liknande sätt. Sådana faktorer bör det också tas hänsyn till vid bedömning av om den fysiska personen har ett bestämmande inflytande över företaget. En enligt ovan närståendes fysisk persons ägarandel bör också beaktas i sammanhanget. Sammantaget bör som förbundna anses en fysisk person eller en person som är förbunden med denne genom familjeband eller andra personliga band och ett företag eller dess dotterföretag, som den fysiska personen själv, eller tillsammans med sådan förbunden person som angavs ovan, har ett bestämmande inflytande över på grund av innehav av andelar, genom avtal eller på ett annat liknande sätt.

En ledamot av styrelsen eller motsvarande ledningsorgan bör anses vara förbunden med det företag i vars styrelse etc. som han ingår. Inom koncernförhållanden bör en styrelseledamot i ett företag som ingår i koncernen anses som förbunden med ett annat företag i koncernen. Motsvarande bör gälla inom intresseföretagsförhållanden. Med hänsyn till det sagda bör reglerna innebära att följande anses som förbundna med varandra:

- ett företag och en ledamot av dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan,
- ett företag och en ledamot av styrelsen eller motsvarande ledningsorgan hos dess dotterföretag,
- ett dotterföretag och en ledamot av styrelsen eller motsvarande ledningsorgan hos dess moderföretag,
- ett företag och en ledamot av styrelsen eller motsvarande ledningsorgan hos dess intresseföretag samt
- ett intresseföretag och en ledamot av styrelsen eller motsvarande ledningsorgan hos företaget som har ett betydande inflytande över intresseföretaget.

Beträffande dessa närståendefall anför *Näringslivets Skattedelegation* att reglerna möjligen kan tolkas som att en styrelseplats i ett annat företag gör att två företag blir förbundna med varandra. Reglerna ska dock inte tolkas på det sättet. Reglerna – dvs. 7 kap. 3 d § tredje stycket 8–10 – innebär att en styrelseledamot kan anses som förbunden med ett företag; däremot medför de inte att två företag anses förbundna med varandra.

Begreppet företag används i föreslagna 7 kap. 3 d §. Det används dels i kombination med ”moder-”, ”dotter-” och ”intresse-”, dels ensamt. Genom valet att genomgående i de aktuella paragraferna använda begreppet företag ensamt eller i någon av de ovan nämnda kombinationerna erhålls en något enklare och tydligare lagtext. Som nämnts tidigare kan begreppet omfatta antingen en juridisk eller en fysisk

person. Som reglerna utformats kan de dock i vissa fall endast tillämpas när företaget är en juridisk person eftersom en fysisk person t.ex. inte kan ha en styrelse. Något behov av att på vissa ställen i lagtexten i stället för ”näringsidkare” använda begreppen ”juridisk person” och ”fysisk person”, vilket *Länsrätten i Stockholms län* föreslagit, kan därmed inte anses föreligga.

Juridiska band m.m.

Omvärdering kan ske då det föreligger bl.a. organisatoriska band, äganderättsliga band, finansiella band och juridiska band. Enligt artikel 80.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet får bandet mellan arbetsgivare och arbetstagare eller mellan arbetsgivaren och arbetstagarens familj eller alla andra personer som står arbetstagaren nära betraktas som juridiskt band. Det har framkommit att det finns ett behov av att förhindra prismanipulationer i samband med transaktioner mellan arbetsgivare och arbetstagare. Med hänsyn härtill bör som förbundna anses ett företag och dess anställda, inbegripet anställda hos moder-, dotter- eller intresseföretag, samt ett företag och sådana fysiska personer som är närstående till dess anställda.

Sammanfattning

I en ny 7 kap. 3 d § ML bör i enlighet med vad som anförts ovan anges vilka personer etc. som ska anses vara förbundna med varandra när det ska avgöras om omvärdering av ett beskattningsunderlag ska ske p.g.a. en under- eller överprissättning. De sålunda beskrivna banden ligger inom ramen för de kategorier som nämns i artikel 80 i mervärdesskattedirektivet. I en ny 7 kap. 3 e § ML föreskrivs att med barn avses i detta sammanhang också styvbarn och fosterbarn. I samma kapitel regleras i nya 3 f och 3 g §§ vilka företag som är moderföretag och dotterföretag respektive intresseföretag. I en ny 7 kap. 3 h § lämnas vissa gemensamma bestämmelser som tar sikte på reglerna om dotterföretag och intresseföretag (om hur vissa bulvan- och mellanmanssituationer ska hanteras vid tillämpningen av reglerna om moder-, dotter- och intresseföretag samt om behandlingen av egna aktier vid prövning av huruvida det föreligger en koncern eller ett intresseföretagsförhållande). Slutligen anges i en ny 7 kap. 3 i § vad som menas med andelar.

Regleringen i 7 kap. 3 d § tredje stycket ML av vilka som ska anses vara förbundna med varandra blir relativt omfattande och detaljerad. Det bedöms inte vara ett alternativ till vad som föreslås att generellt och övergripande endast ange de kategorier av band som nämns i direktivet, dvs. familjeband eller andra nära personliga band, organisatoriska band, äganderättsliga band, band på grund av medlemskap, finansiella band eller juridiska band. En klar och tydlig lagtext underlättar tillämpningen och ökar förutsägbarheten och rättssäkerheten.

7.3.4 Omvärdering ska inte ske om ersättningen är marknadsmässigt betingad

Promemorians förslag: Innebär att omvärdering ska ske vid underpristransaktioner om den skattskyldige (7 kap. 3 a §) eller säljaren (7 kap. 3 b och 3 c §§) inte kan visa att ersättningen är marknadsmässigt betingad.

Remissinstanserna: *Näringslivets Skattedelegation* anser att kraven på att visa att ersättningen är marknadsmässigt betingad inte bör ställas för högt och att föreslagna 7 kap. 3 a § 4 därför bör ändras på så sätt att omvärdering ska ske om den skattskyldige inte kan visa eller göra sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad. *FAR SRS* anser att regeln om omvärdering vid överprissättning (föreslagna 7 kap. 3 c §) bör kompletteras med en bestämmelse av innebörd att omvärdering inte ska ske om ersättningen är marknadsmässigt betingad. *Sveriges advokatsamfund* anför att det är oklart om tillhandahållande av subventionerade personalmältider samt ett moderbolags överlåtelse av skattepliktiga tillgångar till ett dotterbolag genom apport avses omfattas av regeln att omvärdering inte ska ske om ersättningen är marknadsmässigt betingad. Samfundet anför att den grundläggande förutsättningen att reglerna om omvärdering ska motverka skatteundandragande eller skatteflykt inte framgår tillräckligt tydligt; exempelvis går det enligt samfundet inte att utläsa av bestämmelserna om däri angivna situationer anses utgöra skatteundandragande eller skatteflykt så snart den skattskyldige inte kan bevisa att ersättningen är marknadsmässigt betingad.

Skälen för regeringens förslag: Syftet med de föreslagna bestämmelserna är att förhindra att staten undandras mervärdesskatt genom prissättningen av varor eller tjänster (jfr artikel 80 i mervärdesskattedirektivet). Enligt nuvarande regler i 2 kap. 2 och 5 §§ ML – som föreslås ändrade i lagrådsremissen, se avsnitt 5.1.4 – föreligger uttag vid överlåtelse av vara eller tillhandahållande av tjänst om ersättningen understiger inköpspriset eller självkostnadspriset för varan eller kostnaden för att utföra tjänsten och sådan nedsättning inte är marknadsmässigt betingad. Regeringen anser att omvärdering av beskattningsunderlaget inte bör ske vid underpristransaktioner (föreslagna 7 kap. 3 a och b §§ ML) om ersättningen är marknadsmässigt betingad. Härigenom kommer förhållandena i varje enskilt fall att kunna beaktas. I de fall arbetsgivare lämnar sedvanliga rabatter till sina anställda får det anses vara fråga om en ersättning som är marknadsmässigt betingad. I de fall arbetsgivare tillhandahåller personalmältider mot en subventionerad ersättning kan det, beroende på omständigheterna, vara fråga om en ersättning som är marknadsmässigt betingad, jfr vad *Sveriges advokatsamfund* yttrat. Samfundet anför också att det är oklart om ett moderbolags överlåtelse av skattepliktiga tillgångar till ett dotterbolag genom apport avses omfattas av regeln att omvärdering inte ska ske om ersättningen är marknadsmässigt betingad. Regeringen anser att detta är en fråga som får avgöras genom rättstillämpningen. Ytterligare exempel på vad som kan utgöra en marknadsmässigt betingad ersättning finns i författningskommentaren.

Bevisbördan för att ersättningen är marknadsmässigt betingad bör åvila den part som har lättast att ta fram underlag härom. I det omvärderingsfall som föreslås i 7 kap. 3 a § ML är det fråga om skattepliktiga transaktioner. Mervärdesskatt ska således redovisas och betalas till staten. Beroende på omständigheterna kan antingen säljaren eller köparen vara skattskyldig. Eftersom den skattskyldige bör ha lättare än Skatteverket att ta fram underlag om huruvida ersättningen är marknadsmässigt betingad bör denne ha bevisbördan. I det omvärderingsfall som föreslås i 7 kap. 3 b § ML är det fråga om från skatteplikt undantagna transaktioner. Mervärdesskatt ska således inte redovisas och betalas till staten. Paragrafen syftar som framgått till att motverka att säljaren genom underprissättning får en större avdrags- eller återbetalningsrätt. I detta fall bör säljaren ha bevisbördan för att ersättningen är marknadsmässigt betingad. Jämfört med promemorians förslag bör, i linje med vad *Näringslivets Skattedelegation* anfört, det räcka med att det kan göras sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad. Sammanfattningsvis bör i de nu båda behandlade fallen omvärdering av beskattningsunderlaget kunna komma i fråga om den skattskyldige respektive säljaren inte kan göra sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad.

I den föreslagna 7 kap. 3 c § ML behandlas den situationen att en säljare som inte har full avdrags- eller återbetalningsrätt tar ut en ersättning som är högre än marknadsvärdet av en närstående köpare. Även denna paragraf syftar till att motverka att säljaren genom prissättningen får en större avdrags- eller återbetalningsrätt. Till skillnad från vad som föreslås in promemorian bör, i linje med vad *FAR SRS* anfört, säljaren även i detta fall ges möjlighet att undvika omvärdering om han kan göra sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad. I författningskommentaren lämnas ett exempel på när en ersättning som är högre än marknadsvärdet får anses vara marknadsmässigt betingad.

Kan den skattskyldige eller säljaren inte göra sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad får det anses vara fråga om skatteundandragande eller skatteflykt (jfr *Sveriges advokatsamfunds* synpunkt när det gäller denna fråga). Reglerna om omvärdering uppfyller således det i artikel 80 i mervärdesskattedirektivet angivna syftet att de ska förhindra skatteundandragande eller skatteflykt.

8 Gemenskapsinternt förvärv av nytt transportmedel – uttrycket stadigvarande användning

8.1 Bakgrund och problembeskrivning

I 2 a kap. mervärdesskattelagen (1994:200, ML) regleras så kallade gemenskapsinterna förvärv (GIF). Bland annat anges att ett GIF föreligger om någon mot ersättning förvärvar ett nytt transportmedel i något annat EG-land och detta sedan transporteras till Sverige för att stadigvarande användas här. I anledning av att Regeringsrätten i en dom (RÅ 2005 ref. 70) uttalat att det inte erfordras någon viss minsta

användningstid i Sverige för att beskattning ska kunna ske här har fråga uppkommit om lagstiftningen behöver ändras.

8.2 Gällande rätt

8.2.1 Svensk rätt

I 2 a kap. 2 § 1 ML stadgas att med gemenskapsinternt förvärv (GIF) förstås att någon under de förutsättningar som anges i 3–5 §§ mot ersättning förvärvar en vara, om varan transporteras till förvärvaren av denne eller av säljaren eller för någonderas räkning till Sverige från ett annat EG-land. Enligt 3 § första stycket 1 ML ska en vara anses förvärvad enligt 2 § 1, om förvärvet avser ett sådant nytt transportmedel som anges i 1 kap. 13 a § och transportmedlet ska användas stadigvarande här i landet. Något krav på att säljaren respektive köparen ska ha viss status uppställs inte utan ett GIF föreligger även om exempelvis både säljare och köpare är privatpersoner. Regleringen av GIF är ett uttryck för den s.k. destinationsprincipen, dvs. principen om att mervärdesskatt ska tas ut i konsumtionslandet. Bestämmelsen infördes i den svenska mervärdesskattelagen i samband med EU-inträdet (se prop. 1994/95:57) och är en anpassning till regleringen i övergångsordningen i sjätte direktivet (se mer om EG:s regler nedan). För att undvika dubbelbeskattning i de fall beskattning ska ske i konsumtionslandet motsvaras ett GIF av ett undantag från beskattning i det land från vilket varan transporteras. Den svenska bestämmelsen om detta finns i 3 kap. 30 a § ML. I denna bestämmelse ställs inte upp något krav på att det nya transportmedlet stadigvarande ska användas i destinationslandet för att omsättningen ska vara undantagen från skatteplikt.

8.2.2 EG:s regler

Bestämmelsen i 2 a kap. 2 § 1 ML motsvaras av artikel 20 i mervärdesskattedirektivet (artikel 28a.3 i sjätte direktivet). Enligt denna avses med gemenskapsinternt förvärv av varor (eng: ”intra-Community acquisition of goods”) förvärv av rätten att såsom ägare förfoga över materiell lös egendom som försänds eller transporteras till förvärvaren av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten av varorna avgick. Artikel 40 i mervärdesskattedirektivet säger att platsen för ett gemenskapsinternt förvärv av varor ska anses vara den plats där varorna befinner sig vid den tidpunkt då försändelsen eller transporten till förvärvaren avslutas. Bestämmelsen i 2 a kap. 3 § första stycket 1 ML motsvaras av artikel 2.1 b ii i mervärdesskattedirektivet (artikel 28a.1 b i sjätte direktivet). I denna uttalas att förvärv inom gemenskapen av nya transportmedel som sker mot vederlag inom landet ska beläggas med mervärdesskatt. I denna bestämmelse sägs inte något om att transportmedlet ska användas stadigvarande i destinationslandet. Vad som är ett nytt transportmedel definieras i artikel 2.2 i mervärdesskattedirektivet (artikel 28a.2 i sjätte direktivet). Undantaget från beskattning i det land från vilket varan transporteras återfinns i

artikel 138.2 a i mervärdesskattedirektivet (artikel 28c A b i sjätte direktivet). Enligt denna ska leverans av nya transportmedel, som av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning försänds eller transporteras ut ur respektive medlemsstats territorium men inom gemenskapen till förvärvaren, undantas från skatteplikt. Inte heller här sägs något om stadigvarande användning. Syftet med dessa bestämmelser är att undvika konkurrenssnedvridningar till följd av olika skattesatser i olika medlemsstater.

8.3 Förslag till ändring

Regeringens förslag: Reglerna i mervärdesskattelagen (1994:200) om förvärvsbeskattning av nya transportmedel ändras så att kravet på stadigvarande användning här i landet tas bort.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Skatteverket, FAR SRS* och *Sveriges Bilimportörers Riksförbund* tillstyrker förslaget. *Näringslivets Skattedelegation* (till vars yttrande *Fastighetsägarna Sverige, Svenska Bankföreningen, Stockholms Handelskammare* och *Svenskt Näringsliv* ansluter sig) pekar på risken för dubbelbeskattning. *Sveriges advokatsamfund* tillstyrker förslaget men pekar också på risken för dubbelbeskattning och anför att den föreslagna ändringen bör kompletteras med en bestämmelse i ML motsvarande den i artikel 40 i mervärdesskattedirektivet. Sveriges advokatsamfund efterlyser även en analys av hur den föreslagna ändringen kommer att samverka med andra medlemsstaters regler om undantag från beskattning vid gemenskapsinterna förvärv.

Skälen för regeringens förslag: Som framgår ovan innehåller de EG-rättsliga reglerna som de svenska bestämmelserna bygger på inte något stadgande om att ett nytt transportmedel ska förvärfvas i syfte att stadigvarande användas i destinationslandet för att förvärvsbeskattning ska bli aktuell. Regeringsrätten har i RÅ 2005 ref. 70 uttalat att bestämmelsen i 2a kap. 3 § första stycket 1 ML mot bakgrund av det EG-rättsliga kravet att nationella regler som grundas på direktiv ska tolkas direktivkonformt inte kan tolkas så att en viss minsta användningstid i Sverige erfordras för att beskattning ska kunna ske här. Regeringsrätten förde följande resonemang:

“Syftet med ML:s regler om gemenskapsinterna förvärv är att i Sverige genomföra bestämmelser i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG) som reglerar i vilket land inom EU en omsättning eller ett förvärv av en ny vara skall beskattas. Enligt artikel 28c.A b i direktivet skall från skatteplikt undantas leverans av nya transportmedel, som skickas eller transporteras till köparen av säljaren eller för dennes räkning eller av köparen ut ur medlemsstatens territorium men inom gemenskapen. Å andra sidan skall, enligt artikel 28a.1 b, med mervärdesskatt beläggas sådana förvärv inom gemenskapen av nya transportmedel som sker mot vederlag inom landet.

Direktivets regler skall således säkerställa att nya bilar och andra transportmedel, på samma sätt som gäller för övriga varor, blir föremål för mervärdesbeskattning i samband med att de omsätts, antingen i omsättningslandet eller i förvärvslandet. Om leveransen i omsättningslandet kan undantas från skatteplikt på grund av att bilen transporteras till ett annat EG-land, förutsätts att förvärvet av bilen i stället beskattas i det land där bilen befinner sig när transporten till förvärvaren avslutats. Att bilen kan förväntas vid ett visst senare tillfälle bli föremål för ytterligare transporter inom EU, exempelvis tillbaka till ursprungslandet, saknar betydelse i förevarande sammanhang.”

Regeringsrätten beskriver förhållandet mellan GIF och undantag från skatteplikt. Mervärdesskattedirektivet är uppbyggt så att ett GIF i ett land motsvaras av ett undantag från skatteplikt i ett annat land. Ett GIF ska hanteras spegelvänt i ursprungslandet, dvs. nya transportmedel, som försänds eller transporteras ut ur landet men inom gemenskapen undantas från skatteplikt och vice versa. Undantaget från skatteplikt bygger alltså på förutsättningen att beskattning i stället kommer att ske i destinationslandet. Att då, som är fallet i den svenska mervärdesskattelagen, ställa upp ett krav på stadigvarande användning medför att denna spegelbild blir skev. Som redan nämnts ovan finns dessutom inte någon motsvarande bestämmelse om stadigvarande användning i mervärdesskattedirektivet.

Mot bakgrund av vad som ovan anförts kan 2 a kap. 3 § första stycket 1 ML inte anses stå i full överensstämmelse med den EG-rättsliga regleringen varför det sista ledet i denna bestämmelse, dvs. ”och transportmedlet ska användas stadigvarande här i landet”, bör tas bort.

Sveriges advokatsamfund och *Näringslivets Skattedelegation* har pekat på risken för dubbelbeskattning och Sveriges advokatsamfund har anført att den föreslagna ändringen bör kompletteras med en bestämmelse i ML motsvarande den i artikel 40 i mervärdesskattedirektivet. Regeringens uppfattning är att även om ML inte innehåller någon uttrycklig bestämmelse motsvarande artikel 40 i mervärdesskattedirektivet, enligt vilken rätt beskattningsland är det land där varan befinner sig när transporten till köparen avslutas, är det mot bakgrund av kravet på EG-konform tolkning med nödvändighet så att med uttrycket ”transporteras till ” i 2 a kap. 2 § 1 ML ska förstås att transporten ska vara avslutad i Sverige för att beskattning ska kunna ske här. Huruvida en viss transport ska anses avslutad här eller inte är något som måste avgöras i varje enskilt fall. Frågan om hur man ska fastställa rätt beskattningsland vid gemenskapsinterna förvärv av nya transportmedel har diskuterats inom EU men någon gemensam riktlinje har ännu inte överenskommit.

9 Kommuns vidareuthyrning av fastighet till annan myndighet – justering av 3 kap. 3 § ML

9.1 Bakgrund och problembeskrivning

Grundregeln vid upplåtelse av hyresrätter är att sådan upplåtelse inte är mervärdesskattepliktig. Detta gäller dock inte när en fastighetsägare hyr ut en fastighet till stat, kommun eller kommunalförbund. Sådan uthyrning är alltid skattepliktig. (Fastighetsägaren är dock mervärdesskattskyldig för uthyrningen endast om Skatteverket efter ansökan beslutat om detta, s.k. frivillig skattskyldighet.) Skatteverket har behandlat frågan om den stoppregel som gäller vid kommuns och kommunalförbunds vidareuthyrning för användning i verksamhet som inte medför skattskyldighet ska tolkas så att den utesluter skatteplikt när en kommun hyr en fastighet för att sedan i andra eller tredje hand hyra ut den till staten eller till en annan kommun eller ett kommunalförbund som använder den i egen verksamhet som inte medför skattskyldighet (se Skatteverkets ställningstagande nr 12/06, dnr 131 104811-06/111). Verket anser att en sådan uthyrning bör behandlas på samma sätt som när uthyrning sker till någon annan än staten, en kommun eller ett kommunalförbund som i sin tur hyr ut en fastighet i andra eller tredje hand till staten, en kommun eller kommunalförbund som använder fastigheten i icke skattepliktig verksamhet. I dessa fall är nämligen uthyrningen skattepliktig.

9.2 Gällande rätt

9.2.1 Svensk rätt

I 3 kap. 2 § mervärdesskattelagen (1994:200, ML) stadgas att upplåtelse av bl.a. hyresrätter undantas från skatteplikt. Enligt 3 kap. 3 § andra stycket ML gäller dock inte detta undantag när en fastighetsägare hyr ut en fastighet för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet. Enligt samma stycke är även uthyrning till stat, kommun eller kommunalförbund alltid skattepliktig (dvs. oavsett om uthyrningen sker för en verksamhet som medför skattskyldighet eller inte). Skatteplikt föreligger emellertid inte för uthyrning till kommun eller kommunalförbund, om fastigheten vidareuthyrs av kommunen eller kommunalförbundet för användning i en verksamhet som inte medför skattskyldighet. Enligt 3 kap. 3 § tredje stycket ML tillämpas andra stycket också vid uthyrning i andra och tredje hand. En förutsättning för skattskyldighet för sådan uthyrning m.m. som anges i 3 kap. 3 § andra och tredje stycket är att Skatteverket efter ansökan beslutat om skattskyldighet (frivillig skattskyldighet). Bestämmelser om frivillig skattskyldighet finns i 9 kap. ML.

Bestämmelsen om att uthyrning till stat, kommun eller kommunalförbund alltid är skattepliktig infördes den 1 januari 1991. Syftet var att utjämna skillnaderna mellan kommunal verksamhet som bedrivs i egna fastigheter och sådan verksamhet som bedrivs i förhyrda

lokaler (se prop. 1989/90:111 s. 184). Både stat och kommun kompenseras i särskild ordning för den ingående skatt som härmed belastar förhyrningen (se lagen [2005:807] om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting och förordningen [2002:831] om myndigheters rätt för kompensation för ingående mervärdesskatt).

I delbetänkandet Vissa mervärdesskattefrågor II (SOU 1993:75) av Utredningen om vissa mervärdesskattefrågor uppmärksammades att kommuner i andra hand hyrde ut fastigheter, för vilka frivillig skattskyldighet medgivits hyresvärden, för användning i verksamheter som inte medförde skattskyldighet (se s. 32–33). Eftersom mervärdesskatten inte utgjorde någon kostnad för kommunen kunde hyran i sista ledet sättas lägre än om den sista hyresgästen hyrt lokalen direkt av fastighetsägaren. Reglerna var inte avsedda att tillämpas på det sättet. För att komma tillrätta med detta infördes den 1 januari 1995 stoppregeln i 3 kap. 3 § andra stycket tredje meningen ML enligt vilken uthyrning till en kommun inte är skattepliktig om kommunen vidareuthyr fastigheten i fråga för användning i verksamhet som inte medför skattskyldighet (prop. 1995/95:57). Denna stoppregel förhindrar att en kommun används som mellanled för att uppnå skattebefrielse vid uthyrning för användning i icke skattebefriad verksamhet. En kommun kan exempelvis inte hyra en idrottsanläggning och sedan vidareuthyra den utan skattebelastning.

I propositionen (1994/95:57 s. 151) uttalas att förutsättningarna för fastighetsägarens skattskyldighet bör vara densamma vid uthyrning till en kommun om kommunen vidareuthyr fastigheten i fråga för användning i verksamhet som inte medför skattskyldighet som vid annan vidareuthyrning. Därför måste vidareuthyrningen ske för en verksamhet som medför skattskyldighet för att fastighetsägaren ska kunna medges skattskyldighet för sin uthyrning. Detta uttalande tyder på att avsikten med ändringen var att vidareuthyrning av en kommun skulle behandlas på samma sätt som någon annan hyresgästs vidareuthyrning. Såsom lagtexten är utformad föreligger emellertid en skillnad mellan kommuns vidareuthyrning till kommun och annan hyresgästs vidareuthyrning till en kommun (se vidare avsnitt 8.3).

9.2.2 EG:s regler

Artikel 135.1 1 i mervärdesskattedirektivet (artikel 13 B b i sjätte direktivet) säger att medlemsstaterna ska undanta uthyrning av fast egendom från skatteplikt. I bestämmelsen räknas vissa undantag från detta undantag upp och det föreskrivs även att medlemsstaterna kan besluta om ytterligare begränsningar av detta undantag. Bestämmelsen i 3 kap. 3 § ML är ett sådant ytterligare undantag. Enligt artikel 137.1 d i mervärdesskattedirektivet (artikel 13 C i sjätte direktivet) får medlemsstaterna medge skattskyldiga rätt till valfrihet för beskattning vid uthyrning av fast egendom samt besluta om begränsningar av denna valfrihet. Av EG-domstolens domar i målen C-381/97 (Belgocodex) och C-12/98 (Far) framgår att medlemsstaterna har stort utrymme att närmare bestämma metoderna för utnyttjandet av valfriheten inom ramen för

bestämmelserna i artiklarna 135 och 137. Genom bestämmelserna om frivillig skattskyldighet i ML har Sverige utnyttjat den möjlighet som artikel 137 i mervärdesskattedirektivet medger.

9.3 Förslag till ändring

Regeringens förslag: Bestämmelsen i mervärdesskattelagen (1994:200) om skattepliktig uthyrning av fastighet kompletteras så att det av lagtexten framgår att skatteplikt inte föreligger för kommun eller kommunalförbunds vidareuthyrning för användning i en verksamhet som bedrivs av någon annan än staten, en kommun eller ett kommunalförbund och som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Skatteverket, FAR SRS, Näringslivets Skatte-delegation* (till vars yttrande *Fastighetsägarna Sverige, Svenska Bankföreningen, Stockholms Handelskammare* och *Svenskt Näringsliv* ansluter sig) och *Sveriges advokatsamfund* tillstyrker förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Enligt 3 kap. 3 § andra stycket andra meningen ML är uthyrning till staten, en kommun eller ett kommunalförbund alltid skattepliktig oavsett om uthyrningen sker för en verksamhet som medför skattskyldighet eller för en verksamhet som inte medför skattskyldighet. Enligt tredje meningen samma stycke föreligger dock inte skatteplikt för uthyrning till en kommun eller ett kommunalförbund om fastigheten vidareuthyrts för användning i en verksamhet som inte medför rätt till återbetalning. Dessa regler ska enligt 3 kap. 3 § tredje stycket ML tillämpas även vid uthyrning i andra och tredje hand.

Såsom lagtexten nu är utformad föreligger en skillnad mellan kommuns vidareuthyrning till kommun och någon annan hyresgästs vidareuthyrning till en kommun. Se följande exempel:

Exempel 1: Fastighetsägaren A hyr ut en fastighet till näringsidkaren B som vidareuthyr denna till kommunen C. Kommunen använder fastigheten i egen verksamhet som inte medför skattskyldighet, t.ex. en gymnasieskola. Uthyrningen mellan A och B är skattepliktig enligt 3 kap. 3 § andra stycket första meningen ML och uthyrningen mellan B och C är skattepliktig enligt samma stycke andra meningen samt tredje stycket 1.

Exempel 2: Fastighetsägaren A hyr ut en fastighet till kommunen D som vidareuthyr denna till kommunen C. Kommunen C använder den i egen verksamhet som inte medför skattskyldighet. Uthyrningen mellan A och D är inte skattepliktig (uthyrning till en kommun som vidareuthyr för användning i en verksamhet som inte medför skattskyldighet är inte skattepliktig enligt 3 kap. 3 § andra stycket tredje meningen ML).

Konsekvensen av en uthyrningskedja som den i exempel 2 är att fastighetsägaren går miste om rätten till frivillig skattskyldighet när mellanledet är en kommun och inte som i exempel 1 en näringsidkare.

Om fastighetsägaren är frivilligt skattskyldig har han möjlighet att göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till en uthyrd fastighet och att debitera skatt på hyrorna. Kommunen har då rätt till ersättning för den skatt som debiterats på hyrorna. För kommunens del blir situationen därmed jämförbar med om den ägt fastigheten själv och fått ersättning för den ingående mervärdesskatten enligt den särskilda kompensationsordningen för kommuner. Den skillnad som framgår av exemplen ovan när det gäller uthyrningarna från A torde inte ha varit avsedd när stoppregeln infördes. I propositionen genom vilken regleringen infördes anförs att förutsättningarna för fastighetsägarens skattskyldighet bör vara desamma då kommuner i andra hand hyr ut fastigheter, för vilka frivillig skattskyldighet medgivits hyresvärden, för användning i verksamheter som inte medför skattskyldighet, som vid annan vidareuthyrning (prop. 1994/95:57 s. 151). Uthyrningen i exempel 2 ovan ska alltså behandlas på samma sätt som i exempel 1. För att uppnå detta bör ett tillägg göras i 3 kap. 3 § andra stycket tredje meningen ML med angivande av vem som ska bedriva verksamheten på fastigheten vid vidareuthyrning. För att stoppregeln ska vara tillämplig ska vidareuthyrning ske för användning i en verksamhet som bedrivs av någon annan än staten, en kommun eller ett kommunalförbund och som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning.

10 Definition av ”samlarföremål” i 3 kap. 23 § ML

10.1 Bakgrund och problembeskrivning

Skatteverket har i ett ställningstagande redovisat verkets syn på hur omsättning av samlarföremål och skatteplikt för sedlar och mynt ska tillämpas i mervärdesskattehänseende (Skatteverkets ställningstagande 2006-04-19, dnr 131 524193-05/111). I ställningstagandet har Skatteverket uppmärksammat att regeln i 3 kap. 23 § 1 mervärdesskattelagen (1994:200, ML) om undantag från beskattning för omsättning av sedlar och mynt som är gällande betalningsmedel inte stämmer överens med ordalydelsen i den bakomliggande regeln i artikel 13 B d 4 i sjätte direktivet (artikel 135.1 e i mervärdesskattedirektivet) vilket har medfört tillämpningsproblem. Skatteverket har under hand påtalat att lagtexten i 3 kap. 23 § 1 ML bör förtydligas för att undvika den oklarhet som för närvarande finns i tillämpningen.

10.2 Gällande rätt

10.2.1 Svensk rätt

Regler för bestämmande av skatteplikt för omsättning av varor och tjänster finns i kapitel 3 i ML. I 3 kap. 1 § första stycket ML finns en generell regel om att all omsättning av varor och tjänster är skattepliktig om inte annat sägs i 3 kap. ML. Enligt 3 kap. 23 § 1 ML undantas från

skatteplikt omsättning av sedlar och mynt som är gällande betalningsmedel, dock inte samlarföremål. Det återfinns inte någon självständig definition av begreppet samlarföremål i 3 kap. ML.

Det finns däremot en definition av samlarföremål när det gäller reglerna om vinstmarginalbeskattning i 9 a kap. ML. Vinstmarginalbeskattning innebär i korthet att beskattning sker av uppkommen vinstmarginal, till skillnad från i normalfallet då beskattning sker med utgångspunkten från försäljningspriset för en vara eller tjänst. Även om villkoren för att tillämpa vinstmarginalbeskattningen är uppfyllda är det frivilligt för den skattskyldige att tillämpa reglerna. Om den skattskyldige väljer att inte tillämpa vinstmarginalbeskattningen eller om kraven för att tillämpa vinstmarginalbeskattningen inte är uppfyllda gäller de normala beskattningsreglerna.

Av 9 a kap. 1 § första stycket ML framgår att samlarföremål omfattas av vinstmarginalbeskattningen. I 9 a kap. 6 § 2 ML definieras samlarföremål beträffande vinstmarginalbeskattningen som samlingar och samlarföremål av zoologiskt, botaniskt, mineralogiskt, anatomiskt, historiskt, arkeologiskt, paleontologiskt, etnografiskt eller numismatiskt intresse, allt enligt KN-nummer 9705 00 00. Definitionen återfinns under rubriken ”Innebörden av vissa uttryck i detta kapitel”.

Vid bedömningen av om och hur en viss omsättning av sedlar och mynt ska beskattas är således tre alternativa situationer möjliga beroende på omständigheterna i det aktuella fallet:

1. Omsättningen är undantagen från beskattning eftersom sedlarna eller mynten inte är samlarföremål enligt 3 kap. 23 § ML.

2. Omsättningen är skattepliktig enligt 3 kap. 1 § första stycket ML eftersom sedlarna eller mynten är samlarföremål enligt 3 kap. 23 § ML. Normala beskattningsregler tillämpas.

3. Omsättningen är skattepliktig enligt 3 kap. 1 § första stycket ML eftersom sedlarna eller mynten är samlarföremål enligt 3 kap. 23 § ML. Vinstmarginalbeskattning kan tillämpas av den skattskyldige eftersom mynten eller sedlarna är samlarföremål enligt den fristående definitionen beträffande vinstmarginalbeskattning i 9 a kap. 6 § 2 ML.

Skatteverket har under hand påtalat att 3 kap. 23 § 1 ML bör förtydligas så att de tre möjliga alternativa slutsatserna framgår tydligare i lagtexten.

10.2.2 EG:s regler

Regler om undantag från skatteplikt återfinns i avdelning IX i mervärdesskattedirektivet (artikel 13 i sjätte direktivet). I artikel 135.1 (artikel 13 B d i sjätte direktivet) regleras undantag för finansiella transaktioner. Av punkten e framgår att medlemsstaterna ska undanta följande transaktioner från skatteplikt: ”Transaktioner, inbegripet förmedling, rörande valuta, sedlar och mynt använda som lagligt betalningsmedel, med undantag av mynt och sedlar som är samlarobjekt, dvs. guld-, silver- eller andra metallmynt eller sedlar som normalt inte används som lagligt betalningsmedel eller som är av numismatiskt intresse.”

I avdelning XII, kapitel 4 i mervärdesskattedirektivet (artikel 26a i sjätte direktivet) finns en särskild ordning för omsättning av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter (vinstmarginalbeskattning). I artikel 311.1 3 (artikel 26a A b i sjätte direktivet) ges en hänvisning till bilaga IX del B andra punkten (bilaga I punkt b i sjätte direktivet) där det i andra punkten återfinns en definition av samlarföremål enligt följande:

”Samlingar och samlarobjekt av zoologiskt, botaniskt, mineralogiskt, anatomiskt, historiskt, arkeologiskt, paleontologiskt, etnografiskt eller numismatiskt intresse (KN-nummer 9705 00 00).”

Begreppet samlarföremål definieras således på två olika platser i mervärdesskattedirektivet, dels vad gäller undantaget för beskattning i artikel 135.1 e (artikel 13 B d 4 i sjätte direktivet), dels vad gäller de särskilda bestämmelserna om marginalbeskattningen för begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter i artikel 311.1 3 och bilaga IX del B (artikel 26a A b och bilaga I punkt b i sjätte direktivet). Definitionerna av samlarföremål skiljer sig på så sätt att definitionen vad gäller vinstmarginalbeskattning i bilaga IX del B hänvisar till KN-nummer 9705 00 00 i den kombinerade nomenklaturen (EG:s tulltaxesystem) vilket definitionen i artikel 135.1 e beträffande undantag från skatteplikt inte gör.

10.2.3 Skatteverkets ställningstagande

I sitt ställningstagande redovisar Skatteverket sin syn på hur reglerna beträffande samlarföremål och undantag från skatteplikt för sedlar och mynt ska tolkas (Skatteverkets ställningstagande 2006-04-19, dnr 131 524193-05/111). Bakgrunden till ställningstagandet är att det har uppkommit frågor huruvida begreppet samlarföremål i 3 kap. 23 § 1 ML har samma innebörd som begreppet samlarföremål i 9 a kap. 6 § 2 ML. I ställningstagandet menar Skatteverket att begreppet samlarföremål vid undantag från skatteplikt i 3 kap. 23 § 1 ML har en självständig innebörd jämfört med samma begrepp i 9 a kap. 6 § 2 ML som avser vinstmarginalbeskattning. Skatteverket menar att det inte finns någon hänvisning i 3 kap. 23 § 1 ML till definitionen av samlarföremål i 9 a kap. ML. Definitionen i 9 a kap. 6 § 2 ML är vidare intagen under rubriken "Innebörden av vissa uttryck i detta kapitel", dvs. den gäller 9 a kap. ML. Skatteverket anser vidare att det inte uttryckligen framgår av artikel 13 B d 4 i sjätte direktivet (artikel 135.1 e i mervärdesskattedirektivet) samt artikel 26a A b och bilaga I punkt b (artikel 311.1 3 och bilaga IX del B i mervärdesskattedirektivet) att begreppet "samlarföremål" i dessa bestämmelser har samma innebörd.

Skatteverket menar att definitionen av samlarföremål i 3 kap. 23 § 1 ML har en vidare innebörd än samma definition i 9 a kap. 6 § 2 ML. Enligt Skatteverkets uppfattning får sedlar och mynt anses som samlarföremål enligt denna vidare definition i det fall sedlarna och mynten normalt inte används som lagligt betalningsmedel utan omsätts för samlarändamål. Ett sådant samlarändamål får anses föreligga i de fall

då sedlar och mynt omsätts till ett belopp som överstiger deras nominella värde. Skatteverkets bedömning innebär att begreppet samlarföremål enligt 3 kap. 23 § 1 ML omfattar dels sådana samlarföremål som omfattas av definitionen i 9 a kap. 6 § 2 ML, dels sedlar och mynt som inte omfattas av definitionen i 9 a kap. 6 § 2 ML men som omsätts för samlarändamål, t.ex. särskilda jubileumssedlar eller jubileumsmünt. I sitt ställningstagande uppmärksammar Skatteverket att definitionen av samlarföremål i 3 kap. 23 § 1 ML skiljer sig från definitionen av samlarföremål i den bakomliggande bestämmelsen i artikel 13 B d 4 i sjätte direktivet (artikel 135.1 e i mervärdesskattedirektivet).

10.3 Förslag till ändring

Regeringens förslag: Begreppet samlarföremål i mervärdesskattelagen (1994:200) preciseras. Med samlarföremål avses guld-, silver- eller andra metallmynt eller sedlar som normalt inte används som lagligt betalningsmedel eller som är av numismatiskt intresse.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag men den lagtekniska utformningen var annorlunda utformad på så sätt att begreppet ”såsom” och inte ”det vill säga” föreslogs.

Remissinstanserna: *Svenska Numismatiska Föreningen* anför att den inte har några synpunkter på förslagen. Den ser inga implikationer för samlare då det gäller handel med numismatiska objekt och stödjer förslaget intention på klargöranden av definitioner och övrig harmonisering av svensk lag och EU-rätt. *Skatteverket* och *Sveriges advokatsamfund* tillstyrker förslaget. *Länsrätten i Stockholms län* anser att begreppet ”dvs.” är lämpligare än begreppet ”såsom” i författningstexten eftersom det är det begrepp som används i artikel 135.1 e i mervärdesskattedirektivet. Länsrätten menar dessutom att begreppet ”dvs.” har en mer uttömmande innebörd jämfört med det mer exemplifierande begreppet ”såsom”.

Skälen för regeringens förslag: Som framgår av redogörelsen ovan omfattas inte samlarföremål av undantaget för skatteplikt för omsättning av sedlar och mynt som är gällande betalningsmedel. I 3 kap. 23 § 1 ML saknas en definition av begreppet samlarföremål liknande definitionen i artikel 135.1 e i mervärdesskattedirektivet (artikel 13 B d 4 i sjätte direktivet). Såsom Skatteverket har påtalat bör reglerna i 3 kap. 23 § 1 ML förtydligas för att undvika den oklarhet som nu råder.

De gemensamma europeiska reglerna på mervärdesskatteområdet ska vara självständigt utformade i förhållande till terminologin som gäller enligt annan nationell lagstiftning. I syfte att uppnå en ökad harmonisering av reglerna om undantag från skatteplikt för sedlar och mynt till mervärdesskattedirektivet föreslås att 3 kap. 23 § 1 ML ändras på så sätt att definitionen av samlarföremål i mervärdesskattedirektivets artikel 135.1 e förs in i lagtexten. Av lagtexten kommer det därmed tydligare framgå att undantaget från beskattning inte är tillämpligt för samlarföremål. Den föreslagna ändringen tydliggör hur omsättning av sedlar och mynt ska behandlas i mervärdesskattelhänseende.

I likhet med Länsrätten i Stockholms län anser regeringen att begreppet ”dvs.” är lämpligare än begreppet ”såsom” eftersom det är det begreppet som används i artikel 135.1 e i mervärdesskattedirektivet. För att undvika förkortningar i lagtexten föreslås dock att förkortningen skrivs ut så att författningsförslaget lyder ”det vill säga”.

11 Införande av en konkurrensregel avseende verksamhet i offentligrättsliga organ

11.1 Bakgrund och problembeskrivning

Enligt 4 kap. 6 § mervärdesskattelagen (1994:200, ML) utgör statens, ett statligt affärsverks eller en kommuns omsättning av varor eller tjänster mot ersättning yrkesmässig verksamhet oavsett om denna bedrivs med vinstsyfte eller inte. Bestämmelsen innebär att t.ex. en kommuns utåtriktade omsättning av varor eller tjänster, oavsett om kommunen har ett vinstsyfte med sin verksamhet eller ej, kan beskattas på samma sätt som andra näringsidkares omsättning i mervärdesskattehänseende. I 4 kap. 7 § ML stadgas att offentligrättsliga organs omsättning dock inte ska anses yrkesmässig om omsättningen ingår som ett led i myndighetsutövning, eller avser bevis, protokoll eller motsvarande avseende myndighetsutövning. Omhändertagande och förstöring av avfall och föroreningar samt avloppsrening är emellertid enligt bestämmelsen att anse som yrkesmässig verksamhet även om detta utgör myndighetsutövning eller utförs som ett led i myndighetsutövning under förutsättning att åtgärderna utförs mot ersättning. Denna begränsning av undantaget för myndighetsutövning syftar till att motverka den konkurrenssnedvridning som annars skulle kunna uppstå om t.ex. sophantering som bedrivs av en kommun skulle vara undantagen från mervärdesskatt medan sophantering som utförs av privata entreprenörer skulle vara fullt skattepliktig. Skatteverket har vid kontakter med Finansdepartementet uppgivit att det vore lämpligt att anpassa 4 kap. 7 § ML till bestämmelsen i artikel 13.1 andra stycket mervärdesskattedirektivet (artikel 4.5 i sjätte direktivet) enligt vilken offentligrättsliga organ ändå ska anses som beskattningsbara personer när de bedriver verksamhet i sin egenskap av offentligrättsliga organ om det skulle leda till betydande snedvridning av konkurrensen ifall de behandlades som icke beskattningsbara personer. Skatteverket pekar på den konkurrenssnedvridning som uppstår till följd av att även andra än offentligrättsliga organ kan ägna sig åt verksamhet som direkt konkurrerar med den verksamhet som bedrivs av offentligrättsliga organ inom ramen för deras myndighetsutövning.

11.2 Gällande rätt

11.2.1 Svensk rätt

I svensk rätt begränsas undantaget för myndighetsutövning med hänsyn till konkurrens endast när det gäller vissa angivna former av avfallshantering. Enligt 4 kap. 7 § andra stycket ML är omhändertagande och förstöring av avfall och föroreningar samt avloppsrensning att anse som yrkesmässig verksamhet även när det är fråga om myndighetsutövning. I samband med att bestämmelsen tillkom, framhölls att inskränkningen i skattskyldigheten, i den mån en vara eller tjänst tillhandahölls av en myndighet som ett led i myndighetsutövning, inte fick innebära att tillhandahållande från t.ex. statlig myndighet av teletjänster eller andra distributions- eller servicetjänster, undantogs från beskattning (prop. 1989/90:111 s. 125).

11.2.2 EG:s regler

Enligt artikel 13.1 i mervärdesskattedirektivet (artikel 4.5 i sjätte direktivet) ska stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentlig-rättsliga organ inte anses som beskattningsbara personer när det gäller verksamheter som de bedriver eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter, även om de i samband härmed upp- bär avgifter, arvoden, bidrag eller betalningar. Artikel 13.1 andra stycket innehåller en begränsning i förhållande till undantagsregeln, den s.k. konkurrensregeln. Bestämmelsen lyder:

”När de (”de” syftar på stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentlig-rättsliga organ) bedriver sådana verksamheter eller genomför sådana transaktioner skall de dock ändå anses som beskattningsbara personer med avseende på dessa verksamheter eller transaktioner om det skulle leda till en betydande snedvridning av konkurrensen ifall de behandlades som icke beskattningsbara personer.”

Begränsningen enligt bestämmelsen innebär att medlemsstaterna, för att säkerställa skattemässig neutralitet, är skyldiga att se till att de offentlig-rättsliga organen behandlas som beskattningsbara personer i fråga om aktiviteter som de utför i egenskap av myndigheter, när dessa aktiviteter kan komma att bedrivas i konkurrens med privaträttsliga subjekt. Detta gäller aktiviteter som utförs av enskilda med stöd av privaträttslig reglering eller administrativt tillstånd och där offentlig-rättsliga organs behandling som icke beskattningsbara personer kan leda till konkurrenssnedvridning av viss betydelse. Det bör dock framhållas att medlemsstaterna inte är skyldiga att ordagrant införliva konkurrensregelns kriterium i nationell rätt eller att fastställa precisa kvantitativa gränser för behandlingen som icke beskattningsbara personer (se de förenade målen 231/87 och 129/88 Comune di Carpaneto Piacentino m.fl., REG 1989, s. 3233).

11.2.3 Mervärdesskatteutredningens förslag

Mervärdesskatteutredningen (SOU 2002:74) ansåg, mot bakgrund av den tilltagande konkurrensutsättningen av offentlig verksamhet i Sverige, att konkurrensregeln i 4 kap. 7 § ML avseende avfallshantering m.m. var alltför snäv och att den borde ersättas med en bestämmelse som innebar att staten, statliga affärsverk och kommuner inte skulle vara beskattningsbara personer under förutsättning att deras aktiviteter eller transaktioner som ingår som led i myndighetsutövning eller avser bevis, protokoll eller motsvarande avseende myndighetsutövning inte utfördes av annan än staten, statliga affärsverk eller kommuner. Detta torde, enligt utredningen, motverka konkurrensnedvridning som är till nackdel för såväl enskilda som myndigheter. Vid remissbehandlingen av utredningens förslag var *Länsrätten i Stockholms län* och dåvarande *Riksskatteverket* tveksamma till användningen av rekvisitet ”som normalt inte utförs av annan” i den av utredningen föreslagna lagtexten. De båda remissinstansernas invändningar bemöts i avsnitt 11.3 nedan.

11.3 Förslag till ändring

Regeringens förslag: Bestämmelsen i mervärdesskattelagen (1994:200) om att viss verksamhet som utgör myndighetsutövning eller led i sådan inte utgör yrkesmässig verksamhet när den utövas av staten, statligt affärsverk eller kommun villkoras genom en begränsningsregel. Regeln innebär att omsättning som görs av staten, ett statligt affärsverk eller en kommun i vissa fall, ändå ska utgöra yrkesmässig verksamhet om behandlingen av omsättningen som icke yrkesmässig verksamhet skulle leda till betydande snedvridning av konkurrensen.

Promemorians förslag: Överensstämmer i sak med regeringens förslag men den lagtekniska utformningen var annorlunda genom att lagtexten inte utformats enligt mervärdesskattedirektivets ordalydelse.

Remissinstanserna: Samtliga remissinstanser som har yttrat sig över förslaget stöder genomförandet i nationell rätt av den särskilda konkurrensregeln för offentlig verksamhet i mervärdesskattedirektivet. *Konkurrensverket*, *Näringslivets Skattedelegation* (till vars yttrande *Fastighetsägarna Sverige*, *Svenska Bankföreningen*, *Stockholms Handelskammare* och *Svenskt Näringsliv* ansluter sig), *Länsrätten i Stockholms län* och *Sveriges advokatsamfund* anser emellertid att den svenska lagtexten i största möjliga utsträckning bör följa mervärdesskattedirektivets lydelse. *Länsrätten i Stockholms län* anser att det med direktivets lydelse blir viktigt att i specialmotiveringen ange vilka parametrar som ska avgöra om det föreligger en snedvridning av konkurrensen. *Konkurrensverket* anför att promemorians föreslagna lydelse blir alltför snäv och kommer inte att omfatta sådana situationer där det offentlighetsrättsliga organet är det enda som normalt levererar eller tillhandahåller tjänsten eller varan just på grund av att det föreligger en skillnad i beskattning. *Konkurrensverket* menar vidare att fördelen med att använda mervärdesskattedirektivets lydelse är att företagen då möter samma undantagsregel på svensk nivå och på EU-nivå. *Länsrätten i*

Stockholms län anför vidare att det kan övervägas om inte det tredje stycket i 4 kap. 7 § ML bör utgå om den föreslagna bestämmelsen införs i bestämmelsens andra stycke eftersom tredje stycket torde täckas in av det föreslagna andra stycket.

Skälen för regeringens förslag: I Sverige bedrivs flera av den traditionella offentliga sektorns verksamheter i privat regi. Dessa privat bedrivna verksamheter konkurrerar med offentliga organ som bedriver samma slags verksamhet. I vissa fall har verksamhet som tidigare bedrivits av ett offentligrättsligt organ överlåtits till privaträttsliga subjekt och flera offentliga monopol har upphört. Post- och teletjänster är exempel på sådana tjänster som i dag omsätts på konkurrensutsatta marknader. Avregleringen har även inneburit att dessa tjänster mervärdesbeskattas. Vid den tidpunkt då 4 kap. 7 § andra stycket ML infördes ansågs en lagregel betingad av konkurrensskäl i fråga om omhändertagande av och förstöring av avfall, föroreningar och liknande som tillräcklig (prop. 1989/90:111 s. 210). Avregleringen har gett ökade möjligheter för det privata näringslivet att konkurrera om det som tidigare var offentliga uppdrag. Verksamhet som utgör led i myndighetsutövning kan komma att behandlas olika i mervärdesskattehanseende beroende av om det är ett offentligrättsligt eller privaträttsligt subjekt som bedriver verksamheten i fråga. Som exempel kan nämnas att undantagsbestämmelsen i 4 kap. 7 § ML innebär att de statliga affärsverken kan komma att behandlas annorlunda än statliga bolag och andra privaträttsliga subjekt i mervärdesskattehanseende. När affärsverken utför verksamhet som anses utgöra ett led i myndighetsutövning faller verksamheten utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt eftersom verksamheten inte utgör yrkesmässig verksamhet. Den ingående mervärdesskatt som belöper på affärsverkens förvärv för verksamheten i fråga, blir därmed inte avdragsgill utan stannar som en kostnad i verksamheten. Statliga bolag omfattas inte av 4 kap. 7 § första stycket ML. Vid skattepliktig omsättning påförs således de statliga bolagen, precis som andra privaträttsliga subjekt utgående mervärdesskatt men har samtidigt full avdragsrätt för ingående mervärdesskatt avseende förvärv hänförlig till sådan verksamhet. För dessa gäller vidare att när de tillhandahåller utredning eller undersökning åt en myndighet, måste de belägga sina tjänster med mervärdesskatt. Om motsvarande tjänster tillhandahålls av en myndighet till en annan myndighet, betraktas det som ett led i den senares myndighetsutövning och undgår därmed mervärdesbeskattning. Detta tillsammans med att vissa statliga myndigheter genom det statliga compensationssystemet blir kompenserade för ingående mervärdesskatt hänförlig till den skattefria verksamheten medför att privaträttsliga subjekt får konkurrenssvårigheter. Liknande svårigheter kan uppstå i kommunerna. Viss kommunal verksamhet kan numera drivas av privata företag i konkurrens med kommunerna, t.ex. tillhandahållanden av utstakningstjänster i samband med bygglovsförfaranden i kommunen. Ett bygglovsärende enligt plan- och bygglagen (1987:10, PBL) innebär myndighetsutövning från kommunens sida och kommunen har maktbefogenheter mot den enskilde. I den mån utstakning kan anses ingå som ett led i myndighetsutövning, medför en kommuns tillhandahållande av sådan tjänst inte skattskyldighet eftersom tjänsten i så fall omfattas av undantaget i 4 kap.

7 § första stycket ML. Om utstakningstjänsten i stället tillhandahålls av ett privaträttsligt subjekt, torde tjänsten inte anses som en omsättning som ingår som ett led i myndighetsutövning. Det privaträttsliga subjektets tillhandahållande blir därmed belagd med mervärdesskatt. Detta kan medföra, vid omsättning till i huvudsak privatpersoner, att det uppstår en konkurrenssnedvridning till nackdel för det privaträttsliga subjektet.

Sammanfattningsvis kan sägas att undantaget i 4 kap. 7 § första stycket ML kan ge upphov till konkurrenssnedvridningsproblem i fråga om verksamhet som kan bedrivas av såväl offentligrättsliga som privaträttsliga subjekt. När verksamheten betraktas som myndighetsutövning eller led i sådan undantas det offentligrättsliga organet från mervärdesbeskattning medan det privaträttsliga subjektet beskattas för motsvarande verksamhet. Resultatet blir således en olikformig skattemässig behandling av offentligrättsliga respektive privaträttsliga subjekt.

Regeringsrätten har i ett överklagat förhandsbesked, RÅ 2003 ref. 99, prövat både mervärdesskattelagens undantagsbestämmelse och dess konkurrensbestämmelse avseende avfallshantering i ljuset av EG-rätten. I målet gjorde en kommun gällande att uttag av parkeringsavgifter ingick som ett led i myndighetsutövning och att kommunen därför inte var skattskyldig för den ifrågavarande verksamheten. Regeringsrätten konstaterade inledningsvis att undantagsbestämmelsen i 4 kap. 7 § första stycket 1 ML var tillämplig då omsättningarna kunde anses ingå ”som ett led i myndighetsutövning”. Därefter prövade Regeringsrätten huruvida de aktuella omsättningarna även kunde anses omfattas av undantagsregeln i artikel 4.5 i sjätte direktivet. Enligt Regeringsrätten följde av Porto-domen (mål C-446/98 Camara Municipal do Porto, punkt 31, REG 2000, s. I-11435) att kommunen enligt direktivet inte var skattskyldig vid tillhandahållande av gatuparkering, dvs. att undantagsregeln var tillämplig. En förutsättning härför var dock att konkurrensvillkoret i artikel 4.5 (artikel 13.1 i mervärdesskattedirektivet) var uppfyllt. Regeringsrätten fann därvid att mervärdesskattelagen inte har någon direkt motsvarighet till konkurrensregeln i artikel 4.5 (artikel 13.1 i mervärdesskattedirektivet). Inte heller var det möjligt att tolkningsvis ge 4 kap. 7 § första stycket 1 ML en sådan innebörd. Kommunen ansågs därför inte skattskyldig till mervärdesskatt för de aktuella tillhandahållandena av parkeringsplatser på gatumark mot avgift. Av rättsfallet torde kunna dras slutsatserna att nuvarande undantagsbestämmelse (4 kap. 7 § första stycket 1 ML) är i linje med mervärdesskattedirektivets motsvarande undantagsregel i artikel 13.1 (artikel 4.5 i sjätte direktivet) men att däremot de konkurrenshänsyn som för närvarande tas enligt 4 kap. 7 § andra stycket ML är alltför begränsade i förhållande till direktivet.

Mot bakgrund av den probleminventering som redovisats ovan och med beaktande av den tilltagande konkurrensutsättningen som sker av offentlig verksamhet, gör regeringen bedömningen att den begränsade konkurrensregel som finns i 4 kap. 7 § andra stycket ML inte är tillräcklig. Ytterligare konkurrenshänsyn bör tas. Regeringen föreslår därför att konkurrensregeln utvidgas. Förslaget innebär att tillämpningsområdet för undantagsregeln inskränks i motsvarande mån. Som tidigare nämnts är medlemsstaterna skyldiga att säkerställa att offentligrättsliga organ behandlas som beskattningsbara personer om deras behandling som icke

beskattningsbara personer leder till betydande konkurrensnedvridning. Däremot finns ingen skyldighet att ordagrant införliva konkurrensvillkoret i den nationella rätten. Det innebär att det i princip finns två alternativa sätt att införliva konkurrensvillkoret, antingen genom en formulering som i allt väsentligt ansluter till direktivets lydelse eller en annan formulering än direktivets men med samma innebörd. Mot bakgrund av remissinstansernas synpunkter på det alternativ som redovisades i promemorian föreslår regeringen att en formulering i lagtexten väljs som i allt väsentligt ansluter till direktivets lydelse i den svenska språkversionen. Fördelen med detta är, som påpekats av *Konkurrensverket* med flera remissinstanser, att tillämpningsområdet för bestämmelsen inte blir för snävt. Vidare är det en fördel att den svenska lagtexten ansluter så långt möjligt till EG-rättens lydelse när nya tolkningsavgöranden ges av EG-domstolen.

Den föreslagna konkurrensregeln innebär att en omsättning som ingår som ett led i myndighetsutövning eller som avser bevis etc. avseende myndighetsutövning ändå ska utgöra yrkesmässig verksamhet för staten, ett statligt affärsverk eller en kommun om behandlingen av omsättningen som icke yrkesmässig verksamhet skulle leda till betydande snedvridning av konkurrensen. Regeln kan således leda till att statens, kommunens eller det statliga affärsverkets omsättning avseende myndighetsutövning eller omsättning som ett led i myndighetsutövning blir föremål för mervärdesskatt.

Det finns än så länge mycket lite vägledning kring tolkningen av och tillämpningen av konkurrensregeln i artikel 13.1 i mervärdesskattedirektivet. Även om EG-domstolen avgjort flera mål avseende offentlig-rättsliga organ har den aldrig prövat konkurrensregeln fullt ut, dvs. frågan huruvida det skulle kunna leda till konkurrensnedvridning att behandla ett offentligt organ som en icke beskattningsbar person avseende en viss verksamhet.

Ett mål på detta område har emellertid nyligen anhängiggjorts hos EG-domstolen. I en begäran om förhandsavgörande, målet C-288/07 *Isle of Wight Council e.a.*, hänskjuter en engelsk domstol tre frågor till EG-domstolen rörande tolkningen av konkurrensregeln i artikel 4.5 i sjätte direktivet (artikel 13.1 i mervärdesskattedirektivet). Målet rör fyra lokala myndigheters tillhandahållande av parkeringsplatser. Även den privata sektorn tillhandahåller sådana parkeringsplatser. De tre frågorna lyder: 1) Ska uttrycket ”konkurrensnedvridning” fastställas för varje offentligt organ för sig, vilket innebär att det i förevarande mål ska fastställas genom hänvisning till det område eller de områden där det särskilda organet tillhandahåller parkeringsplatser eller genom hänvisning till medlemsstatens hela nationella territorium? 2) Vad avses med uttrycket ”skulle leda till”? Vilken grad av sannolikhet eller säkerhet krävs för att villkoret ska vara uppfyllt? 3) Vad avses med orden ”av viss betydelse”? Innebär ”av viss betydelse” en inverkan på konkurrensen som är mer än obetydlig eller försumbar, en ”väsentlig” inverkan eller en ”exceptionell” inverkan? Målet i EG-domstolen kan komma att ge viss vägledning vid tolkningen av direktivbestämmelsen och därmed också den svenska regeln i ML. Det kan nämnas att direktivet i vissa språkversioner talar om ”snedvridning av konkurrensen av viss betydelse”, medan det i andra

språkversioner, såsom den svenska, talas om ”betydande snedvridning av konkurrensen”.

Länsrätten i Stockholms län har anfört att om direktivtexten införs i den svenska lagen är det väsentligt att det ges exemplifieringar av vilka parametrar som enligt regeringens uppfattning ska avgöra vad som är en snedvridning av konkurrensen. Eftersom varken direktivtexten eller EG:s praxis ger någon vägledning avseende hur regeln i direktivet ska tolkas anser regeringen att det i första hand bör vara en fråga för rätts-tillämpningen att närmare utveckla de parametrar som länsrätten hänvisar till. Det föreligger annars en risk för att det sker en utveckling inom EG-rätten som inte kommer att stå i överensstämmelse med de svenska förarbetena till bestämmelsen. En prövning av vissa frågor kring konkurrensregeln i EG-rätten har, som nämnts ovan, anhängiggjorts i EG-domstolen (mål C-288/07). Målet kan komma att ge en viss tolkningsvägledning och det är därmed inte lämpligt att i detta läge försöka specificera närmare de parametrar som ska ligga till grund vid bedömningen.

Mot denna bakgrund föreslår regeringen att en konkurrensregel utformas i enlighet med artikel 13.1 i den svenska versionen av mervärdes-skattedirektivet och att den tas in i ett nytt andra stycke i 4 kap. 7 § ML och att den närmare innebörden av denna bestämmelse får bestämmas i praxis. Regeringen anser inte, som Länsrätten i Stockholms län föreslagit, att 4 kap. 7 § tredje stycket ML bör slopas. Med den lydelse av lagtexten som härmed föreslås bör den bestämmelsen stå kvar så att det tydligt framgår att omhändertagande och förstöring av avfall etc. alltid ska beskattas.

12 Export av vissa personbilar och motorcyklar

12.1 Bakgrund och problembeskrivning

Dåvarande Riksskatteverket har i en hemställan om lagändring (Fi 2002/1042) yrkat att bestämmelsen i 5 kap. 9 § första stycket 7 mervärdesskattelagen (1994:200, ML) ska upphävas, alternativt att bestämmelsen ska ändras så att det klart framgår att den endast är tillämplig om ett fordon förs ut till ett land utanför EG. Som skäl för sitt yrkande har verket uppgett att bestämmelsen kan medföra problem av rättslig och kontrollmässig art samt att den kan antas sakna stöd i EG-rätten. Riksskatteverkets hemställan behandlades i en promemoria som utarbetades inom Finansdepartementet 2002, Fi 2002/2346 Vissa mervärdesskattefrågor, och det föreslogs att regeln skulle upphävas. Förslaget genomfördes aldrig på grund av kritik från vissa remissinstanser. Frågan har nu utretts ytterligare.

12.2 Gällande rätt

12.2.1 Svensk rätt

I 5 kap. 9 § första stycket 7 ML stadgas att en omsättning av personbilar eller motorcyklar som vid leveransen är tillfälligt registrerade enligt 23 § första stycket 1, 2 eller 3 lagen (2001:558) om vägtrafikregister ska anses som en omsättning utomlands. Sådan omsättning ska således inte beläggas med svensk mervärdesskatt. Fram till den 1 oktober 2001 gällde detta i stället personbilar eller motorcyklar som var införda i exportvagnsförteckning. Ändringen skedde i samband med att det tillskapades en ny lag om vägtrafikregister, i vilken bestämmelser som tidigare funnits i en mängd lagar inom trafikregisterområdet fördes samman. Skattefriheten för fordon som är tillfälligt registrerade gäller oavsett om fordonet ska stadigvarande brukas i ett land utanför EG eller i ett EG-land. Detta var fallet även i fråga om fordon som var införda i exportvagnsförteckning.

Enligt den tidigare exportvagnskungörelsen (1964:39) kunde den som inte hade sitt egentliga hemvist i Sverige men som här förvärvade en personbil eller en motorcykel, som han ämnade föra ut ur landet, tillfälligt få bruka fordonet i Sverige utan att det var registrerat enligt bilregisterkungörelsen (1972:599). Förutsättningen för detta var att fordonet var infört i en s.k. exportvagnsförteckning och var försett med särskilda exportvagnsskyltar. Förfarandet var avsett att underlätta för personer som inte hade sitt egentliga hemvist i Sverige att köpa ett fordon tull- och skattefritt i Sverige och föra det med sig hem (se prop. 2000/01:95 s. 67 f.).

Bestämmelserna om tillfällig registrering enligt 23 § första stycket 1, 2 och 3 lagen om vägtrafikregister omfattar fordon som tidigare kunde införas i en exportvagnsförteckning, med den skillnaden att punkten 1 även omfattar fordon som inte är nya. Tillfällig registrering får enligt denna bestämmelse meddelas för ett fordon som inte ska registreras för att stadigvarande brukas i Sverige om sökanden inte har sitt egentliga hemvist i landet men här förvärvar ett fordon. Om det är fråga om ett fordon som inte är nytt gäller den tillfälliga registreringen endast under en månad, i annat fall gäller den under tolv månader. Med nytt fordon avses enligt 21 § andra stycket lagen om vägtrafikregister ett fordon som inte är, har varit eller bort vara registrerat här i landet annat än i förening med avställning. Tillfällig registrering får också meddelas om sökanden har sitt egentliga hemvist i landet och här förvärvar ett nytt fordon men avser att flytta från landet inom tre månader från den dag då den tillfälliga registreringen meddelas. Slutligen får enligt dessa bestämmelser tillfällig registrering meddelas om sökanden är en svensk utlandsmyndighet som här förvärvar ett nytt fordon som ska brukas utanför landet. Registreringen gäller även för de två sistnämnda fallen under tolv månader.

Regleringen motsvarande den i 5 kap. 9 § första stycket 7 ML infördes redan 1974 i lagen (1968:430) om mervärdesskatt, GML (prop. 1974:180, SFS 1974:986). Dessförinnan fanns specialregleringen om skattefriheten i exportvagnskungörelsen. Ett krav för att fordonet skulle kunna införas i exportvagnsförteckning var att det levererades i frihamn. Enligt punkt 4

av anvisningarna till 2 § GML räknades en leverans av vara i frihamn som export. Kravet på att fordonet skulle levereras i frihamn uppfattades av bilindustrin och bilgrossistföreningen som mycket betungande och kostnadskrävande. Departementschefen ansåg att kravet främst var betingat av kontrollskäl men att det trots detta inte hade något större värde ur kontrollsynpunkt. I propositionen 1974:180 påtalades att den kontroll av bilarnas identitet som kunde behöva göras lika väl kunde göras i anslutning till att frågan om införande i exportvagnsförteckningen prövades. I samma proposition föreslogs att prövningen av ansökan om att fordonet skulle föras in i exportvagnsförteckningen skulle överflyttas från länsstyrelsen till tullmyndigheterna. Dessa myndigheter fick också i uppdrag att vidta lämpliga kontrollåtgärder. I samband med att exportvagnsförteckningen ersattes av tillfällig registrering 2001 flyttades ansvaret för registreringen från Tullverket till Vägverket.

I ML finns, förutom regeln i 5 kap. 9 § första stycket 7, andra bestämmelser som ger till resultat att försäljning av bilar som förs ut ur landet till ett annat EG-land skattebefrias. Enligt bestämmelsen i 3 kap. 30 a § första stycket ML, som även omfattar transportmedel, ska en omsättning av en vara undantas från beskattning om varan transporteras av säljaren eller köparen från Sverige till ett annat EG-land och köparen är registrerad i ett annat EG-land som skattskyldig för mervärdesskatt. Av regelns andra stycke framgår att om det är fråga om ett nytt transportmedel gäller detta även när köparen inte är registrerad för mervärdesskatt. Denna bestämmelse kräver inte att det nya transportmedlet ska vara tillfälligt registrerat för att bli tillämplig. Undantaget i 3 kap. 30 a § ML är motiverat av att beskattningen av nya transportmedel vid handeln mellan EG-länder enligt EG-rätten ska ske i destinationslandet, jfr 2 a kap. 3 § ML. Med nytt transportmedel förstås enligt 1 kap. 13 a § ML bl.a. motordrivna marktransportmedel som är avsedda för transporter till lands av personer eller varor och som har en motor med en cylindervolym om mer än 48 kubikcentimeter eller en effekt om mer än 7,2 kilowatt, om de omsätts inom sex månader efter det att de första gången tagits i bruk eller före omsättningen har körts högst 6 000 kilometer.

När det gäller export (dvs. leverans till en plats utanför EG) av bilar och motorcyklar kan omsättningen även omfattas av de allmänna bestämmelserna om export i 5 kap. 9 § första stycket 1, 2, 3 och 8 ML. Enligt dessa bestämmelser anses en vara omsatt utomlands (dvs. den beskattas inte i Sverige) om säljaren levererar varan till en plats utanför EG, eller om en speditör eller fraktförare för ut varan direkt till en sådan plats. Detta gäller också om en utländsk företagare förvärvar varan för sin verksamhet i utlandet och hämtar den här i landet för direkt utförsel till en plats utanför EG. Om köparen är en fysisk person, som är bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat land än ett EG-land gäller skattefriheten under vissa förutsättningar, bl.a. ska utförseln ha skett före utgången av tredje månaden efter den månad under vilken leveransen gjordes.

12.2.2 EG:s regler

EG:s regler om handel med nya transportmedel inom gemenskapen bygger på destinationsprincipen, dvs. beskattning ska alltid ske i förvärvarens land. Förvärvet beskattas enligt bestämmelsen i artikel 2.1 b ii i mervärdesskattedirektivet (artikel 28a.1 b i sjätte direktivet) och samtidigt undantas avyttringssituationen från skatt enligt artikel 138.2 a i mervärdesskattedirektivet (artikel 28c A b i sjätte direktivet). Vad som avses med nytt transportmedel framgår av artikel 2.2 i mervärdesskattedirektivet (artikel 28a.2 i sjätte direktivet). Denna definition, som överensstämmer med definitionen i ML som redovisas ovan, är harmoniserad inom EG. Det främsta skälet till varför det finns en gemenskapsrättslig definition av begreppet ”nytt transportmedel” är att det ska gå att fastställa i vilken medlemsstat beskattningen av förvärvet ska ske. Den gemensamma definitionen är avsedd att säkerställa att inte situationer av dubbelbeskattning eller utebliven beskattning uppkommer.

Export av varor är enligt EG-rätten att betrakta som undantagna situationer. Enligt artikel 146 och 147 i mervärdesskattedirektivet (artikel 15 i sjätte direktivet) undantas leveranser av varor som av säljaren eller för hans räkning försänds eller transporteras ut ur gemenskapen samt leveranser av varor som av en kund som inte är etablerad inom medlemsstaternas territorium eller för hans räkning försänds eller transporteras ut ur gemenskapen, med vissa nu ej aktuella undantag. Om det i det senare fallet är fråga om varor som medförs i den resandes personliga bagage (s.k. turistförsäljning) ska undantaget endast gälla om den resande inte är etablerad inom gemenskapen och varorna transporteras ut ur gemenskapen före utgången av den tredje månaden efter leveransen. Enligt artikel 131 i mervärdesskattedirektivet (artikel 15 i sjätte direktivet) ska medlemsstaterna fastställa villkor som säkerställer en enkel tillämpning av dessa undantag samt förhindrar skatteundandragande, skatteflykt och missbruk.

I fråga om skattskyldighetens inträde framgår av artikel 62 och 63 i mervärdesskattedirektivet (artikel 10.1 och 2 i sjätte direktivet) att den beskattningsgrundande händelsen inträffar och mervärdesskatt blir utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum. Detta hindrar dock inte att tidpunkten för betalning får skjutas upp.

12.3 Förslag till ändring

Regeringens förslag: Mervärdesskattefrihet vid utförsel av personbilar och motorcyklar som är tillfälligt registrerade enligt lagen (2001:558) om vägtrafikregister ska gälla under förutsättning att fordonet levereras till en fysisk person som är bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat land än ett EG-land och säljaren kan visa att fordonet varaktigt förts till en plats utanför EG före utgången av den sjätte månaden efter den månad då fordonet levererades. Om förutsättningarna inte är uppfyllda ska skatt betalas. Tidpunkten för när skyldighet att betala skatt inträder förskjuts till den sjätte månaden efter den månad då fordonet levererades. Övriga

fall av export av fordon ska bedömas enligt samma grunder som gäller för andra varor som förs ut. Vid gemenskapshandeln ska de allmänna reglerna för handel med transportmedel tillämpas.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag med den skillnaden att ett tillägg nu föreslås i 5 kap. 9 § första stycket 7 b mervärdesskattelagen (1994:200, ML) om att säljaren måste visa att överföringen av fordonet har skett inom sex månader

Remissinstanserna: *FAR SRS, Näringslivets Skattedelegation* (till vars yttrande *Fastighetsägarna Sverige, Svenska Bankföreningen, Stockholms Handelskammare* och *Svenskt Näringsliv* ansluter sig), *Sveriges advokatsamfund* och *Sveriges Bilimportörers Riksförbund* tillstyrker förslaget. *Skatteverket* är mycket positivt till en ändring av bestämmelserna om export av personbilar. Skatteverket, liksom *Länsrätten i Stockholms län*, pekar dock på att den situationen där köparen stadigvarande vistas i ett land utanför EG hade fallit bort i den lagtext som föreslogs i promemorian. Länsrätten i Stockholms län förordar också att ett tillägg görs i 5 kap. 9 § första stycket 7 b ML så att bestämmelsen ges lydelsen; ”säljaren kan visa att fordonet varaktigt förts till en plats utanför EG inom sex månader från utgången av den sjätte månaden efter den månad då fordonet levererades”. Kan säljaren inom denna tid visa att så skett har omsättningen skett utomlands och mervärdesskatt ska inte erläggas för den aktuella omsättningen då den inte skett inom landet. Om å andra sidan säljaren inte kan visa att fordonet varaktigt förts ut ur EG inom sex månader har den aktuella omsättningen alltså inte skett utomlands varför omsättningen således skett inom landet och skyldighet att erlagga mervärdesskatt föreligger enligt 1 kap. 1 § ML. *Nutek* har inget att invända mot förslaget och anför att ett borttagande av mervärdesskattfrihet för denna typ av verksamhet skulle leda till kraftiga försämringar för bilindustrin som är en viktig marknad för små och medelstora företag. Kundvillkoren skulle avsevärt försämrats genom att kunderna i stället skulle få ligga ute med mervärdesskatten till staten innan en genomförd leverans. Införandet av en kontrollregel är en bättre metod som medför minskade risker för skatteundandragande och skatteflykt och därigenom skapar lika konkurrensvillkor för företag inom denna bransch.

Skälen för regeringens förslag: Skatteverket har pekat på vissa problem som regleringen i 5 kap. 9 § första stycket 7 ML kan ge upphov till.

Regeln i 5 kap. 9 § första stycket 7 ML kan, som ovan nämnts, omfatta även personbilar och motorcyklar som ska föras ut till annat EG-land. För gemenskapshandeln inom EU har införts definitioner och en särskild beskattningsordning som styr i vilket land nya personbilar och motorcyklar ska beskattas, jfr 1 kap. 13 a §, 2 a kap. 3 § och 3 kap. 30 a § andra stycket ML. Bestämmelserna enligt denna särskilda beskattningsordning inom EU kan komma i konflikt med bestämmelserna om beskattningsland i 5 kap. 9 § första stycket 7 ML och leda till dubbelreglering. Dubbelregleringen kan ge upphov till särskilda problem vid gemenskapshandeln. Skatteverket har gett följande exempel. En person som har sitt egentliga hemvist i ett annat EG-land än Sverige kan här förvärva en bil och få den tillfälligt registrerad. Vid tillämpning av

bestämmelsen i 5 kap. 9 § första stycket 7 ML ska mervärdesskatt inte tas ut vid försäljningen. Bilen kan därefter, om den är ny, köras i Sverige under ett år för att därefter föras ut till det andra EG-landet. När bilen anländer till det andra EG-landet är den per definition inte längre ett nytt transportmedel vilket kan komma att medföra svårigheter att på ett korrekt sätt beskatta bilen i det andra EG-landet. Är bilen begagnad torde det finnas en uppenbar risk för att beskattning helt uteblir.

När det härefter gäller bestämmelsens tillämpning på fordon som förs ut till ett annat land än ett EG-land (export) kan konstateras att det även här kan bli fråga om fall som skulle kunna täckas av andra bestämmelser i ML än specialregeln i 5 kap. 9 § första stycket 7. Om en utländsk företagare förvärvar en bil och hämtar den här i landet för direkt utförsel till ett land utanför EG skulle skattefrihet enligt 5 kap. 9 § första stycket 3 ML gälla. Även då en fysisk person som är bosatt eller stadigvarande vistas i ett land utanför EG förvärvar ett fordon kan skattefrihet på grund av andra regler uppkomma. I sistnämnda fall gäller de förutsättningar som anges i 5 kap. 9 § första stycket 8 eller andra stycket ML (s.k. turistförsäljning). Säljaren måste i detta fall visa att köparen har medfört varan vid resa till en plats utanför EG före utgången av tredje månaden efter den månad under vilken leveransen av varan gjordes. Inte förrän köparen kan visa detta uppkommer skattefriheten. I dag gäller denna reglering då sådana fordon förs ut som inte kan bli föremål för tillfällig registrering, exempelvis lastbilar och bussar. Innan den nya lagen (2001:558) om vägtrafikregister trädde i kraft gällde det även för begagnade bilar. För att säljaren ska kunna hänföra en omsättning av ett fordon till skattefri export med stöd av 5 kap. 9 § första stycket 8 ML och få mervärdesskatten återbetald krävs att fakturan eller jämförlig handling är påstämplad av det tullkontor där fordonet lämnade EG för att föras till tredje land. Exporten anses styrkt först när en s.k. definitiv avregistrering har skett i Sverige. En sådan definitiv avregistrering görs i vägtrafikregistret sedan en tullstämplad handling erhållits, från antingen tullen eller bilägaren, som visar att fordonet förts ut ur Sverige. Fordonets registreringsskyltar ska bifogas denna handling eller ska ha förstörts av Tullverket. (Se vidare Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2007, s. 830 f.).

En förutsättning för att 5 kap. 9 § första stycket 8 ML ska gälla är som nämnts att köparen ska vara någon som är bosatt eller stadigvarande vistas i ett land utanför EG. Detta kan dock även vara fallet då köparen är bosatt i Sverige eller någon annanstans inom EG. Eftersom skattefriheten för export bygger på grundtanken att beskattningen ska ske där varan förbrukas och inte där den inköps ska skattefriheten endast träffa de varor som förs ut ur gemenskapen för att förbrukas där. Om någon som är bosatt inom EG ska kunna handla skattefritt krävs därför att denne kan visa att det inköpta ska tas ut till ett land utanför EG och att han avser att bosätta sig eller stadigvarande vistas i sistnämnda land. Av Skatteverkets ställningstagande av den 5 juli 2006, Turistförsäljning, dnr 131 695810-05/111, framgår på vilket sätt denna avsikt kan styrkas.

Av redogörelsen ovan framgår att de fall som 5 kap. 9 § första stycket 7 ML är avsedda att reglera delvis täcks av andra bestämmelser i ML. I Finansdepartementets promemoria Fi2002/2346 Vissa mervärdesskattefrågor föreslogs därför att bestämmelsen skulle slopas. Detta

förslag fick emellertid stark kritik från svensk bilindustri och något regeringsförslag i frågan lämnades inte i den efterföljande propositionen (prop. 2002/03:05).

Bilindustrin anförde att ett slopande av bestämmelsen skulle innebära kraftiga försämringar av villkoren när det gäller försäljningar till turister från tredje land, vilket är en starkt växande marknad. Dessa försäljningar ingår normalt i ett paket där kunderna hämtar fordonen vid fabrik i Sverige, använder fordonet under en semestervistelse i Europa och sedan, genom fordonsfabrikanternas försorg, får fordonen skeppade till hemlandet. Försämringarna skulle enligt bilindustrin bestå i att kunden skulle behöva ligga ute med mervärdesskatten, att kunderbjudandena skulle bli betydligt mera komplicerade, att kunden skulle stå en valutarisk samt ökade administrationskostnader.

Det är angeläget att de åtgärder som vidtas för att förhindra kringgåendetransaktioner inte får till följd att även seriöst bedriven handel allvarligt försvåras. Det som nu föreslås är därför att bestämmelsen i 5 kap. 9 § första stycket 7 ML ändras på så sätt att den skattefrihet som kan uppkomma när tillfälligt registrerade personbilar och motorcyklar förs ut ur Sverige ska villkoras av att fordonet levereras till en fysisk person som är bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat land än ett EG-land (dvs. endast tillfälliga registreringar enligt 23 § första stycket punkten 1 i lagen om vägtrafikregister blir aktuella) och att säljaren kan visa att fordonet varaktigt förts till en plats utanför EG före utgången av den sjätte månaden efter den månad då fordonet levererades. Om förutsättningarna inte är uppfyllda ska skatt betalas. Regeringen har genom den föreslagna lydelsen också beaktat det förslag som lämnats av *Länsrätten i Stockholms län*.

För att undvika att köparen ska behöva betala mervärdesskatten i samband med leveransen av fordonet när avsikten är att fordonet inom en viss tid ska föras ut till en plats utanför EG införs en ny bestämmelse, 1 kap. 3 a § ML, enligt vilken tidpunkten för när skyldighet att betala skatt inträder (skattskyldighetens inträde) förskjuts till den sjätte månaden efter den månad då fordonet levererades. Eftersom en leverans som uppfyller villkoren för att anses som en omsättning utomlands inte blir föremål för mervärdesskatt kommer beskattning enligt den föreslagna bestämmelsen i 1 kap. 3 a § ML endast ske om säljaren vid den tidpunkt som anges i den föreslagna bestämmelsen inte kan visa att fordonet varaktigt förts till en plats utanför EG. I sådant fall har villkoren för att leveransen ska anses som en omsättning utomlands inte uppfyllts. Regeln får således funktionen av en kontrollregel för att säkerställa att mervärdesskatt kan utkrävas om det visar sig att omsättning utomlands enligt 5 kap. 9 § första stycket 7 ML inte har ägt rum snarare än att den ändrar tidpunkten för beskattningen.

Övriga fall av export av bilar och motorcyklar ska bedömas enligt samma grunder som gäller för andra varor som förs ut. Vid gemenskapshandeln ska de allmänna reglerna för handel med transportmedel tillämpas.

13 Export av varor vid hämtköp

13.1 Bakgrund och problembeskrivning

I ett ärende som inkom till Finansdepartementet den 6 april 2004 (diarienummer Fi2004/1720) har Skeppsbron Skatt AB hemställt att regeln om s.k. exportförsäljning i 5 kap. 9 § första stycket 3 mervärdesskattelagen (1994:200, ML) ska ändras.

Skeppsbron Skatt AB anser att nuvarande regler i 5 kap. 9 första stycket 3 ML om exportomsättning inte överensstämmer med EG-rätten och att detta vållar problem. Orsaken är att det i ML anges att varan under vissa förutsättningar måste hämtas här i landet av köparen – det vill säga den utländske företagaren – för direkt utförsel till tredje land för att skattefri exportomsättning ska föreligga.

Skeppsbron Skatt AB anför att det vid försäljning av varor till kunder i tredje land förekommer att säljaren upphandlar transporten till ett annat EG-land och att kunden upphandlar den vidare transporten från det landet till en plats utanför gemenskapen. Att varan går via ett annat EG-land kan bero på transporttekniska överväganden. Skeppsbron Skatt AB menar att reglerna i 5 kap. 9 § första stycket 3 ML inte överensstämmer med reglerna i sjätte direktivet. Reglerna i ML anses därför medföra en konkurrenssnedvridning för svenska exportörer jämfört med exportörer från andra medlemsstater eftersom svenska exportörer måste debitera svensk mervärdesskatt på sina utländska kunder vid exportförsäljning. De utländska kunderna kan förvisso kräva återbetalning av den inbetalda mervärdesskatten enligt reglerna om återbetalning av skatt till icke skattskyldiga i 19 kap. ML men det är förknippat med en viss administration och anses negativt ur likviditetssynpunkt. De gällande reglerna försvårar handeln och styr omotiverat hur försäljning av varor på export struktureras. Skeppsbron Skatt AB hemställer därför att regeln i 5 kap. 9 § första stycket 3 ML ändras så att orden ”här i landet” tas bort eller att orden ”eller i annat EG-land” läggs till.

Skatteverket har i ett ställningstagande redovisat verkets syn på hur regeln om exportomsättning i 5 kap. 9 § första stycket ML ska tolkas (Skatteverkets ställningstagande 2005-10-04, dnr 131 176106-05/111). I ställningstagandet uppmärksammar Skatteverket bland annat att ordalydelsen av 5 kap. 9 § första stycket 3 ML inte stämmer överens med den bakomliggande regeln i artikel 15.2 i sjätte direktivet (146.1 b i mervärdesskattedirektivet) vilket har medfört tillämpningsproblem.

13.2 Gällande rätt

13.2.1 Svensk rätt

Av 1 kap. 1 § första stycket 1 ML framgår att mervärdesskatt ska betalas vid yrkesmässig omsättning inom landet av skattepliktiga varor eller tjänster. Vad som menas med omsättning inom landet anges i 5 kap. ML. En vara är omsatt inom landet om varan finns här i landet då säljaren, köparen eller någon annan påbörjar transporten till köparen och inte annat följer av 2 a § (5 kap. 2 § första stycket 1 ML).

I 5 kap. 9 § första stycket anges i vilka fall en vara är omsatt utomlands och därför inte ska beskattas (exportomsättning). Om export föreligger har exportören rätt till återbetalning av ingående skatt som hänför sig till den skattebefriade exporten (10 kap. 12 § ML). Om säljaren levererar varan till en plats utanför EG anses det vara frågan om en omsättning utomlands (5 kap. 9 § första stycket 1 ML). En omsättning av en vara anses även som en omsättning utomlands om direkt utförsel av varan till en plats utanför EG ombesörjs av en speditör eller fraktförare (5 kap. 9 § första stycket 2 ML). Utförseln av speditören eller fraktföraren kan ske för såväl säljarens som köparens räkning.

En omsättning ska även anses som en omsättning utomlands om en utländsk företagare förvärvar varan för sin verksamhet i utlandet och hämtar den här i landet för direkt utförsel till en plats utanför EG (5 kap. 9 § första stycket 3 ML). Med utländsk företagare förstås en näringsidkare som inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe här i landet och inte heller är bosatt eller stadigvarande vistas här (1 kap. 15 § ML).

Regeringsrätten har i mål RÅ 2003 not. 128 bedömt att det inte var frågan om omsättning utomlands när ett svenskt företag (X AB) sålde varor till ett brittiskt företag (Y) som i sin tur sålde vidare varorna till företaget Z som var etablerat utanför EG. Z hämtade varorna i Sverige direkt från X AB och förde ut varorna till tredje land. Regeringsrätten ansåg att bestämmelsen i 5 kap 9 § första stycket 3 ML inte var tillämplig på försäljningen mellan X AB och Y eftersom det inte var Y utan slutkunden Z som hämtade varorna i Sverige för direkt utförsel till en plats utanför EG.

Kravet i 5 kap. 9 § första stycket 3 ML på att den utländske företagaren ska hämta varan här i landet hänför sig till äldre lagstiftning från tiden före Sveriges medlemskap i EU. I 2 a § i den numera upphävda lagen (1968:430) om mervärdesskatt förelåg det skattefrihet för export om en vara levererades inom landet till en köpare som var bosatt utom landet som i anslutning till köpet förde varan till ett annat land. Kravet på att den utländska företagaren ska hämta varan här i landet för utförsel till annat land överfördes till den nya ML som trädde i kraft den 1 juli 1994 (5 kap. 9 § första stycket 3 ML). I förarbetena (prop. 1993/94:99, s. 186) anförs att bestämmelserna i 5 kap. 9 § första stycket delvis är i överensstämmelse med reglerna i artikel 15 i sjätte direktivet. I och med Sveriges medlemskap i EU gjordes en teknisk anpassning av ML till det sjätte direktivet. Anpassningarna trädde i kraft den 1 januari 1995 (SFS 1994:1798). Bestämmelsen i 5 kap. 9 § första stycket 3 ML ändrades på så sätt att den utländske företagaren ska hämta varan här i landet för utförsel *till ett land utanför EG* för att skattefrihet ska föreligga. Någon ändring gjordes dock inte när det gäller regeln om att varan ska hämtas här i landet av den utländske företagaren.

13.2.2 EG:s regler

Av artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet (artikel 2.1 i sjätte direktivet) framgår att leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i

denna egenskap ska vara föremål för mervärdesskatt. Enligt artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet (artikel 5.1 i sjätte direktivet) avses med leverans av varor överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar. Av artikel 32 i mervärdesskattedirektivet (artikel 8.1 a i sjätte direktivet) framgår att platsen för leverans av varor som försänds eller transporteras antingen av leverantören, förvärvaren eller av tredje person är den plats där varorna befinner sig vid den tidpunkt då försändelsen eller transporten till förvärvaren avgår.

I artiklarna 146–147 i mervärdesskattedirektivet (artikel 15 i sjätte direktivet) återfinns undantag från skatteplikt för export från gemenskapen. I artikel 146.1 a (artikel 15.1 i sjätte direktivet) undantas från skatteplikt leverans av varor som av säljaren eller för hans räkning försänds eller transporteras ut ur gemenskapen.

Enligt 146.1 b (artikel 15.2 i sjätte direktivet) undantas från skatteplikt leverans av varor som av en förvärvare som inte är etablerad inom medlemsstaten eller för hans räkning försänds eller transporteras ut ur gemenskapen. Till skillnad mot bestämmelsen i 5 kap. 9 § första stycket 3 ML finns det i bestämmelsen i artikel 146.1 b i mervärdesskattedirektivet inte något krav på att köparen ska hämta varorna inom landet.

EG-domstolen har i mål C-185/89, *Velker International Oil Company Ltd NV*, tagit ställning till reglerna om undantag för exportomsättning i artikel 15 i sjätte direktivet. Frågan i målet var om undantaget från beskattning vid bunkring och proviantering av varor av fartyg som används på öppna havet var tillämpligt i ett tidigare led i transaktionskedjan än det slutliga tillhandahållandet till det företag som drev fartygstrafiken. EG-domstolens tolkning innebär att undantaget från beskattning i artikel 15.4 i sjätte direktivet (artikel 148 i mervärdesskattedirektivet) endast kan tillämpas vid det sista ledet i transaktionskedjan, nämligen tillhandahållandet av varor till den som driver fartygstrafiken. Undantaget kan inte utvidgas till att omfatta även omsättning i ett tidigare led. Rättsfallet har betydelse för tillämpningen av övriga fall av exportomsättning i mervärdesskattedirektivet. EG-domstolen uttalar (punkt 22) att undantaget i artikel 15.1 i sjätte direktivet (artikel 146.1 a i mervärdesskattedirektivet) endast är tillämpligt i det sista transaktionsledet varigenom varorna lämnar EG.

13.2.3 Skatteverkets ställningstagande

I ett ställningstagande redovisar Skatteverket sin syn på hur regeln om exportomsättning i 5 kap. 9 § första stycket ML bör tolkas (Skatteverkets ställningstagande 2005-10-04, dnr 131 176106-05/11). Skatteverket menar att export enligt 5 kap. 9 § första stycket 1–2 ML inte kan förekomma i tidigare led i en transaktionskedja än det led då det sker en transport av varan ut ur EG. Skatteverket hänvisar till att EG-domstolen i mål C-185/89 uttalat att undantaget i artikel 15.1 i sjätte direktivet (artikel 146.1 a i mervärdesskattedirektivet) endast är tillämpligt på den sista omsättningen varigenom varorna exporteras av säljaren eller för dennes räkning ut ur EG. Målet beskrivs utförligare i avsnittet ovan.

Motsvarande bedömning ska enligt verket göras då en utländsk företagare hämtar varan i Sverige. Export föreligger i det led i en

transaktionskedja där förutsättningarna i 5 kap. 9 § första stycket 3 ML är uppfyllda. Vid omsättning av en vara i flera led anser Skatteverket att äganderättens övergång mellan säljare och köpare är av avgörande betydelse för att bedöma i vilket led i transaktionskedjan som förutsättningarna för export är uppfyllda. Skatteverket gör mot bakgrund av artikel 15.2 i sjätte direktivet (artikel 146.1 b i mervärdesskattedirektivet) bedömningen att 5 kap. 9 § första stycket 3 ML ska tillämpas inte enbart då en utländsk företagare hämtar varan i Sverige utan även då avlämnandet av varan till den utländske köparen sker i ett annat EG-land och det därefter är köparen som är ansvarig för direkt vidare transport av varan ut ur EG. Detta gäller dock enligt Skatteverket endast under förutsättning att varornas slutdestination i ett land utanför EG är känd för säljaren i Sverige vid den tidpunkt då varorna lämnar Sverige och att säljaren (dvs. det första ledet i transaktionskedjan) gör en exportanmälan till Tullverket i enlighet med de rutiner som Tullverket bestämmer.

13.3 Förslag till ändring

Regeringens förslag: Reglerna i mervärdesskattelagen (1994:200) om omsättningsland ändras så att det inte krävs att en utländsk företagare som förvärvar en vara ska ha hämtat varan här i landet för att den ska anses omsatt utomlands.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Skatteverket, FAR SRS, Näringslivets Skatte-delegation* (till vars yttrande *Fastighetsägarna Sverige, Svenska Bankföreningen, Stockholms Handelskammare* och *Svenskt Näringsliv* ansluter sig) och *Sveriges advokatsamfund* tillstyrker förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Som framgår av redogörelsen ovan skiljer sig bestämmelserna om undantag från beskattning för exportomsättning i 5 kap. 9 § första stycket 3 ML från den bakomliggande regeln i artikel 146.1 b i mervärdesskattedirektivet (artikel 15.2 i sjätte direktivet). Skillnaden består i att det i 5 kap. 9 § första stycket 3 ML finns ett uttryckligt krav att en utländsk företagare som förvärvat varor för sin verksamhet i utlandet ska hämta varorna här i landet för direkt utförsel till en plats utanför EG för att undantaget ska vara tillämpligt. Skeppsbron Skatt AB och Skatteverket har påtalat att kravet på att varorna ska ha hämtats här i landet inte är förenligt med det sjätte direktivet (motsvaras av mervärdesskattedirektivet) och att det medför tillämpningsproblem.

Med anledning av det som ovan anförts kan 5 kap. 9 § första stycket 3 ML inte anses stå i full överensstämmelse med den gemenskapsrättsliga regleringen varför det föreslås att orden "här i landet" tas bort. Kravet i lagtexten på att varorna ska hämtas här i landet hänför sig till tiden före Sveriges medlemskap i EU. Före medlemskapet i EU var det i mervärdesskatt hänseende ingen skillnad mellan en omsättning till ett EG-land eller till ett land utanför EG (tredje land). I bägge fallen var det fråga om export. Kravet på att varorna ska hämtas "här i landet" ändrades inte i och med Sveriges medlemskap i EU trots att något sådant krav inte

fanns i artikel 15.2 i sjätte direktivet (artikel 146.1 b i mervärdesskattedirektivet).

Den föreslagna lagändringen förtydligar att en vara kan anses omsatt utomlands (exportomsättning) enligt 5 kap. 9 § första stycket 3 ML även om själva överlämnandet till den utländske företagaren sker i ett annat EG-land om den utländske företagaren därefter för ut varan till en plats utanför EG. För att en sådan omsättning ska anses som en exportomsättning krävs det dock att säljaren vet att varan ska levereras till en utländsk företagare i ett land utanför EG. Det får i varje enskilt fall ske en samlad bedömning om förutsättningarna för exportomsättning är uppfyllda i en sådan kedjetransaktion. Säljaren måste kunna styrka att förutsättningarna i 5 kap. 9 § 3 ML är uppfyllda.

14 Slopad avdragsbegränsning i viss verksamhet på kulturområdet

14.1 Bakgrund och problembeskrivning

Omsättning hänförlig till konserter, cirkus-, teater-, balett- eller operaföreställningar eller andra jämförbara föreställningar var tidigare undantagen från skatteplikt. I syfte att anpassa de svenska reglerna i mervärdesskattelagen (1994:200, ML) till EG-rätten infördes fr.o.m. den 1 januari 1997 generell skatteplikt avseende dessa tillhandahållanden, med en reducerad skattesats om 6 procent. I förarbetena konstaterades att en generell skatteplikt kan leda till en ytterligare subventionering av bidragsfinansierad verksamhet genom den avdragsrätt för ingående skatt som följer med skatteplikten (prop. 1996/97:10 s. 34 f). Orsaken till detta är att de bidragsfinansierade verksamheterna normalt har ingående skatt som uppgår till högre belopp än den utgående skatten vilket innebär att de därmed – till skillnad från de verksamheter som måste bära sina kostnader – återfår större mervärdesskattebelopp från staten än de betalar in. Det konstaterades vidare att i den mån dessa verksamheter kan sägas konkurrera med verksamheter som finansieras med enbart egna intäkter medför beskattningen med åtföljande rätt till avdrag risk för att mervärdesskattereglerna leder till konkurrenssnedvridning. Det ansågs nödvändigt att subventionsgraden inte skulle ökas och därför infördes den nya bestämmelsen 8 kap. 13 a § ML. Bestämmelsen innebär att avdrag för ingående skatt inte får göras till den del verksamheten finansieras genom bidrag från det allmänna. Frågan om ändring eller slopande av bestämmelsen har uppkommit på grund av att Regeringsrätten i en dom den 26 juni 2006 (RÅ 2006 ref. 47) har funnit att det saknas stöd i EG-rätten för att tillämpa avdragsbegränsningsregeln till nackdel för en skattskyldig vars verksamhet i sin helhet medför skattskyldighet till mervärdesskatt.

14.2 Gällande rätt

14.2.1 Svensk rätt

Av avdragsbegränsningsregeln i 8 kap. 13 a § första stycket ML framgår att i de fall den ingående skatten avser förvärv eller import som görs i verksamhet som består i att anordna konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförliga föreställningar får avdrag inte göras till den del intäkterna i verksamheten utgörs av rena bidrag eller stöd från det allmänna.

Avdragsbegränsningen liknar den begränsning av avdragsrätten som gäller vid blandad verksamhet, dvs. verksamhet som omfattar både skattepliktig och skattefri omsättning. Begränsningen innebär att om bidrag mottas från det allmänna gäller en begränsning i avdragsrätten för ingående skatt. Det innebär att mottagna bidrag ska medräknas vid beräkningen av avdragsrättens omfattning. Avdragsrätten bestäms således utifrån hur stor andel den skattepliktiga omsättningen utgör av den totala omsättningen inklusive bidrag. Som ett exempel kan nämnas en teater som har intäkter om sammanlagt 1 miljon kr varav 600 000 kr utgör bidrag från staten och 400 000 kr biljettintäkter. Eftersom biljettintäkterna således utgör 40 procent av de sammanlagda intäkterna får teatern endast dra av 40 procent av den ingående skatten i deklarationen. Regeln innebär att rätten till avdrag för kostnader i aktuella verksamheter begränsas för såväl helt som delvis skattskyldiga personer om de erhåller bidrag från det allmänna. Med det allmänna avses staten, landsting och kommun.

14.2.2 EG:s regler

Enligt artikel 168 i mervärdesskattedirektivet (artikel 17.2 i sjätte direktivet) medges avdrag för mervärdesskatt i den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner. När varor och tjänster används av en beskattningsbar person såväl för transaktioner för vilka skatten är avdragsgill, som för transaktioner för vilka skatten inte är avdragsgill, ska enligt artikel 173 i mervärdesskattedirektivet (artikel 17.5 i sjätte direktivet) bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna. Denna avdragsgilla andel ska enligt huvudregeln i artikel 174 i mervärdesskattedirektivet (artikel 19.1 i sjätte direktivet) bestämmas med ledning av ett allmänt bråk där täljaren är det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner för vilka mervärdesskatt är avdragsgill och där nämnaren är det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner som ingår i täljaren och till transaktioner för vilka mervärdesskatt inte är avdragsgill. Medlemsstaterna får i nämnaren också inräkna beloppet av andra subventioner än sådana som är direkt kopplade till priset på leveransen.

EG-domstolen har i en dom den 6 oktober 2005 i mål C-204/03, Europeiska kommissionen mot Konungariket Spanien, uttalat att artikel 19.1 i sjätte direktivet hör samman fullt ut med artikel 17.5 som endast

gäller delvis skattskyliga personer och att avdragsrätten därmed får begränsas med stöd av artikel 19.1 enbart för delvis skattskyldiga personer. Den spanska regeringens argument att dess tolkning av artikel 19.1 i sjätte direktivet innebär att konkurrensbalansen kan säkerställas på ett bättre sätt och därmed att principen om mervärdesskattens neutralitet kan uppfyllas, godtogs inte av domstolen.

14.3 Förslag till ändring

Regeringens förslag: Avdragsbegränsningsregeln i mervärdesskattelagen (1994:200) för viss verksamhet på kulturområdet slopas.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Skatteverket, FAR SRS, Svenska Rikskonserter, Näringslivets Skattedelegation* (till vars yttrande *Fastighetsägarna Sverige, Svenska Bankföreningen, Stockholms Handelskammare* och *Svenskt Näringsliv* ansluter sig), och *Sveriges advokatsamfund* tillstyrker förslaget. *Nutek* anför att förslaget stämmer bättre överens med neutralitetsprincipen om att mervärdesskatten ska träffa all omsättning av varor och tjänster samtidigt som det leder till en ökad tydlighet och minskade tillämpningssvårigheter. *Nutek* har därför inget att invända mot förslaget. *Statens kulturråd* tillstyrker lagändringen om slopad avdragsbegränsning men menar dock att frågan om hur bidragsnivåerna ska påverkas bör bli föremål för en djupare analys. Även *Svensk Scenkonst, Teaterförbundet* och *Sveriges Yrkesmusikerförbund* har framfört liknande synpunkter. *Dansens hus* ställer sig frågande till nyttan av att staten neutraliserar effekten av sloandet av avdragsbegränsningsregeln genom sänkta bidrag.

Skälen för regeringens förslag: Av 8 kap. 13 a § ML framgår att i verksamhet som består i att anordna konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförbara föreställningar får avdrag inte göras till den del intäkterna i verksamheten utgör bidrag eller stöd från det allmänna. Avdragsbegränsningen är generell och avser såväl helt som delvis skattskyldiga personer. EG-domstolen har uttalat att det saknas stöd i EG-rätten för en sådan avdragsbegränsning för helt skattskyldiga personer (C-204/03). Regeringsrätten har också uttalat att 8 kap. 13 a § ML inte kan tolkas till nackdel för en skattskyldig vars verksamhet i sin helhet medför skattskyldighet för mervärdesskatt (RÅ 2006 ref. 47). Det står därmed klart att avdragsbegränsningsregeln inte kan kvarstå i nuvarande form.

Regeln kan göras förenlig med EG-rätten om den utformas på ett sådant sätt att den endast kan tillämpas när fråga är om skattskyldiga personer som bedriver s.k. blandad verksamhet, dvs. har såväl skattepliktig som skattefri omsättning. En nackdel med införandet av en sådan begränsad regel är dock att det skulle leda till omotiverade skillnader i behandlingen av den som bedriver blandad verksamhet i förhållande till den som endast har skattepliktig omsättning. Följande exempel illustrerar dessa effekter. Antag att två företag, X och Y, driver likartad verksamhet och får bidrag med 90 000 kr vardera. X har skattepliktiga intäkter om 10 000 kr. Även Y har intäkter om 10 000 kr

men därav avser 5 000 kr skattepliktiga intäkter och 5 000 kr avser intäkter från verksamhet som är undantagen skatteplikt. X som enbart har intäkter från skattepliktig verksamhet har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt med 100 procent. För Y däremot, som bedriver blandad verksamhet, ska avdraget begränsas med hänsyn till bidraget i enlighet med den beräkningsmetod som anges i artikel 19, dvs. Y får endast rätt till avdrag med 5 procent ($5/(90+5+5)=0,05$). En sådan effekt är inte acceptabel och följaktligen föreslås inte att avdragsbegränsningsregeln ska förändras på detta sätt.

En alternativ åtgärd är att i stället i sin helhet slopa avdragsbegränsningsregeln i 8 kap. 13 a § ML. Detta har bl.a. föreslagits i svar på en särskild förfrågan som den statliga utredningen Mervärdesskattesatsutredningen skickade ut till kultursektorn och även vid ett möte som samma utredning höll med Svensk Teaterunion, se SOU 2005:57 s. 199 och bilagedelen s. 134. Teaterunionen anförde bl.a. att det finns oklarheter om hur olika tillskott ska bedömas samt att regeln har medfört att vissa kulturinstitutioner har omvandlats till primärkommunala eller landstingskommunala förvaltningar eller kommunalförbund bl.a. för att genom kommunkontosystemet kunna dra av all ingående mervärdesskatt.

En effekt som skulle uppstå vid ett slopande av avdragsbegränsningsregeln är att de bidragsfinansierade verksamheterna skulle bli ytterligare subventionerade genom den avdragsrätt som följer med skattskyldigheten. Förklaringen till att denna effekt kan uppstå är att utgående mervärdesskatt enbart läggs på biljettpriset. Biljettpriset i dessa verksamheter är lågt eftersom det ofta ges stora subventioner till verksamheten. Om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt medges för alla kostnader i verksamheten medan utgående mervärdesskatt enbart läggs på det förhållandevis låga biljettpriset uppstår en situation där en skattskyldig kan komma få tillbaka avsevärt mer mervärdesskatt från Skatteverket än vad som ska betalas in. Två alternativa lösningar kan tänkas för att minska denna effekt.

Det ena alternativet är att de kulturella tjänster som tillhandahålls av ett offentlighetsrättsligt subjekt eller av ett kulturellt subjekt som erkänts av det allmänna undantas från skatteplikt. Denna lösning diskuterades redan i prop. 1996/97:10 s. 33 f. och regeringen uttalade då bl.a. följande. ”Regeringen gör bedömningen att det skulle vara en betydande fördel om likformiga mervärdesskatteregler kan gälla för hela området. Därigenom undviks gränsdragningsproblem och man undviker att individuella beslut om bidragsgivning blir styrande för skattesituationen. Önskvärdheten av att mervärdesskattereglerna är utformade på ett konkurrensneutralt sätt gör också att åtskillnad inte bör göras mellan understödda respektive rent kommersiella subjekt”. Regeringen förordade därför att möjligheten att undanta de understödda subjekten inte skulle utnyttjas. Det görs nu ingen annan bedömning.

Det andra alternativet är att bidragsgivarna minskar bidragens storlek så att det blir en oförändrad ekonomisk situation för bidragsmottagarna. Även denna lösning diskuterades i nämnda förarbeten och regeringen uttalade att när en prövning görs av de ekonomiska förutsättningarna för bidragsmottagarna kan det vara naturligt att den positiva inverkan på resultatet som en avdragsrätt för ingående mervärdesskatt kan ha, beaktas

vid bidragsgivningen. Denna lösning avfärdades dock med motiveringen att det inte ansågs sannolikt att den kunde genomföras på ett effektivt sätt och regeln om avdragsbegränsning infördes i stället.

Frågan är dock om dessa genomförandesvårigheter är av den arten att detta alternativ ska uteslutas. Bidrag från staten beviljas främst via Statens kulturråd (Kulturrådet). Kulturrådets bidragsgivning till institutioner inom teater-, dans- och musikområdet är årlig och resultatet av en sammanvägning av ett flertal olika faktorer. Enligt förordningen (1996:1598) om statsbidrag till regional kulturverksamhet lämnas bidrag till regionala och lokala institutioner som regeringen har förklarat berättigade till sådant stöd. Syftet med bidragen är att möjliggöra en mångsidig verksamhet av hög kvalitet och de ska bestämmas utifrån verksamheternas kostnader. Därutöver sker en dialog mellan Kulturrådet och institutionerna utifrån kulturpolitiska prioriteringar. Staten lämnar även bidrag till de nationella teater-, dans- och musikinstitutionerna. Även stödet till dessa institutioner prövas årligen av regeringen utifrån institutionernas prestation och ekonomiska situation samt kulturpolitiska prioriteringar. En full avdragsrätt till de institutioner som hittills endast haft begränsad avdragsrätt innebär ändrade ekonomiska förhållanden som enligt de principer som redovisats ovan bör vägas in i bidragsgivningen.

Mot bakgrund av det anförda görs bedömningen att avdragsbegränsningsregeln i 8 kap. 13 a § ML ska slopas. Frågan om neutralisering av bidragen till berörda institutioner har tagits om hand av regeringen och vägs, som nämnts, in i bidragsgivningen.

Statens kulturråd, Svensk Scenkonst, Teaterförbundet och Sveriges Yrkesmusikerförbund har anfört att frågan om hur bidragsnivåerna ska påverkas bör bli föremål för en djupare analys och *Dansens hus* har ifrågasatt nyttan med att justera bidragsnivåerna över huvud taget. Regeringen gör dock bedömningen att omfattningen av samt metoden för justeringen av bidragsnivåerna bör bestämmas i det löpande budgetarbetet.

Regeln i 7 kap. 3 a § ML enligt vilken bidrag som är direkt kopplade till priset för en vara eller tjänst ska anses som ersättning påverkas inte av den föreslagna åtgärden. Beträffande avgränsningen mellan bidrag som är direkt kopplade till priset och bidrag enligt 8 kap. 13 a §, se prop. 2002:03/05 s. 55 ff.

15 Vinstmarginalbeskattning i samband med omsättning av nya transportmedel

15.1 Bakgrund och problembeskrivning

Fråga har uppkommit om vissa skillnader i utformning mellan mervärdesskattedirektivet och mervärdesskattelagen (1994:200, ML) kan leda till att nya transportmedel som inte har belastats med någon mervärdesskatt kan komma att omsättas av återförsäljare som tillämpar systemet i 9 a kap. ML med vinstmarginalbeskattning.

Följande exempel illustrerar problematiken. Bilhandlare SE köper ett nytt transportmedel från en privatperson bosatt i Tyskland för 250 000 kr. Den i Tyskland bosatta privatpersonen har rätt att återfå den mervärdesskatt han erlagt enligt bestämmelser i den tyska mervärdesskattelagen motsvarande artikel 172 i mervärdesskattedirektivet (artikel 28a.4 i sjätte direktivet). SE gör ett gemenskapsinternt förvärv i Sverige och har avdragsrätt för ingående skatt motsvarande den utgående skatten på förvärvet. Något avdragsförbud är inte tillämpligt eftersom förvärvet sker för bilhandel. När SE säljer bilen vidare i Sverige för 300 000 kr anser han att reglerna om vinstmarginalbeskattning bör kunna tillämpas. Han redovisar därför mervärdesskatt med 10 000 kr (20 % av vinsten på 50 000 kr). Genom SE:s tillämpning av reglerna kommer ett belopp motsvarande SE:s inköpspris aldrig att belastas med någon mervärdesskatt, varken i Tyskland eller i Sverige. Motsvarande situation torde även kunna uppstå vid köp från en näringsidkare i ett annat land vars omsättning understiger gränsen för redovisningsskyldighet i det landet.

15.2 Gällande rätt

15.2.1 Svensk rätt

De svenska reglerna om vinstmarginalbeskattning av begagnade varor m.m. trädde i kraft den 1 november 1995 (prop. 1994/95:202). Reglerna finns i 9 a kap. ML. Genom införandet av vinstmarginalbeskattningssystemet upphörde det tidigare systemet med fiktiv skatt. Reglerna innebär i korthet att beskattningen av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter hos en skattskyldig återförsäljare av sådana varor ska grundas endast på säljarens vinstmarginal. Syftet med reglerna är att de företagare som yrkesmässigt handlar med varor som de köper från konsumenter inte ska missgynnas i förhållande till konsumenter som köper och säljer direkt mellan varandra. Gemensamt för de olika situationer där vinstmarginalbeskattning tillåts är att fråga är om varor som redan är belastade med mervärdesskatt.

I 9 a kap. 1 § finns den grundläggande bestämmelsen som anger för vilka varor en skattskyldig återförsäljare får tillämpa vinstmarginalbeskattning. Enligt bestämmelsen kan vinstmarginalbeskattning tillämpas vid en skattskyldig återförsäljares omsättning av begagnade varor etc., som levererats till honom inom EG av vissa särskilt angivna personer, bl.a. någon annan än en näringsidkare eller en annan näringsidkare i ett annat EG-land om näringsidkarens omsättning understiger gränsen för redovisningsskyldighet i det landet och den förvärvade varan utgjort anläggningstillgång hos honom. Med begagnade varor avses enligt 9 a kap. 4 § ML, med vissa nu ej aktuella undantag, varor som har varit i bruk och som är lämpliga för vidare användning i befintligt skick eller efter reparation.

Reglerna i ML om förvärv och försäljning av nya transportmedel över gränserna inom EG infördes i samband med EG-inträdet den 1 januari 1995 (prop. 1994/95:57). Med nytt transportmedel förstås enligt 1 kap. 13 a § ML bl.a. motordrivna marktransportmedel som är avsedda

för transporter till lands av personer eller varor och som har en motor med en cylindervolym om mer än 48 kubikcentimeter eller en effekt om mer än 7,2 kilowatt, om de omsätts inom sex månader efter det att de första gången tagits i bruk eller före omsättningen har körts högst 6 000 kilometer. Regeln får till följd att transportmedel som ska anses nya enligt definitionen ändå kan omfattas av vinstmarginalbeskattningsreglerna eftersom ett fordon som t.ex. har körts 3000 km normalt uppfyller kraven på att det ska ha varit i bruk och vara lämpligt för vidare användning i befintligt skick.

Gemenskapsinterna förvärv av nya transportmedel beskattas alltid i förvärvarens land. Om ett nytt transportmedel ska användas stadigvarande i Sverige ska förvärvet alltid beskattas i Sverige, detta oavsett om köparen är näringsidkare eller privatperson (1 kap. 1 § första stycket 2 samt 2 a kap. 2 och 3 §§ ML)⁵. Av 1 kap. 2 § första stycket 5 ML framgår att det är köparen som är skattskyldig för förvärvet. Är köparen näringsidkare som handlar med bilar kan han göra avdrag med ett belopp motsvarande den ingående skatten eftersom avdragsförbudet i 8 kap. 15 § ML inte är tillämpligt. När transportmedlet därefter säljs vidare inom landet redovisar han utgående skatt på försäljningen (1 kap. 1 § första stycket 1 och 2 § första stycket 1 ML). Är det nya transportmedlet en begagnad vara enligt definitionen i 9 a kap. 4 § ML kan näringsidkaren dock, om han har förvärvat transportmedlet av sådan person som uppräknas i 9 a kap. 1 § ML, tillämpa vinstmarginalbeskattning vid försäljningen.

15.2.2 EG:s regler

Systemet med vinstmarginalbeskattning infördes i sjätte direktivet genom rådets direktiv 94/5/EG av den 14 februari 1994 om tillägg till det gemensamma mervärdesskattesystemet och om ändring av direktiv 77/388/EEG. Enligt artikel 313.1 i mervärdesskattedirektivet (artikel 26a B.1 i sjätte direktivet) ska medlemsstaterna för leveranser av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter som görs av beskattningsbara återförsäljare tillämpa en särskild ordning för beskattning av vinstmarginalen. I artikel 314 i mervärdesskattedirektivet (artikel 26a B.2 i sjätte direktivet) anges tillämpningsområdet för vinstmarginalbeskattningen. Av regeln framgår att ordningen för beskattning av vinstmarginal ska tillämpas på en beskattningsbar återförsäljares leveranser av begagnade varor som har levererats till honom inom EG av vissa särskilt angivna personer, bl.a. en icke beskattningsbar person eller en annan beskattningsbar återförsäljare, om den personens leverans av varan omfattas av det undantag från skatteplikt för små företag som avses i artiklarna 282–292 och det rör sig om en investeringsvara. Med begagnade varor avses enligt artikel 311.1 i mervärdesskattedirektivet (artikel 26a A d i sjätte direktivet) materiell lös egendom som är lämplig för vidare användning i befintligt skick eller efter reparation, med vissa nu ej aktuella undantag.

⁵ Jfr förslag till ändringar i 2 a kap. 3 § ML i avsnitt 8.

Reglerna om gemenskapsinterna förvärv av nya transportmedel tillkom i samband med införandet av den inre marknaden 1993. Vad som avses med nytt transportmedel framgår av artikel 2.2 i mervärdesskattedirektivet (artikel 28a.2 i sjätte direktivet).

Såsom angavs under redogörelsen för svensk rätt ovan beskattas gemenskapsinterna förvärv av nya transportmedel alltid i köparens land. Detta gäller även när säljaren och/eller förvärvaren inte är beskattningsbara personer. Enligt bestämmelsen i artikel 9.2 i mervärdesskattedirektivet (artikel 28a.4 i sjätte direktivet) ska var och en som tillfälligt tillhandahåller ett nytt transportmedel som försänds eller transporteras till förvärvaren av säljaren eller av förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning ut ur en medlemsstats territorium men inom gemenskapen anses vara en beskattningsbar person. Bestämmelsen har två syften. Det ena är att avyttringstransaktionen omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt genom att säljaren betraktas som beskattningsbar person i förhållande till den aktuella avyttringen. Avyttringstransaktionen är sålunda en leverans av en vara som sker mot ersättning inom landets territorium av en beskattningsbar person i denna egenskap, jfr artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet (artikel 2 i sjätte direktivet). Eftersom förvärvaren av det nya transportmedlet beskattas med stöd av bestämmelserna om gemenskapsinterna förvärv, artikel 2.1 b i mervärdesskattedirektivet (artikel 28a.1 b i sjätte direktivet), undantas avyttringssituationen från skatteplikt, artikel 138.2 a i mervärdesskattedirektivet (artikel 28c A b i sjätte direktivet). I annat fall skulle samma transaktion beskattas två gånger. Det andra syftet med bestämmelsen i artikel 9.2 i mervärdesskattedirektivet är att säkerställa att säljaren får rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt med vissa i direktivet angivna begränsningar. Artikel 9.2 får också till följd att nya transportmedel som en skattskyldig återförsäljare köper genom ett gemenskapsinternt förvärv från en privatperson i ett annat EG-land inte kan bli föremål för vinstmarginalbeskattning eftersom förvärvet därmed inte har gjorts från "en icke beskattningsbar person" vilket enligt artikel 314 i mervärdesskattedirektivet är en av de alternativa förutsättningarna för tillämpning av vinstmarginalbeskattningssystemet.

I fråga om den särskilda ordningen för små företag (som är frivillig och inte har införts i Sverige) framgår av artikel 283.1 b i mervärdesskattedirektivet (artikel 28i i sjätte direktivet) att ordningen inte är tillämplig på leveranser av nya transportmedel på de villkor som anges i artikel 138.2 a i mervärdesskattedirektivet. Detta får i fråga om vinstmarginalbeskattningsreglerna till följd att möjligheten att tillämpa vinstmarginalbeskattning på varor som förvärvats från företagare som tillämpar småföretagarreglerna inte föreligger när det gäller nya transportmedel som förvärvats genom gemenskapsinternt förvärv eftersom artikel 314 i mervärdesskattedirektivet förutsätter att leveransen av varan omfattas av ordningen med undantag från skatteplikt.

15.3 Förslag till ändring

Regeringens förslag: En ny regel införs i mervärdesskattelagen (1994:200) som innebär att det inte är möjligt för en skattskyldig återförsäljare att tillämpa vinstmarginalbeskattning vid omsättning av ett nytt transportmedel som återförsäljaren har anskaffat genom ett gemenskapinternt förvärv.

Promemorians förslag: Överensstämmer i sak med regeringens förslag men den lagtekniska utformningen var något annorlunda.

Remissinstanserna: *Nutek*, *Sveriges advokatsamfund* och *Bilimportörernas Riksförbund* tillstyrker förslaget. *Skatteverket* ställer sig mycket positivt till den föreslagna förändringen men menar att utformningen av den av promemorian föreslagna lagtexten i 9 a kap. 1 § andra stycket ML kan uppfattas som att transportmedlet även vid återförsäljarens vidareomsättning måste uppfylla förutsättningarna för ett nytt transportmedel enligt 1 kap. 13 a § ML. Skatteverket föreslår därför att 9 a kap. 1 § andra stycket ges följande lydelse: ”Detta kapitel omfattar inte omsättning av transportmedel som har förvärvats enligt 2 a kap. 3 § första stycket 1”.

Skälen för regeringens förslag: Som framgår av redogörelsen för gällande rätt i föregående avsnitt saknar ML en motsvarighet till artikel 9.2 i mervärdesskattedirektivet (artikel 28a.4 i sjätte direktivet) som innebär att den som tillfälligtvis säljer ett nytt transportmedel som levereras till en köpare i ett annat EG-land ska anses som en beskattningsbar person. Detta kan få till följd att ett nytt transportmedel som har förvärvats genom ett gemenskapsinternt förvärv från någon annan än en näringsidkare i ett annat EG-land kan bli föremål för försäljning enligt reglerna om vinstmarginalbeskattning. Motsvarande situation kan även uppstå när nya transportmedel förvärvas från en näringsidkare i ett annat EG-land som tillämpar småföretagarreglerna eftersom 9 a kap. 1 § 5 ML, till skillnad från mervärdesskattedirektivet, inte förutsätter att leveransen som sådan görs med tillämpning av småföretagarreglerna utan endast förutsätter att säljarens omsättning understiger gränsen för redovisningsskyldighet i det landet.

Frågan om genomförande av artikel 9.2 i mervärdesskattedirektivet (artikel 28a.4 i sjätte direktivet) i nationell rätt har tidigare varit föremål för behandling av Mervärdesskatteutredningen som i september 2002 lämnade sitt betänkande Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv (SOU 2002:74). Utredningen föreslog att det skulle införas en bestämmelse i ML med lydelsen att den som tillfälligt avyttrar ett nytt transportmedel från Sverige till ett annat EG-land är en beskattningsbar person när det gäller den transaktionen (s. 175). Denna åtgärd utgjorde emellertid endast en liten del av en större översyn av terminologin i ML som bl.a. syftade till att harmonisera de begrepp som reglerar frågor om skattskyldighet och yrkesmässig verksamhet med det sjätte direktivet. Utredningens förslag innebar bl.a. att det nya begreppet ”beskattningsbar person” skulle införas vilket skulle motsvara direktivets ”taxable

person”. I budgetpropositionen för 2006 gjordes bedömningen att behandlingen av förslagen borde ingå i en större översyn av hela skattesystemet.

Det kan konstateras att det av Mervärdesskatteutredningen framlagda förslaget endast reglerar den skattemässiga statusen för den som säljer ett nytt transportmedel från Sverige och att det därmed inte åstadkommer någon lösning på här aktuell problematik avseende vinstmarginalbeskattningen. Ett införande av artikel 9.2 i mervärdesskattedirektivet i den mening som Mervärdesskatteutredningen föreslog bör inte heller göras isolerat utan först i samband med att andra system- och begrepps-förändringar som utredningen föreslagit kan genomföras.

Den nu föreliggande situationen där en skattskyldig återförsäljare i vissa fall kan tillämpa vinstmarginalbeskattning på nya transportmedel som har förvärvats genom gemenskapsinternt förvärv innebär att varor som inte tidigare har belastats med mervärdesskatt kan omfattas av systemet med vinstmarginalbeskattning. Detta strider såväl mot syftet med reglerna om vinstmarginalbeskattning som den grundläggande principen att mervärdesskatt ska tas ut i varje led i produktionskedjan. Reglerna bör därför ändras. Regeringen föreslår därför att det införs ett nytt andra stycke i 9 a kap. 1 § ML som innebär att reglerna om vinstmarginalbeskattning inte omfattar omsättning av nya transportmedel som återförsäljaren har anskaffat genom ett gemenskapsinternt förvärv.

Det andra stycke som föreslogs i promemorian löd ”Detta kapitel omfattar inte omsättning av sådana transportmedel som avses i 1 kap. 13 a § och som har förvärvats enligt reglerna i 2 a kap. om gemenskapsinterna förvärv.” *Skatteverket* anför att en sådan lydelse kan uppfattas som att transportmedlet även vid återförsäljarens vidareomsättning måste uppfylla förutsättningarna för ett nytt transportmedel enligt 1 kap. 13 a § ML. Enligt Skatteverket bör det andra stycket i stället få följande lydelse: ”Detta kapitel omfattar inte omsättning av transportmedel som har förvärvats enligt 2 a kap. 3 § första stycket 1.” Med hänsyn till att det är fordonets status vid tidpunkten för återförsäljarens förvärv som är avgörande anser regeringen att lydelsen bör ändras i enlighet med Skatteverkets förslag.

16 Rätt till återbetalning vid omsättning av finansiella tjänster till person etablerad utanför EU

16.1 Bakgrund och problembeskrivning

Fråga har uppkommit om reglerna i mervärdesskattelagen (1994:200, ML) om återbetalning av mervärdesskatt avseende banktjänster, finansieringstjänster, värdepappershandel, försäkringstjänster och handel med sedlar och mynt till kunder som är etablerade utanför EG är i överensstämmelse med motsvarande reglering i sjätte direktivet.

16.2 Gällande rätt

16.2.1 Svensk rätt

Frågan om återbetalning av ingående skatt som hänför sig till bank-tjänster, finansieringstjänster, värdepappershandel, försäkringstjänster och handel med sedlar och mynt som är gällande betalningsmedel (dock inte samlarföremål) till kunder som är etablerade utanför EG regleras i 10 kap. 11 och 12 §§ ML. Denna rätt till återbetalning infördes som en anpassning till EG-rätten i samband med EG-inträdet (prop. 1994/95:57, SOU 1994:88). I 10 kap. 11 § ML i den lydelse som gällde t.o.m. den 31 december 2002 föreskrevs att rätt till återbetalning av ingående skatt hänförlig till sådan omsättning endast gäller under förutsättning att den som förvärvar varan eller tjänsten bedriver verksamhet utanför EG eller att tjänsten har direkt samband med varor som exporteras till ett land som inte är medlem i EG. Regeringen konstaterade emellertid i prop. 2002/03:5 att bestämmelsen, till den del den avser omsättningar till någon utanför EG, kan antas ha ett alltför inskränkt tillämpningsområde i jämförelse med direktivets motsvarighet. Regeringen uttalade bl.a. följande (s. 113). ”Enligt direktivet föreligger inget krav på att den som förvärvar tjänsten ska bedriva verksamhet utanför EG för att återbetalning ska kunna ske. Direktivet utesluter inte att även en privatpersons adress kan omfattas av begreppet ’etablerad’. Emellertid omfattas rätten till återbetalning för den ingående skatt som hänför sig till själva bank-, finansierings-, eller försäkringstjänsten eller handeln med sedlar och mynt även av regleringen i 10 kap. 12 § ML angående export. För att återbetalningsrätt enligt den bestämmelsen ska föreligga krävs inte att kunden bedriver verksamhet utanför EG. Till den del bestämmelsen i 10 kap. 11 § andra stycket avser tillhandahållande av tjänster till kunder utanför EG omfattas de således även av 10 kap. 12 § och det krävs ingen särskild reglering av återbetalningsrätten i 10 kap. 11 § andra stycket. Regleringen har därför utgått ur 10 kap. 11 § andra stycket.”

I den nuvarande lydelsen av 10 kap. 11 § ML regleras således inte situationen när kunden är etablerad utanför EG, dvs. motsvarigheten till artikel 169 c i mervärdesskattedirektivet (det första ledet i artikel 17.3 c i sjätte direktivet), utan den situationen är i stället avsedd att regleras i 10 kap. 12 § ML. Nämda bestämmelse medger rätt till återbetalning för ingående skatt som är hänförlig till skattepliktig omsättning samt bl.a. nu ifrågakommande icke skattepliktiga omsättningar om det är fråga om export.

Frågan om export av banktjänster, finansieringstjänster, tjänster som avser värdepappershandel samt försäkringstjänster regleras i 5 kap. 7 § tredje stycket ML jämförd med andra stycket punkten 6 i samma paragraf. Export till näringsidkare regleras i tredje stycket punkten 1 och export till andra än näringsidkare i punkten 2. Vad gäller den senare kategorin var lagtexten t.o.m. den 30 juni 2003 formulerad så att det var fråga om export om tjänsterna tillhandahölls en förvärvare i ett land utanför EG som inte var en näringsidkare i det landet. Bestämmelsen är sedan den 1 juli 2003 formulerad så att det är fråga om export när tjänsterna tillhandahålls härifrån och de förvärvas i ett land utanför EG av någon som inte är näringsidkare i det landet. Syftet med ändringen var

att uppnå bättre överensstämmelse med direktivet (se prop. 2002/03:77 s. 60).

16.2.2 EG:s regler

Transaktioner som hänför sig till banktjänster, finansieringstjänster, värdepappershandel, försäkringstjänster samt sedlar och mynt är enligt artikel 135.1 i mervärdesskattedirektivet (artikel 13 B i sjätte direktivet) undantagna från skatteplikt varför någon utgående skatt inte uppkommer. Samtidigt föreligger dock i vissa fall återbetalningsrätt för den ingående skatten. I fråga om dessa tjänster anges i artikel 169 c i mervärdesskattedirektivet (artikel 17.3 c i sjätte direktivet) att den beskattningsbara personen ska ha rätt till avdrag eller återbetalning av mervärdesskatt i den mån varorna används för transaktioner som är undantagna från skatteplikt enligt artikel 135.1 a–f om köparen är etablerad utanför gemenskapen eller om transaktionerna är direkt kopplade till varor som ska exporteras ut ur gemenskapen.

16.3 Förslag till ändring

Regeringens förslag: Återbetalning av mervärdesskatt för omsättning som hänför sig till banktjänster, finansieringstjänster, värdepappershandel, försäkringstjänster samt sedlar och mynt ska föreligga även när förvärvaren inte är en näringsidkare och han är bosatt eller stadigvarande vistas i ett land utanför EG och tjänsterna förvärvas här i landet.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Finansbolagens Förening, Näringslivets Skatte-delegation* (till vars yttrande *Fastighetsägarna Sverige, Svenska Bankföreningen, Stockholms Handelskammare* och *Svenskt Näringsliv* ansluter sig), *Sveriges advokatsamfund* och *Sveriges Försäkringsförbund* tillstyrker förslaget. *Skatteverket* anför att det är bra att kopplingen till omsättningslandsreglerna tas bort. Skatteverket påpekar dock att den föreslagna lydelsen i 10 kap 11 § andra stycket kan tolkas på så sätt att det är en tillräcklig förutsättning för återbetalning att de aktuella tjänsterna tillhandahålls en näringsidkare som har sitt säte i ett land utanför EG, något som inte torde vara avsett. *FAR SRS* anser att den föreslagna ändringen inte innebär någon reell förändring jämfört med hur bestämmelserna i 10 kap. 12 § mervärdesskattelagen tillämpas i dag. Den torde dock innebära ett förtydligande.

Skälen för regeringens förslag: Av artikel 169 c i mervärdesskattedirektivet (artikel 17.3 c i sjätte direktivet) följer att beskattningsbara personer som har omsättning som hänför sig till banktjänster, finansieringstjänster, värdepappershandel, försäkringstjänster samt sedlar och mynt har rätt till återbetalning av den ingående skatten bl.a. om kunden är etablerad utanför EG. Såsom angavs ovan ställs inget krav på att kunden ska vara näringsidkare, utan regeln omfattar även privatpersoner etablerade utanför EG. Enligt den nuvarande lydelsen av ML föreligger emellertid rätt till återbetalning av ingående skatt som är

hänförlig till omsättning av de aktuella tjänsterna till andra än näringsidkare utanför EG endast under förutsättning att tjänsterna tillhandahålls från Sverige och förvärvas i ett land utanför EG (10 kap. 12 § ML jämförd med 5 kap. 7 § tredje stycket 2 ML). Det kan därmed konstateras att ML i här nämnda avseende ställer högre krav än vad som gäller enligt direktivet.

Vad gäller frågan om hur den aktuella avvikelserna ska åtgärdas kan konstateras att 5 kap. 7 § ML har utformats för att stå i överensstämmelse med beskattningslandsreglerna i sjätte direktivet och att en ändring av dessa bestämmelser kan få många svåröverskådliga följdkonsekvenser. Det kan vidare konstateras att den koppling som föreligger i ML mellan rätten till återbetalning och beskattningslandsreglerna saknar egentlig motsvarighet i EG-rätten i fråga om de aktuella tjänsterna. Det föreslås därför att situationen med utomlands etablerade köpare ska regleras enbart i 10 kap. 11 § ML och att kopplingen till beskattningslandsreglerna genom 10 kap. 12 § ML slopas. Därigenom kommer artikel 169 c i mervärdesskattedirektivet att genomföras i sin helhet i 10 kap. 11 § ML vilket också ökar överskådligheten.

I enlighet med allmänna bevisbörderegler ankommer det på den som söker återbetalning att visa att köparen av varan eller tjänsten är etablerad utanför EG.

Skatteverket har anfört att den föreslagna lydelsen i den del den avser omsättning till näringsidkare kan tolkas på olika sätt. Med hänsyn till att lagtexten i denna del endast är överförd från 5 kap. 7 § tredje stycket 1 ML och således endast är av redaktionell karaktär finner regeringen inte skäl att nu göra någon ändring i denna del.

17 Justering av reglerna om återbetalning av mervärdesskatt till diplomater m.fl.

17.1 Bakgrund och problembeskrivning

Enligt 10 kap. 7 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200, ML) har medlemmar av den diplomatiska personalen vid utländska beskickningar i Sverige och karriärkonsuler vid utländska konsulat i Sverige rätt till återbetalning av mervärdesskatt som hänför sig till förvärv av vissa i paragrafen uppräknade varor och tjänster. Av 10 kap. 8 § ML framgår att rätten till återbetalning för varor och tjänster som finns uppräknade i 10 kap. 7 första stycket 1–8 ML endast föreligger när det är fråga om förvärv för personligt bruk och om den sammanlagda ersättningen enligt faktura uppgår till minst 1 000 kronor. Kammarrätten i Sundsvall har i en dom den 23 december 2003 (mål 2117-03) funnit att ordalydelsen i 10 kap. 8 § ML är otydlig och inte med säkerhet utgör ett hinder för återbetalning av mervärdesskatt med stöd av två eller fler fakturor där inköpspriset sammanlagt – men inte var för sig – överstiger 1 000 kronor. Skatteverket har underhand påtalat att regeln i 10 kap. 8 § ML bör förtydligas så att det framgår att beloppsgränsen för återbetalning om 1 000 kronor gäller för varje enskild faktura som

åberopas. Därmed sker en återgång till vad som gällt tidigare och den administrativa hanteringen kan förenklas.

Även den administrativa hanteringen för återbetalning av mervärdesskatt för varor enligt 10 kap. 7 § första stycket 9–10 ML bör förenklas. 10 kap. 8 § ML bör ändras så att rätt till återbetalning endast ska föreligga om den sammanlagda ersättningen per faktura uppgår till minst 200 kronor.

17.2 Gällande rätt

17.2.1 Svensk rätt

Enligt 10 kap. 7 § första stycket ML har medlemmar av den diplomatiska personalen vid utländska beskickningar i Sverige och karriärkonsuler vid utländska konsulat i Sverige, under förutsättning att de inte är svenska medborgare eller stadigvarande bosatta här i landet, på ansökan rätt till återbetalning av ingående skatt som hänför sig till förvärv av:

1. radiomottagare, televisionsapparater, skivspelare, bandspelare, förstärkare och högtalare,
2. kameror, objektiv till kameror, projektorer och annan utrustning för film- eller bildåtergivning,
3. hushållsmaskiner och liknande varor, såsom diskmaskiner, kylskåp, tvättmaskiner, manglar och dammsugare,
4. skrivmaskiner, räknemaskiner och utrustning med liknande användning,
5. möbler, belysningsarmaturer, inredningstextilier, mattor, pianon och flyglar,
6. tillbehör eller utrustning till motorfordon eller till sådana varor som anges i 1–5,
7. tjänster på sådana varor som anges i 1–6 eller på motorfordon,
8. tjänster på en fastighet i samband med inmontering av sådana varor som anges i 3,
9. sådana bränslen som avses i 6 § 6, och
10. alkohol- och tobaksvaror.

Rätten till återbetalning enligt 10 kap. 7 § första stycket 1–8 ML föreligger endast när det är fråga om förvärv för personligt bruk och den sammanlagda ersättningen enligt faktura uppgår till minst 1 000 kronor (10 kap. 8 § ML). Ytterligare bestämmelser om förfarandet för återbetalning återfinns i förordningen (1994: 224) om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl. I förordningen framgår det bland annat att ansökan ska ges in till Utrikesdepartementet och omfatta inköpen under ett kalenderkvartal (2 § tredje stycket).

Som tidigare nämnts har Kammarrätten i Sundsvall i en dom den 23 december 2003 (mål 2117-03) funnit att ordalydelsen i 10 kap. 8 § ML är otydlig och inte med säkerhet utgör hinder för att bevilja återbetalning av mervärdesskatt med stöd av två eller fler fakturor där inköpspriset sammanlagt – men inte enligt en enskild faktura – överstiger 1 000 kronor. Skatteverket överklagade Kammarrättens dom till Regeringsrätten som inte beviljade prövningstillstånd.

Dåvarande Riksskatteverket (numera Skatteverket) har i ett tidigare gällande meddelande (RSV Im 1973:24, Återbetalning av mervärdesskatt i vissa fall) uttalat följande beträffande återbetalning för personliga förvärv för personal vid beskickningar och konsulat:

”För att återbetalning av mervärdesskatt ska kunna medges måste faktura uppgå till visst belopp.”

Av meddelandet framgick även följande:

”För att undvika tyngande administration vid handläggning av återbetalningsansökningar gäller att återbetalning inte sker för i övrigt återbetalningsberättigade varor och tjänster om vederlaget inklusive skatt enligt faktura eller motsvarande handling inte uppgår till minst 500 kronor”. (Beloppsgränsen höjdes senare till 1 000 kronor.)

I meddelandet och i den praktiska tillämpningen ansåg alltså verket att beloppsgränsen avsåg varje enskild faktura som åberopas till stöd för återbetalning. Riksskatteverkets meddelande baserades på förordningen (1972:833) om återbetalning av mervärdesskatt i vissa fall. I förordningen (8 §) fanns det ett bemyndigande för Riksskatteverket att utfärda närmare föreskrifter för tillämpningen av förordningen. Förordningen upphävdes den 1 juli 1994 och ersattes av förordningen (1994:224) om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl. Även enligt den förordningen får Skatteverket meddela de ytterligare föreskrifter för verkställigheten av förordningen (5 §). Riksskatteverkets meddelande ”Återbetalning av mervärdesskatt i vissa fall” upphävdes den 31 maj 2001 av Riksskatteverket i samband med en större genomsyn av äldre föreskrifter och allmänna råd på mervärdesskatteområdet (RSV 2001:18). Någon ny föreskrift har inte meddelats.

I 3 a § förordningen (1994:224) om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl. återfinns en beloppsgräns om 1 500 kronor för återbetalning med stöd av 18 kap. 4 b § första stycket skattebetalningslagen (1997:483, SBL). I 3 a § i förordningen stadgas det uttryckligen att återbetalning får ske endast om den sammanlagda ersättningen enligt varje faktura uppgår till 1 500 kronor. Den återbetalning som är aktuell enligt 18 kap. 4 b § första stycket SBL gäller situationen när en internationell organisation enligt bakomliggande avtal mellan de avtalsslutande länderna har rätt till en mer omfattande återbetalning av skatt än vad som följer av den interna svenska rätten i ML och punktskattelagarna. En sådan bestämmelse innebär ofta att organisationen har rätt till återbetalning av skatt som hänför sig till förvärv av varor och tjänster för tjänstebruk som uppgår till betydande belopp. Ett exempel på en sådan reglering är protokollet den 8 april 1965 om Europeiska gemenskapernas immunitet och privilegier, som utgör primärrätt. I artikel 3 andra stycket i protokollet regleras gemenskapernas frihet från indirekta skatter. Enligt bestämmelsen ska medlemsstaternas regeringar i alla de fall där så är möjligt vidta lämpliga åtgärder för att efterskänka eller betala tillbaka summan av de indirekta skatter och avgifter som ingår i priset på lös eller fast egendom när

gemenskaperna för tjänstebruk gör betydande inköp i vilka denna typ av skatter och avgifter inkluderas i priset. Exempel på liknande formuleringar i avtal som Sverige har slutit med andra länder är att inköpen ska vara av ”betydande belopp”, ”betydande värde” och ”i större omfattning”. Reglerna om återbetalning av mervärdesskatt till internationella organisationer ska därför förstås så att det är värdet av varje enskild faktura som ska uppgå till ett betydande belopp.

17.2.2 EG:s regler och annan internationell rätt

Varken konventionen den 18 april 1961 om diplomatiska förbindelser (Wienkonventionen, SÖ 1967:1) eller några andra allmänna internationella överenskommelser innehåller bestämmelser om skattefrihet för beskickningsmedlemmar såvitt gäller mervärdesskatt. I artikel 34 i Wienkonventionen sägs att den skattefrihet som regleras där inte omfattar sådana indirekta skatter som vanligen är inräknade i varornas eller tjänsternas pris. Såvitt gäller import föreskrivs dock i artikel 36 om frihet för "tullar, avgifter och liknande pålagor". Detta har i Sverige tillämpats så att frihet medges även för indirekta skatter i en importsituation. Wienkonventionen grundar således inte någon skyldighet att generellt medge skattefrihet för mervärdesskatt för diplomatiska personalen vid utländska beskickningar i Sverige och karriärkonsuler vid utländska konsulat i Sverige.

Inom EG-rätten finns det bestämmelser om skattefrihet vid försäljning av varor och tillhandahållande av tjänster till internationella organisationer, beskickningar och diplomater. Enligt artikel 151.1 första stycket a i mervärdesskattedirektivet (artikel 15.10 första strecksatsen i sjätte direktivet) ska medlemsstaterna undanta leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster som utförs inom ramen för diplomatiska och konsulära förbindelser. Av artikel 151.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet (artikel 15.10 andra stycket i sjätte direktivet) framgår emellertid att undantagen ska ske inom de gränser som fastställs av värdmedlemsstaten tills dess att gemensamma skatteregler på området är införda. Enligt artikel 151.2 i mervärdesskattedirektivet (artikel 15.10 tredje stycket i sjätte direktivet) får medlemsstaterna bevilja skattefriheten i form av återbetalning av mervärdesskatten för varor som inte försänds eller transporteras ut ur den medlemsstat där leveransen äger rum och när det gäller tillhandahållande av tjänster.

17.3 Förslag till ändring

Regeringens förslag: Bestämmelserna om återbetalning till diplomater m.fl. i mervärdesskattelagen (1994:200) ändras så att det tydligt framgår att beloppsgränsen på 1 000 kronor för återbetalning av mervärdesskatt gäller för varje faktura. När det gäller bränslen samt alkohol- och tobaksvaror gäller beloppsgränsen 200 kronor per faktura.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Skatteverket* och *Sveriges advokatsamfund* tillstyrker förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Som nämnts är den nuvarande ordalydelsen av 10 kap. 8 § ML otydlig och utgör inte ett hinder för att bevilja återbetalning av mervärdesskatt med stöd av två eller fler fakturor där inköpspriset sammanlagt – men inte var för sig – överstiger 1 000 kronor. Lydelsen av 10 kap. 8 § ML bör därför förtydligas. Syftet bakom beloppsbegränsningen vid återbetalning till medlemmar av den diplomatiska personalen vid utländska beskickningar och karriärkonsuler vid utländska konsulat är att undvika ett tyngande administrativt merarbete vid hanteringen av ansökningar om återbetalning av mervärdesskatt (jämför prop. 1972:119, sid. 11, där bakgrunden till den tidigare gällande beloppsgränsen om 500 kronor i förordningen [1972:833] om återbetalning av mervärdesskatt i vissa fall framgår). 10 kap. 8 § ML bör ändras på så sätt att det – på motsvarande sätt som i 3 a § förordningen (1994: 224) om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl. – uttryckligen framgår att beloppsgränsen om 1 000 kronor för återbetalning enligt 10 kap. 7 § första stycket 1–8 ML gäller enligt varje faktura. Genom en sådan ändring uppnås enhetlighet på mervärdesskatteområdet beträffande synen på beloppsgränser vid återbetalning till internationella organisationer, utländska beskickningar och diplomater m.fl.

I syfte att undvika ett betungande administrativt merarbete bör även en beloppsbegränsning för återbetalning av mervärdesskatt för varor som omfattas av 10 kap. 7 § första stycket 9–10 ML införas. Med tanke på att produkterna som omfattas (punktskattepliktiga bränslen, alkohol och tobak) skiljer sig åt jämfört med de övriga tjänsterna och varorna som omfattas av 10 kap. 7 § första stycket får en beloppsgräns om 200 kronor anses ändamålsenlig.

18 Innehållet i kreditnota

18.1 Bakgrund och problembeskrivning

Den 20 december 2001 antogs ett EG-direktiv om nya regler för fakturering när det gäller mervärdesskatt. Direktivet betecknades rådets direktiv 2001/115/EG om ändring av direktiv 77/388/EEG i syfte att förenkla, modernisera och harmonisera kraven på fakturering när det gäller mervärdesskatt (se EGT L 15, 17.1.2002 s. 24), härafter kallat faktureringsdirektivet.

Genom direktivet infördes gemensamma EG-regler för faktureringskyldighet avseende mervärdesskatt. I direktivet tas bl.a. upp vilka uppgifter som en faktura måste innehålla, tillämpning av elektronisk fakturering och elektronisk lagring (arkivering) av fakturor samt självfakturering och utläggning av fakturering till tredje person. Ett av syftena med en harmonisering av faktureringsreglerna var att säkerställa att den inre marknaden fungerar väl. Ett annat syfte var att modernisera reglerna för faktureringskyldighet så att de skulle korrespondera bättre med den

tekniska utvecklingen och med vad som tilläts enligt medlemsstaternas nationella lagstiftningar. Reglerna har genomförts i svensk rätt och trädde i kraft den 1 januari 2004. Bestämmelserna om fakturerings-skyldighet m.m. finns i artiklarna 217–241 i mervärdesskattedirektivet.

Bland de bestämmelser som fördes in i mervärdesskattelagen var regler om vilka uppgifter som ska framgå av kreditnotor. Enligt artikel 22.3 a femte stycket i sjätte direktivet (motsvarar artikel 219 och 228 i mervärdesskattedirektivet) ska varje handling eller meddelande med en särskild och otvetydig ändring av och hänvisning till den ursprungliga fakturan likställas med en faktura. Medlemsstaterna på vars territorium leveransen av varorna eller tillhandhållandet av tjänsterna äger rum får dock befria från skyldigheten att lämna vissa obligatoriska uppgifter i sådana handlingar eller meddelanden. Innan faktureringsdirektivet fördes in i mervärdesskattelagen hade reglerna avseende kreditnotor följande lydelse.

11 kap. 8 § ML

Om en skattskyldig lämnar sådana nedsättningar av priset som avses i 7 kap. 6 § första stycket skall han utfärda en kreditnota eller jämförlig handling.

Handlingen skall innehålla uppgift om

1. ersättningen enligt utfärdad faktura eller jämförlig handling och nedsättningen av ersättningen,
2. skatten enligt fakturan eller jämförlig handling och minskningen av skatten, och
3. övrigt som kan ha betydelse för bedömningen av de frågor som anges i 5 § första stycket 7.

Även i fall av kundkreditering av annat slag än som avses i första stycket skall den skattskyldige utfärda en sådan handling som anges i nämnda stycke.

Med stöd av faktureringsdirektivet fick bestämmelsen avseende kreditnotor följande lydelse (SFS 2003:1134):

11 kap 10 §

Om säljaren lämnar sådan nedsättning av priset som avses i 7 kap. 6 § första stycket 1 eller 3 och förutsättningarna i 7 kap. 6 § andra stycket inte föreligger, skall han utfärda en handling eller ett meddelande med en särskild och otvetydig ändring av och hänvisning till den ursprungliga fakturan (kreditnota). Detta gäller även vid sådan nedsättning av priset som avses i 7 kap. 6 § första stycket 2 om nedsättningen inte framgår av tidigare upprättad faktura.

En kreditnota skall likställas med faktura om den utöver den ändring som gjorts innehåller uppgifter om

1. skatten enligt fakturan och ändringen av skatten, och
2. i förekommande fall en sådan uppgift om att köparen är skyldig att betala mervärdesskatt.

Även i fall av kundkreditering av annat slag än som avses i första stycket skall säljaren utfärda en kreditnota.

I framställningar som kom in till Finansdepartementet den 9 december 2004 (dnr Fi2004/6223) från Tidsam AB och EAN Sweden AB (numera GS1 Sweden) och den 13 december 2004 (dnr Fi2004/6321) från Dagligvaruleverantörernas Förbund och EAN Sweden AB har begärts att mervärdesskattelagen ändras så att kravet på att det ursprungliga mervärdesskattebeloppet anges i en kreditnota slopas. Framställarna menar att den tidsperiod varunder den/de ursprungliga fakturan/fakturorna utfärdas anges i stället. Så länge det finns material hos den skattskyldige som möjliggör en granskning bör det kontrollbehov som finns kunna anses uppfyllt. I framställningar den 14 december 2004 (dnr Fi2004/0374) från Interpress AB och EAN Sweden AB, den 16 december 2004 (dnr Fi2004/6379) från MTD MorgonTidnings-Distribution KB och EAN Sweden AB och den 28 december 2004 från Svenska Kommunförbundet har samma begäran framförts om att mervärdesskattelagen ändras så att kravet på att det ursprungliga mervärdesskattebeloppet anges i en kreditnota slopas.

18.2 Förslag till ändring

Regeringens förslag: Kravet på att det ursprungliga mervärdesskattebeloppet ska anges i en kreditnota slopas.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Samtliga remissinstanser av de som yttrat sig tillstyrker förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Enligt reglerna i artikel 218 i mervärdesskattedirektivet ska medlemsstaterna godta som fakturor alla dokument eller meddelanden i pappersform eller i elektronisk form som uppfyller villkoren i detta kapitel. Vidare stadgas i artikel 219 att varje handling eller meddelande med ändring av den ursprungliga fakturan och med en särskild och otvetydig hänvisning till den ursprungliga fakturan ska likställas med en faktura. Vidare sägs i artikel 228 i mervärdesskattedirektivet att medlemsstaterna på vars territorium leveransen av varorna eller tillhandhållandet av tjänsterna äger rum får befria från skyldigheten att lämna vissa obligatoriska uppgifter i sådana handlingar eller meddelanden.

Vid genomförandet av direktivbestämmelserna om fakturerings-skyldighet och fakturans innehåll i mervärdesskattelagen uttalades i förarbetena att det enligt huvudregeln i faktureringsdirektivet (som ändrade sjätte mervärdesskattedirektivet) ställs samma krav på innehåll i en kreditnota som på vanliga fakturor (prop. 2003/04:26). Det konstaterades vidare att det i den då gällande reglering i mervärdesskattelagen inte ställdes lika omfattande krav som i faktureringsdirektivet i detta avseende. Den bedömning som gjordes var att det inte ansågs nödvändigt att i kreditnotor ta upp alla de uppgifter som krävs i ursprungsfakturan under förutsättning att hänvisningarna till ursprungsfakturan var otvetydig och inte kunde missförstås. Det föreslogs därför att möjligheten att befria från skyldigheten att lämna vissa obligatoriska uppgifter utnyttjades (prop. 2003/04:26 s. 82 f.). I förarbetena angavs

vidare följande. De nuvarande kraven i mervärdesskattelagen innebär som nämnts att det av kreditnotan ska framgå ersättningens belopp enligt ursprungsfakturan samt den nedsättning som avses i kreditnotan samt skatten enligt fakturan samt minskningen av skatten enligt kreditnotan. Dessa krav motverkar möjligheten att uppfatta ursprungsfakturan och kreditnotan som två separata fakturor vilket skulle kunna utnyttjas vid yrkande om avdrag för ingående mervärdesskatt för båda beloppen. Det föreslås därför att bestämmelsen i dessa delar inte ändras i förhållande till dagens regler (prop. 2003/04:26 s. 83 f.).

Som framgått ovan har flera framställningar gjorts till Finansdepartementet i vilka begärts att kravet på att ange det ursprungliga skattebeloppet på kreditnotan tas bort. I ett yttrande den 14 februari 2005 till de ovannämnda framställningarna har Skatteverket tillstyrkt begäran om att orden ”skatten enligt fakturan” stryks från 11 kap. 10 § andra stycket ML. Skatteverket anger följande. ”Det finns risk för att dubbelavdrag för ingående skatt sker om ursprungsfakturan och kreditnotan uppfattas som två separata fakturor. Mot bakgrund av att denna risk med dagens redovisningssystem torde vara begränsad instämmer Skatteverket i den uppfattning som framförs i flera av skrivelserna nämligen att behovet av att en kreditnota innehåller en uppgift om det skattebelopp som ursprungligen angivits i fakturan inte är särskilt stort. Allt under förutsättning att kopplingen mellan kreditnotan och den ursprungliga fakturan är otvetydig med hjälp av andra uppgifter i kreditnotan och således inte försämras p.g.a. att det ursprungliga skattebeloppet inte anges.”

Regeringen gör följande bedömning. Kravet som ställs i 11 kap. 10 § ML på att skatten enligt ursprungsfakturan ska anges i kreditnotan är inte nytt utan fanns i mervärdesskattelagen redan före genomförandet av faktureringsdirektivet i svensk lag. Syftet med kravet är att underlätta kontroll av kreditfakturor. Med beaktande av den administrativa börda som ett sådant krav ställer på företagen jämfört med det begränsade värde en sådan sammanhållen information vid utfärdande av kreditnota innebär, föreslås i promemorian att detta krav tas bort. Genom det krav som finns på en särskild och otvetydig ändring av och hänvisning till den ursprungliga fakturan, kan kreditnotan vid kontroll ändå jämföras med den ursprungliga fakturan. Förslaget föranleder ändring i 11 kap 10 § ML. Genom förslaget får framställningarna som gjorts i denna fråga anses ha tillgodosetts.

19 Redovisning av mervärdesskatt vid omsättning av bygg- och anläggningstjänster

19.1 Bakgrund och problembeskrivning

Genom beslut den 11 februari 1999 bemyndigade regeringen chefen för Finansdepartementet att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att se över reglerna om skattskyldighet i mervärdesskattelagen m.m. Utredningen, som antog namnet Mervärdesskatteutredningen, överlämnade sitt betänkande, Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv (SOU 2002:74),

i september 2002. Utredningens uppdrag var att lämna förslag till förändringar i mervärdesskattelagen (1994:200, ML) i syfte att harmonisera de begrepp som reglerar frågor om skattskyldighet och yrkesmässig verksamhet med det sjätte direktivet. Utredningen skulle även överväga om det är lämpligt att införa särskilda mervärdesskatteregler för små företag. Enligt tilläggsdirektiv (dir. 2001:49) skulle utredningen även se över det regelsystem som styr vilken tidpunkt skattskyldighet och redovisningsskyldighet inträder för mervärdesskatt. Mervärdesskatteutredningens förslag beskrivs i avsnitt 19.1.1 nedan.

I budgetpropositionen för 2006 (prop. 2005/06:1) gjordes bedömningen att behandlingen av de allmänna förslagen av Mervärdesskatteutredningen borde ingå i den större översynen av hela skattesystemet som aviserades i samma budgetproposition. Det angavs vidare i budgetpropositionen att avseende vissa redovisningsfrågor skulle en fortsatt beredning ske separat.

Redovisningsreglerna är centrala för mervärdesskattesystemet. Vid en justering av de allmänna bestämmelserna avseende redovisning av mervärdesskatt är det nödvändigt att samtidigt företa en systematisk översyn av regelsystemet som helhet. Detta kräver mer ingående överväganden än vad som har varit möjligt inom ramen för detta lagstiftningsärende. I denna lagrådsremiss läggs därför inga generella förslag avseende redovisningsreglerna i ML. Förslagen som presenteras är mer begränsade och avser de specialregler i ML som gäller redovisning av mervärdesskatt i bygg- och anläggningsverksamhet.

I ett ärende som inkom till Finansdepartementet den 2 februari 2004 (dnr Fi2004/450) har Plåtslageriernas Riksförbund med flera organisationer inom bygg- och anläggningssektorn hemställt att särregleringen i 13 kap. 14 och 20 §§ ML slopas. Bakgrunden till deras begäran är att reglerna ställer till problem för framför allt underentreprenörer till byggföretag när de sistnämnda inte kan eller vill betala slutfakturan i tid. I dessa fall måste underentreprenören ändå betala in mervärdesskatten på erhållna a conto i rätt tid med den ekonomiska risk som detta innebär. Organisationerna menar att det kan bli fråga om en ökning av konkurser och betalningsinställelser om inte reglerna ändras. Den möjlighet att fakturera betalningar a conto med mervärdesskatt som står till buds i nuvarande regler innebär i realiteten inte en valfrihet för underentreprenörer eftersom deras uppdragsgivare, främst större byggföretag, ställer som krav att betalningar a conto ska faktureras utan mervärdesskatt. I praktiken kommer underentreprenörer att stå risken för om generalentreprenören går i konkurs efter det att a conto-fakturor utfärdats utan att mervärdesskatt debiterats generalentreprenören. Underentreprenören är då skyldig att redovisa den utgående skatten trots att denne inte kunnat få betalt av generalentreprenören.

Från och med den 1 juli 2007 gäller s.k. omvänd skattskyldighet vid omsättning av vissa bygg- och anläggningstjänster. Omvänd skattskyldighet innebär att köparen av bygg- eller anläggningstjänsten kommer att redovisa den utgående mervärdesskatten på tillhandahållandet i stället för säljaren (prop. 2005/06:130, SFS 2006:1031 och 2006:1293). Den nya ordningen medför att bestämmelsen om uppskjuten tidpunkt för redovisning av mervärdesskatt vid bygg- och anläggningsentreprenad delvis kommer att spela ut sin roll. Någon mervärdesskatt att inbetala till

staten kommer inte att uppstå i leden fram till den slutlige beställaren av entreprenaden när denna ordning tillämpas eftersom köparen redovisar såväl utgående som ingående skatt på transaktionen och beloppen tar ut varandra under förutsättning att köparen har full avdragsrätt för mervärdesskatt.

Mot denna bakgrund föreslås i promemorian att de särskilda bestämmelser som reglerar redovisningstidpunkten för förskott och a conton i samband med bygg- och anläggningsentreprenad slopas. På så vis tillgodoses de behov som aktörer på bygg- och anläggningsområdet har aviserat och svensk rätt kommer att i högre grad överensstämma med principerna i EG-rätten avseende tidpunkten för redovisning av mervärdesskatt.

19.1.1 Mervärdesskatteutredningens förslag

Mervärdesskatteutredningens EG-rättsanpassade förslag i betänkandet SOU 2002:74 avseende tidpunkten för redovisning av utgående och ingående mervärdesskatt innebar att kopplingen till tidpunkten för bokföring enligt god redovisningssed i ML skulle slopas (jfr 13 kap. 6 § 1 och 2 samt 13 kap. 16 § 1 ML). Enligt betänkandet ska den utgående mervärdesskatten redovisas vid tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen, dvs. tidpunkten för omsättningen av varan eller tjänsten, om betalning kommer säljaren till godo senast i anslutning till omsättningen. Om betalning inte kommer säljaren till godo i anslutning till omsättningen ska enligt förslaget mervärdesskatten redovisas vid utfärdandet av fakturan (en s.k. fakturadatummetod). Utredningen föreslog också införandet av en särskild tidsfrist för redovisning av den utgående skatten. Enligt bestämmelsen ska mervärdesskatten redovisas två månader efter tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen om inte en faktura utfärdats senast två månader efter den beskattningsgrundande händelsen. Vid förskottsbetalning (betalning erhålls innan prestationen har utförts) ska enligt utredningens förslag redovisningsskyldigheten för det mottagna beloppet infalla när ersättningen inflyter kontant eller på annat sätt kommer säljaren till godo. Utredningen föreslog vidare att de särskilda reglerna om redovisningstidpunkten för förskott och a conton vid bygg- och anläggningsentreprenad skulle slopas eftersom dessa saknar motsvarighet i sjätte mervärdesskattedirektivet.

19.1.2 Remissinstansernas syn på Mervärdesskatteutredningens förslag

Statistiska centralbyrån (SCB) ansåg att effekten av att mervärdesskatt ska betalas vid förskott och a conton är positiv för mervärdesskattestatistiken genom en bättre periodisering av arbeten vid a contobetalning. *Nutek* ansåg det önskvärt att regler är så enhetliga som möjligt och att det därför allmänt sett är önskvärt att särregler och undantag som endast gäller för vissa branscher eller under vissa förhållanden ersätts av generella regler. *Nutek* ansåg därför att förslaget att slopa de särskilda reglerna för bygg- och anläggningsentreprenader bör genomföras trots att

de innebär att de berörda företagen kommer att behöva betala in skatten tidigare än i dag. FAR ansåg att den skattemässiga engångseffekten på omkring 350 miljoner kronor som förslaget om slopandet av de särskilda redovisningsreglerna vid bygg- och anläggningsentreprenader skulle innebära bör komma företagssektorn tillgodo. FAR angav att den beskattningsgrundande händelsen för en byggtjänst bör anses vara när slutbesiktning eller en därmed jämförlig åtgärd sker. FAR ansåg vidare att det även bör införas uttryckliga bestämmelser för den beskattningsgrundande händelsen och tidpunkten för redovisning av den utgående skatten för utåtriktade byggtjänster samt tidpunkten för beskattning av entreprenader vid överlåtelse av verksamhet. FAR, *Svenska Revisorsamfundet (SRS)*, *Sveriges Byggindustrier*, *Fastighetsägarna* och *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF)* ansåg att tidpunkten för när den utgående skatten ska redovisas vid a conton generellt bör knytas till fakturadatum. SRS ansåg vidare att uttryckliga regler vid t.ex. ny entreprenör bör övervägas. Sveriges byggindustrier anger även att det är mycket angeläget att en särskild regel införs som innebär att redovisning av skatt för särskilt definierade bygg- och anläggningsentreprenader kan anstå till dess faktura enligt god affärssed senast ska utställas. *Sveriges Byggindustrier* påpekar också att förslaget innebär ökade finansieringskostnader vilket fördyrar bostadsbyggandet. *VVS-Installatörerna* tillstyrker förslaget att avskaffa den särskilda regeln om redovisning av skatt för bygg- och anläggningsentreprenader. Genom att regeln avskaffas minskar kapitalrisken och kapitalbindningen för installationsföretagen, som ofta har rollen som underentreprenörer, då dessa företag bär risken om generalentreprenören går i konkurs efter det att a conto-fakturor utan momspåslag skickas till generalentreprenören. Underentreprenören tvingas då att redovisa den utgående skatten som denne inte har erhållit. *Sveriges allmännyttiga bostadsföretag (SABO)* anförde följande. Ett slopande av den särskilda regeln leder till en fördyring av byggkostnaderna med ca en procent enligt SABO:s beräkningar. SABO ansåg att det är mycket angeläget att en särskild regel införs som innebär att redovisning av skatt för bygg- och anläggningsentreprenader kan anstå längst till dess faktura enligt god redovisningssed senast ska utställas.

19.2 Gällande rätt

19.2.1 Mervärdesskattelagen (1994:200)

Allmänt om reglerna om redovisning av mervärdesskatt

Bestämmelserna om redovisningsskyldighet finns i 13 kap. ML. I bestämmelserna regleras den tidpunkt då redovisning av mervärdesskatt ska ske, dvs. till vilken redovisningsperiod den utgående respektive den ingående mervärdesskatten på transaktionerna i verksamheten ska hänföras. Transaktionerna som är hänförliga till viss redovisningsperiod kommer därefter att redovisas i den deklaration som lämnas för perioden i enlighet med bestämmelserna i 10 kap. skattebetalningslagen (1997:483, SBL). En redovisningsperiod omfattar som regel en kalendermånad (10 kap. 14 § SBL). För den som får redovisa mervärdesskatt i

självdeklaration utgörs redovisningsperioden för mervärdesskatt av beskattningsåret som självdeklarationen avser. Den vars beskattningsunderlag exklusive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas uppgå till högst 1 miljon kronor ska redovisa mervärdesskatten i självdeklarationen, om inte Skatteverket har beslutat annat. För den som inte är skyldig att lämna självdeklaration samt för handelsbolag får Skatteverket besluta att redovisningsperioden för mervärdesskatt ska vara ett helt beskattningsår. Detta gäller under förutsättning att beskattningsunderlaget exklusive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas uppgå till högst 200 000 kronor (10 kap. 15 § SBL).

För att redovisningsskyldighet ska inträda enligt 13 kap. ML krävs att den händelse som utlöser mervärdesbeskattning har inträffat. Denna tidpunkt uttrycks i svensk rätt som tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Enligt 1 kap. 3 § ML inträder skattskyldighet när en vara levereras, en tjänst tillhandahålls eller ett uttag sker. Om ersättning erhålls helt eller delvis innan en vara levereras eller en tjänst tillhandahålls inträder skattskyldigheten när betalningen inflyter kontant eller på något annat sätt kommer den som omsätter varan eller tjänsten till godo. Bestämmelserna om skattskyldighetens inträde är enligt svensk rätt avgörande för vilka beskattningsregler som gäller för en viss transaktion, t.ex. vilken skattesats som ska tillämpas på en viss omsättning. Om skattskyldighet har inträtt för en viss omsättning och skattesatsen därefter ändras avseende sådan omsättning ska den skattesats tillämpas vid redovisning av mervärdesskatten som gällde vid skattskyldighetens inträde. Vid tillhandahållande av bygg- och anläggningsentreprenad anses skattskyldigheten inträda dels vid tidpunkten för mottagande av en förskotts- eller a contobetaling, dels vid slutbesiktning eller motsvarande. Vid byggnation i egen regi inträder skattskyldigheten successivt i takt med att tjänsterna tas ut (se vidare Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2007, del 2 s. 670 ff.).

Huvudregeln för i vilken redovisningsperiod utgående skatt ska redovisas i finns i 13 kap. 6 § ML. Enligt denna bestämmelse ska utgående mervärdesskatt redovisas för den redovisningsperiod under vilken bokföring av omsättningen har gjorts eller borde ha gjorts enligt god redovisningssed (den s.k. *faktureringsmetoden*), se 13 kap. 6 § 1 ML. När skattskyldighet föreligger hos förvärvaren av varor och tjänster i vissa fall, t.ex. när den som omsätter varan eller tjänsten är en utländsk företagare, ska redovisning av skatten ske när förvärvet enligt god redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts av den som är skattskyldig för förvärvet (13 kap. 6 § 2 ML). När förvärvaren blir skattskyldig i samband med gemenskapsinterna förvärv (GIF) stadgas i specialbestämmelsen i 13 kap. 8 b § ML att utgående skatt ska redovisas för den redovisningsperiod som omfattar den femtonde dagen i den månad som följer på den månad under vilken skattskyldigheten för förvärvet har inträtt enligt 1 kap. 4 a § ML. Om faktura utfärdas dessförinnan, ska den utgående skatten redovisas för den redovisningsperiod under vilken fakturan utfärdas.

Vidare ska enligt huvudregeln redovisning av utgående mervärdesskatt ske när förskotts- eller a contobetaling har tagits emot eller lämnats (13 kap. 6 § 3 ML). Vid förskotts- eller a contobetalingar ska en faktura

med uppgift bl.a. om mervärdesskatt utfärdas under förutsättning att det inte är fråga om sådana förskott och a conton som avses i 13 kap. 14 § ML, dvs. som avser byggnads- eller anläggningsentreprenad (se 11 kap. 3 § ML). Bestämmelserna i 13 kap. 6 § ML gäller om inte annat följer av 13 kap. 7–15 §§ ML.

En bestämmelse motsvarande den i 13 kap. 6 § 1 ML infördes i den gamla lagen (1968:430) om mervärdesskatt genom prop. 1978/79:141. Att knyta redovisningstidpunkten till när bokföring skulle ske enligt god redovisningssed ansågs underlätta för företagen. Se vidare nedan. Bestämmelsen i 13 kap. 6 § 3 ML om förskott och a conton infördes i samband med en teknisk omarbetning av lagen (1968:430) om mervärdesskatt som utmynnade i en ny mervärdesskattelag (1994:200). I prop. 1993/94:99 Ny mervärdesskattelag anfördes följande (s. 237): ”Av god redovisningssed torde regelmässigt följa att förskotts- och a contobetalningar skall bokföras då de uppbärs av den som omsätter respektive betalas av den som förvärvar något. Denna princip bör liksom enligt nuvarande ordning alltid tillämpas när det gäller mervärdesskatt. För att undvika varje oklarhet om detta i mervärdesskattesammanhang föreslås en uttrycklig bestämmelse av denna innebörd i punkt 3”.

Som ett alternativ till redovisning enligt faktureringsmetoden, finns i 13 kap. 8 § ML en möjlighet att redovisa den utgående mervärdesskatten enligt en *kontantmetod*. Från och med den 1 januari 2007 har den tidigare så kallade bokslutsmetoden ersatts av kontantmetoden i denna bestämmelse (prop. 2005/06:174). Kontantmetoden får tillämpas av näringsidkare som inte är skyldiga att upprätta en årsredovisning enligt bokföringslagen (1999:1078) och vars årliga omsättning här i landet inte överstiger tre miljoner kronor. Den utgående skatten för samtliga fordringar som är obetalda vid beskattningsårets utgång ska dock alltid redovisas för den redovisningsperiod under vilken beskattningsåret går ut.

Ingående mervärdesskatt ska enligt huvudregeln i 13 kap. 16 § ML redovisas när ett förvärv av en vara eller en tjänst enligt god redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts. Vid förskotts- eller a contobetalning ska ingående mervärdesskatt redovisas när den som har förvärvat en vara eller tjänst har lämnat betalningen. Bestämmelsen i 13 kap. 16 § ML gäller om inte annat följer av 13 kap. 17–23 §§ eller de särskilda bestämmelserna vid återförsäljares omsättning av vissa konstverk m.m. enligt 9 a kap. 14 § ML. Den som redovisar mervärdesskatt enligt kontantmetoden får enligt 13 kap. 18 § ML redovisa ingående mervärdesskatt för den redovisningsperiod under vilken beskattningsåret går ut eller under vilken betalning dessförinnan har gjorts (prop. 2005/06:174, bestämmelsen trädde i kraft den 1 mars 2007, SFS 2007:42).

Särskilda regler om redovisning av mervärdesskatt vid bygg- och anläggningsentreprenad

I 13 kap. ML finns vissa specialbestämmelser som rör redovisning av mervärdesskatt vid bygg- och anläggningsentreprenad.

Bygg- och anläggningsarbeten kan utföras som utåtriktad bygg- eller anläggningsentreprenad där tillhandahållandet sker enligt avtal mellan

två parter, entreprenör och beställare/byggherre, eller i form av byggnation i egen regi där den som bygger uppför byggnader på egen mark eller på mark som denne disponerar med nyttjanderätt såsom tomträtt. När bygg- eller anläggningsarbeten utförs i egen regi ska en beskattning av byggnationen ske i form av uttagsbeskattning (2 kap. 7 och 8 §§ ML). Beskattningsunderlaget utgörs i dessa fall av värdet av nedlagda indirekta och direkta kostnader, beräknad ränta på eget kapital som lagts ned i produktionen samt värdet av det egna arbetet. Om den skattskyldige begär det kan beskattningsunderlaget, när uttagsbeskattning sker med stöd av 2 kap. 8 § ML, i stället utgöras av lönekostnaderna, inräknat skatter och avgifter som grundas på dessa kostnader (jfr 7 kap. 5 § ML). Syftet med att uppföra byggnader i egen regi kan vara att omsätta fastigheten eller ta den i bruk i egen verksamhet, t.ex. för uthyrning eller för att användas i annan av ägaren bedriven verksamhet. Uttagsbeskattning vid byggnation i egen regi beskrivs närmare i avsnitt 5. Den som utför byggtjänster i en utåtriktad verksamhet åt en beställare eller byggherre ska beskatta de åt kunden tillhandahållna byggtjänsterna med mervärdesskatt. Mervärdesskatt tas i dessa fall ut på den ersättning som entreprenören tar ut av kunden.

Vid uttagsbeskattning av byggnation i egen regi ska utgående skatt som hänför sig till uttaget redovisas senast för den redovisningsperiod som infaller två månader efter det att fastigheten eller en del av fastigheten som uttaget avser har kunnat tas i bruk (13 kap. 13 § ML). Vid utåtriktad bygg- och anläggningsverksamhet ska mervärdesskatt på tillhandahållna tjänster och varor redovisas när omsättningen av dessa varor eller tjänster enligt god redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts (13 kap. 6 § 1 ML) om inte de särskilda reglerna om förskott och a conto i 13 kap. 14 § ML blir tillämpliga.

Bygg- och anläggningsentreprenader pågår ofta en längre tid och sträcker sig över flera redovisningsperioder. Tillhandahållanden som görs inom ramen för en bygg- och anläggningsentreprenad kommer att utföras och betalas successivt under bygg- och anläggningsperioden. Betalning sker ofta i form av förskott eller a conto. Om den som utför bygg- eller anläggningsentreprenad, eller den som vid omvänd skattskyldighet är skattskyldig för leveransen eller tillhandahållandet (jfr prop. 2005/06:130), har mottagit eller betalat en ersättning i förskott eller a conto behöver han inte redovisa mervärdesskatten på dessa förskott eller a conto förrän i den redovisningsperiod som infaller två månader efter det att slutbesiktning eller någon annan jämförlig åtgärd vidtagits (13 kap. 14 § ML). Den uppskjutna redovisningstidpunkten i bestämmelsen bygger på att entreprenören inte utfärdar någon faktura enligt mervärdesskattelagen på förskotts- eller a contobetalingen. En sådan faktura behöver inte utfärdas för förskott eller a conto som avses i 13 kap. 14 § ML (se 11 kap. 3 § ML). Om sådan faktura utfärdas tidigare än vad som behövs, ska mervärdesskatten enligt bestämmelsen redovisas enligt vad som gäller för annan utgående skatt än sådan som hänför sig till förskotts- eller a contobetaling. Redovisning av utgående skatt ska i dessa fall ske för den period under vilken betalningen har uppburits. Ingående mervärdesskatt avseende sådan betalning som avses i 13 kap. 14 § ML får redovisas först efter det att faktura har tagits emot och

betalning erlagts (13 kap. 20 § ML). Se även vad som sägs i prop. 1993/94:99 Ny mervärdesskattelag, s. 230–231.

Den särskilda regeln i 13 kap. 14 § ML gäller inte i konkursfall eller vid överlåtelse av verksamhet (13 kap. 10 och 11 §§ ML).

Bestämmelserna i 13 kap. 13 och 14 §§ ML infördes i samband med en större reform av reglerna om skattskyldighetens och redovisningsskyldighetens inträde i lagen (1968:430) om mervärdesskatt. I prop. 1978/79:141 föreslogs att den tidpunkt, som var gemensam för skattskyldighetens och redovisningsskyldighetens inträde, skulle delas upp. Skattskyldighet skulle inträda vid leverans av vara, tillhandahållande av tjänst eller då uttag sker. Skattskyldighet skulle också inträda vid betalning kontant före leverans eller tillhandahållande av beställda varor eller tjänster (förskott). De äldre reglerna stadgade att skattskyldighet inträdde enligt en kontantprincip nämligen när vederlaget inflöt kontant eller i form av varor eller på annat sätt kom den skattskyldige till godo. Detta förutsatte att tillhandahållande av varan eller tjänsten hade ägt rum.

I propositionen föreslogs som huvudregel att tidpunkten för redovisningsskyldighetens inträde skulle bestämmas enligt faktureringsmetoden. Metoden innebar att redovisningsskyldigheten skulle inträda när affärshändelsen, genom vilken skattskyldighet har inträtt, enligt god redovisningssed bokförs eller borde ha bokförts. Skälet till förändringen var att det med en bestämd tidpunkt för när skattskyldighet inträder kunde bestämmas vilken skattesats som skulle tillämpas eller om skatteplikt förelåg för en viss transaktion, oberoende av vilken metod för redovisning av mervärdesskatten som tillämpades av den skattskyldige. Vidare ansågs att det fanns stora fördelar med att låta tidpunkten för redovisning av mervärdesskatt följa affärsbokföringen (prop. 1978/79:141 s. 45 f).

Vidare föreslogs i propositionen att beskattning skulle ske av byggarbeten som utfördes i egen regi för att uppnå neutralitet i beskattningen av bygg- och anläggningstjänster samt att vissa särbestämmelser för redovisning av mervärdesskatt på förskott och a conton skulle gälla i samband med byggnads- eller anläggningsentreprenad samt vid byggnation i egen regi. I propositionen framhölls att beskattningen av skatteobjekt med långa uppbyggnadstider inte var tillfredsställande. Regelmässigt inträffade avdragsrätten för ingående mervärdesskatt före redovisningstidpunkten för utgående skatt för uppdragstagaren på grund av att leveransen av dessa objekt, t.ex. byggnadsentreprenader, i skatterättslig mening ansågs dröja flera år. Departementschefen framhöll följande: ”Eftersom det som tillförs fastigheten av uppdragstagaren vid en entreprenad civilrättsligt blir uppdragsgivarens egendom utan rätt för den förstnämnde att förfoga över det som tillförts, kan det med fog hävdas att byggnads- och anläggningsentreprenad tillhandahålls fortlöpande i den takt arbete utförs på fastigheten (prop. 1978/79:141, s. 54).” Departementschefen ansåg emellertid att dessa synpunkter fick ställas mot att en tidigarelagd beskattning i samband med övergången till faktureringsmetoden ställer ökade krav på kapitalmarknaden. Skatt- och redovisningsskyldighetens inträde för förskott och a conton enligt de föreslagna allmänna reglerna ansågs leda till högre kostnader för kapitalanskaffning vilket i sin tur skulle leda till högre kostnader för

bostadsproduktionen och för investeringar i byggnader och andra anläggningar. Detta skulle bland annat drabba bostadsförvaltande bolag och kommuner. Med hänsyn till då rådande förhållanden på bostadsmarknaden och till kommunernas situation var man inte beredd att vid denna tidpunkt låta de allmänna bestämmelserna gälla i dessa fall. I stället föreslogs att redovisning av mervärdesskatt för betalningar i förskott eller a conto vid byggnads- eller anläggningsentreprenad skulle ske i samband med slutbesiktning och utfärdande av slutfaktura. Av praktiska skäl föreslogs att samma regel skulle gälla beträffande redovisning av skatt som hänförde sig till utrustning eller inredning av byggnad, under förutsättning att byggnadsentreprenaden omfattade även sådana prestationer (prop. 1978/79:141 s. 55).

I prop. 1978/79:141 ansåg man att samma redovisningsteknik som vid utåtriktad byggverksamhet i princip borde kunna tillämpas när den som bedriver byggnadsverksamhet i egen regi utför ny-, till- eller ombyggnad. Egenregiverksamheten på fastighetsområdet borde enligt propositionen i beskattningshänseende så långt möjligt behandlas på samma sätt som entreprenadverksamheten. Redovisningsskyldigheten för uttaget borde därför anstå till dess att fastigheten kunde tas i bruk för avsett ändamål. Det angavs vidare att beskattningsunderlaget borde bestämmas med ledning av nedlagda kostnader varför redovisningsskyldigheten borde inträda först två månader efter det att fastigheten kunnat tas i bruk för avsett ändamål. Härigenom lämnades den skattskyldige tillfälle att få fram ett tillförlitligt underlag för skatteberäkningen. På så sätt uppnåddes i sak överensstämmelse med entreprenadverksamheten i fråga om tidpunkten för redovisningen av den utgående skatten (prop. 1978/79:141 s. 66 f).

När det gäller slutredovisning av en bygg- eller anläggningsentreprenad (andra belopp än betalningar i förskott eller a conto), dvs. det belopp som återstår att betala vid slutredovisningen av entreprenaden, gäller de allmänna bestämmelserna i 13 kap. 6 § ML för redovisning av utgående skatt. I praktiken har det accepterats att slutfaktura får utfärdas senast sex månader efter slutbesiktning (jfr Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2007 del 2 s. 654 f.). Den angivna tidpunkten, sex månader efter slutbesiktningen, motsvarar den tidpunkt då fordringarna enligt byggbranschens standardavtal (AB04), på grund av ändrings- och tillägsarbeten måste faktureras om de inte ska preskriberas. På så vis säkerställs att ett underlag för vidarefakturering inom rimlig tid föreligger. Denna tillämpning innebär att en förskjutning normalt föreligger mellan tidpunkten för skattskyldighetens inträde och tiden för redovisningsskyldigheten. Som längst kan denna således uppgå till sex månader.

19.2.2 Redovisning enligt god redovisningssed

Som framgått av redogörelsen ovan knyter man i flera fall i mervärdesskattelagen tidpunkten för redovisning av utgående och ingående mervärdesskatt till vad som gäller på redovisningsområdet genom att i lagen hänvisa till tidpunkten då en viss transaktion enligt god redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts (13 kap. 6 § ML)

eller då faktura enligt god redovisningssed har utfärdats eller borde ha utfärdats (13 kap. 9 § ML).

God redovisningssed utgör en kombination av lagregler, tolkning av lagregler, utfyllande normer av särskilda normgivande organ (t.ex. Bokföringsnämnden) och i viss utsträckning faktisk förekommande redovisningspraxis hos företag. I regelverken på redovisningsområdet hänvisas till god redovisningssed. Enligt bokföringslagen (1999:1078, BFL) ska bokföringsskyldigheten fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed. I årsredovisningslagen (1995:1554, ÅRL) heter det att årsredovisningen ska upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed. Lagstiftningens hänvisning till god redovisningssed innebär att företagen är skyldiga att anpassa sig till de normer som utvecklas för att fylla ut och tolka lagens regler.

God redovisningssed och tidpunkten för inkomstbeskattning av pågående arbeten enligt inkomstskattelagen (1999:1229)

Enligt de redovisningsrekommendationer som finns för entreprenad-uppdrag kan, på grund av sambandet mellan redovisning och beskattning, redovisning av uppdrag i juridiska personer ske inom ramen för inkomstskattelagens bestämmelser. Enligt bestämmelserna om beskattning av byggnads-, anläggnings-, hantverks- eller konsultrörelse (pågående arbeten) i 17 kap. 23–32 §§ inkomstskattelagen (1999:1229, IL) ska beskattning ske enligt följande. I princip ska pågående arbeten som fakturerats och som utförts på löpande räkning tas upp som intäkt (17 kap. 26 § IL) under beskattningsåret. Pågående arbeten som utförs till fast pris och som inte har slutredovisats ska tas upp som en tillgång. Värdet ska här utgöra det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet (17 kap. 27 § IL). Enligt 17 kap. 27 § 2 st. IL får de pågående arbetena för byggnads-, anläggnings- och hantverksrörelse tas upp till lägst 97% av det sammanlagda anskaffningsvärdet. Ersättning för pågående arbeten som erhålls för uppdrag som utförts till fast pris ska inte tas upp till intäkt utan tas upp som en skuld till den för vars räkning arbetet utförs (17 kap. 28 § IL). Vid fast pris skjuts således beskattningen av resultatet upp fram till dess att arbetena avslutats, först då sker vinstavräkning.

God redovisningssed avseende löpande bokföring och kopplingen till redovisningstidpunkten för mervärdesskatt

För mervärdesskattens del är god redovisningssed avseende tidpunkten för bokföring mest intressant. Redovisning av mervärdesskatt sker för kortare perioder än för inkomstskatt. Mervärdesskatten bygger på en beskattning av separata transaktioner till skillnad från inkomstskatten som bygger på beskattning av ett samlat nettoresultat, vilket i sin tur består av en samling transaktioner eller affärshändelser.

Vid tillämpningen av huvudregeln för redovisningsskyldighetens inträde enligt ML, faktureringsmetoden, har man kopplat tidpunkten för redovisning av skatten till vad som är god redovisningssed beträffande

tidpunkten för bokföring av omsättningen. Vid förskotts- eller a conto-betalning ska redovisning ske vid mottagande eller lämnande av betalningen. Som framgått ovan gjordes denna koppling i mervärdesskattelagstiftningen till god redovisningssed för att förenkla för företagen vilka på så vis slapp bokföra sina affärshändelser och redovisa mervärdesskatt vid olika tidpunkter (prop. 1978/79:141). Även vid tillämpning av kontantmetoden enligt 13 kap. 8 § ML knyter redovisningen av mervärdesskatten an till vad som gäller på redovisningsområdet. Den krets som får lov att tillämpa kontantredovisning av mervärdesskatten bestäms genom en hänvisning till bokföringslagens bestämmelser om upprättande av årsredovisning.

När redovisningstidpunkten för mervärdesskatt i ML kopplades till tidpunkten för bokföring enligt god redovisningssed (prop. 1978/79:141) gällde den gamla bokföringslagen (1976:125, gamla BFL). Enligt 8 § i denna lag skulle kontanta in- och utbetalningar bokföras senast påföljande arbetsdag (kassabokföring). Övriga affärshändelser skulle enligt bestämmelsen bokföras så snart det kunde ske. I fråga om fordringar och skulder gällde enligt lagen att dessa skulle bokföras så snart det kunde ske sedan faktura eller annan handling som tillkännagav anspråk på vederlag, utfärdats eller mottagits eller sådan handling bort föreligga enligt god affärssed. Om det i verksamheten endast förekom ett mindre antal fakturor eller andra handlingar och fordringarna eller skulderna enligt dessa inte uppgick till avsevärda belopp fick bokföring dröja tills betalning skedde, under förutsättning att detta var förenligt med god redovisningssed. Vid räkenskapsårets slut skulle dock samtliga då obetalda fordringar och skulder bokföras.

I Regeringsrättens dom RÅ 1999 ref 16 prövades tidpunkten för avdrag för ingående mervärdesskatt mot bakgrund av tidpunkten för bokföring enligt god redovisningssed. Domstolen tog ställning till om ett företag hade rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt hänförlig till en leverans av el i den period leveransen skedde, trots att faktura anlände i en period efter leveransen. Hade bokföring av transaktionen skett i rätt period med hänsyn till god redovisningssed? (Målet avsåg bland annat 4 och 8 §§ i gamla BFL). Anledningen till att företaget hade bokfört ingående mervärdesskatt före mottagandet av fakturan var att företaget löpande upprättade periodrapporter som tillställdes moderbolaget i koncernen. För att resultatet inte skulle bli missvisande måste kostnader belasta rätt månad. Allt detta skedde enligt företaget enligt god redovisningssed.

Regeringsrätten konstaterade att det var förenligt med god redovisningssed att bokföra transaktionen i leveransmånaden med hänsyn till att bokföringen inför bokslut eller delårsbokslut ska tillföras fordrings- och skuldposter som behövs för att bestämma de intäkter och kostnader som rätteligen hör till räkenskapsåret eller perioden och att det, såsom BFN uttalat i ett tidigare mål (RÅ 1998 not 50), skulle vara orimligt att förhindra att affärshändelser som den bokföringsskyldige har kännedom om tillförs bokföringen redan innan tidpunkten för när faktura mottas eller utfärdas. Vidare konstaterade Regeringsrätten att det saknade betydelse om bokföringsåtgärderna faktiskt vidtagits före periodens utgång eller inte för att få beaktas vid mervärdesbeskattningen. Regeringsrätten konstaterade också att det inte är en förutsättning för att

avdragsrätt ska föreligga för en viss period att en faktura faktiskt måste ha erhållits av företaget före utgången av den redovisningsperiod i vilken avdrag begärs för den ingående skatten. Målet visar på den problematik som uppstår genom att mervärdesskattelagen kopplar till begreppet god redovisningssed på redovisningsområdet. På mervärdesskatteområdet spelar förekomsten av en faktura stor roll för redovisningstidpunkten för ut- och ingående skatt samt för kontrollen av den ingående mervärdesskatten hos företagen.

En ny bokföringslag trädde i kraft den 1 januari 2000 (1999:1078, BFL, prop. 1998/99:130). Bestämmelserna om löpande bokföring infördes i kapitel 5. Tidpunkten för bokföring regleras i 5 kap. 2 och 3 §§ BFL. Bestämmelserna lyder på följande vis:

5 kap. 2 §

Tidpunkten för bokföring

Kontanta in- och utbetalningar ska bokföras senast påföljande arbetsdag. Andra affärshändelser ska bokföras så snart det kan ske.

Affärshändelserna får bokföras senare än som anges i första stycket, om det finns särskilda skäl och det är förenligt med god redovisningssed.

Ett företag vars årliga nettoomsättning normalt uppgår till högst tre miljoner kronor och som inte är skyldigt att upprätta årsredovisning enligt 6 kap. 1 § får dröja med att bokföra affärshändelserna tills betalning sker. Vid räkenskapsårets utgång ska dock samtliga då obetalda fordringar och skulder bokföras.

Vad som sägs i tredje stycket gäller också andra företag, om det endast förekommer ett mindre antal fakturor eller andra handlingar i verksamheten och fordringarna och skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp.

5 kap. 3 §

Bokslutstransaktioner

I samband med att den löpande bokföringen avslutas ska sådana poster som är nödvändiga för att bestämma räkenskapsårets intäkter och kostnader och den finansiella ställningen på balansdagen bokföras.

I den nya BFL slopades kopplingen till att bokföring av fordringar och skulder skulle ske när faktura eller motsvarande handling utfärdats eller mottagits eller sådan handling bort föreligga enligt god affärssed. Numera nämner lagtexten inte ordet faktura överhuvudtaget. Skälet till att kopplingen till fakturans utfärdande eller mottagandet slopades var enligt förarbetena följande (prop. 1998/99:130): ”Det har inom ramen för god redovisningssed utvecklats olika riktlinjer för när bokföring senast ska ske. BFN har t.ex. i ett uttalande sagt att det bör vara möjligt att dröja med bokföringen, trots att förutsättningar finns för att kunna bokföra vissa affärshändelser, för att utnyttjande av redovisningsbyråers tjänster ska kunna ske. Vidare innebär den tekniska utvecklingen att nya handelsmönster utvecklas. Parter kan ingå avtal om rutiner för t.ex.

leverans och betalning så att åtgärder som bokföring och betalning knyts till varuflödet i stället för till utväxling av handlingar.” Således konstaterades i förarbetena till nya BFL att det på grund av utvecklingen på framför allt IT-området en detaljreglering om bokföringstidpunkten bör undvikas. I stället bör enligt förarbetena ett grundläggande och allmänt krav ställas vilket medger en utveckling av god redovisningssed. I lagen togs därför in ett krav på att affärshändelserna ska bokföras så snart det kan ske. Inget krav beträffande förekomsten av faktura togs in i den nya lagen.

Bokföringsnämnden uttalar sig om tidpunkten för löpande bokföring enligt god redovisningssed i nämndens allmänna råd om löpande bokföring BFNAR 2001:2 samt vägledningen till detta. I det allmänna rådet p. 7–8 sägs att begreppet ”så snart det kan ske” innebär att bokföring måste ske så snart företaget har tillgång till tillräckliga uppgifter för att kunna bokföra händelserna på ett godtagbart sätt. Frågan huruvida tillräckliga uppgifter kan anses föreligga får avgöras med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet. Bokföring av fordringar och skulder får anstå till dess faktura eller motsvarande handling har utfärdats eller mottagits eller sådan handling enligt god affärssed borde ha förelegat. Vissa tidsförskjutningar får enligt 5 kap. 2 § andra stycket BFL ske om det finns särskilda skäl. Enligt BFN ska dock affärshändelserna i sådana fall bokföras senast vid utgången av påföljande månad. Längre fördröjning kan endast godtas om det är hinder av tillfällig natur såsom sjukdom eller semester och hög arbetsbelastning (p. 9–12 i BFNAR 2001:2 samt BFN:s vägledning till BFNAR 2001:2). Bokföringsnämnden uttalar i vägledningen till BFNAR 2001:2 att undantagsbestämmelsen om särskilda skäl har särskilt stor praktisk betydelse när ett företag väljer att överlämna delar av bokföringsarbetet till en redovisningsbyrå eftersom bokföringen både för presentation i registreringsordning och i systematisk ordning då i allmänhet berörs.

I 5 kap. 3 § BFL regleras särskilt bokföringstidpunkten för bokslutstransaktioner. BFN har uttalat följande (BFNAR 2001:2 p. 16–18): ”Med bokslutstransaktion avses främst fördelning av intäkter och kostnader som helt eller delvis hänför sig till annat räkenskapsår än det då inkomsten eller utgiften uppstår. Begreppet inrymmer även andra typer av transaktioner som ska bokföras när den löpande bokföringen avslutas med ett årsbokslut eller en årsredovisning, t.ex. uppskrivningar och omföringar inom eget kapital. Företag får tillämpa principerna för bokslutstransaktioner även vid periodiseringar i samband med delårsrapporter och andra periodbokslut.” (jfr Regeringsrättens dom ovan som särskilt prövade bokföringstidpunkten i samband med upprättande av periodrapport). I den nya BFL finns genom 5 kap. 3 § BFL en uttrycklig tidpunkt för när redovisning ska ske av bokslutstransaktioner. Tidigare fick detta utläsas av 4 § gamla BFL.

Utvecklingen på redovisningsområdet visar att god redovisningssed avseende tidpunkten för bokföring kan vara olika tidpunkter beroende på faktiska omständigheter, tekniska förhållanden, affärssed etc. För många företag torde emellertid fakturan av praktiska skäl fortfarande spela en mycket stor roll för bokföringstidpunkten. Fakturan bekräftar affärshändelsen och representerar ett krav på betalning. Fakturadatum är därför det datum som många företag använder som tidpunkt för bokföring av

affärshändelsen vid kreditförsäljning. En annan viktig anledning till fakturans betydelse är de krav på utfärdande av faktura som gäller enligt 11 kap. ML. Enligt ML finns en skyldighet att utfärda en faktura för omsättning av varor eller tjänster som görs till en annan näringsidkare eller en juridisk person som inte är näringsidkare (11 kap. 1 § ML). Skyldighet att utfärda faktura finns inte om omsättningen är undantagen från mervärdesskatt i vissa fall (11 kap. 2 § ML). Faktura ska även utfärdas vid förskott, med undantag för förskott vid byggnads- eller anläggningsentreprenad (11 kap. 3 § ML).

Vilka konsekvenser får utvecklingen på redovisningsområdet för redovisningstidpunkten för mervärdesskatt? Kopplingen i ML till god redovisningssed kan medföra att flera olika tidpunkter måste accepteras för redovisningsskyldighetens inträde på mervärdesskatteområdet. Detta innebär vidare att tidpunkten för redovisning av utgående skatt hos säljaren i många fall inte kommer att överensstämma med tidpunkten för redovisning av den ingående skatten på förvärvet. Enligt EG:s mervärdesskattesystem finns dock ett krav på att redovisning av ut- och ingående skatt ska ske samtidigt så att uppbörderna av mervärdesskatten blir neutral i finansiellt hänseende (jfr artikel 167 i mervärdesskattedirektivet, artikel 17.1 i sjätte direktivet), se vidare nedan.

19.2.3 EG:s regler

EG-rättens motsvarighet till reglerna om skattskyldighetens och redovisningsskyldighetens inträde i svensk rätt (1 kap. 3 § samt 13 kap. ML) finns i artiklarna 62–71 i mervärdesskattedirektivet (artikel 10 i sjätte direktivet). I EG-rätten används andra uttryck än i den svenska mervärdesskattelagen för att beskriva skattskyldighetens respektive redovisningsskyldighetens inträde. Skattskyldighetens inträde i svensk rätt motsvaras i det närmaste av direktivets uttryck "beskattningsgrundande händelse" (FR: "le fait générateur de la taxe", EN: "the chargeable event"). Redovisningsskyldighetens inträde i ML (13 kap.) motsvaras av tidpunkten för skattens "utkrävbarhet" (FR: "exigibilité de la taxe", EN: "VAT shall become chargeable"). EG-rätten stadgar att det ska föreligga en reciprocitet mellan tidpunkten för när mervärdesskatten på en viss transaktion blir avdragsgill och tidpunkten för när utgående skatt blir utkrävbar. Avdrag för ingående skatt medges således inte förrän den utgående skatten blir utkrävbar (artikel 167 i mervärdesskattedirektivet). Ett villkor för avdrag är också att den beskattningsbara personen innehar en faktura (artikel 178 i mervärdesskattedirektivet). EG-rättsligt torde skulden till staten för mervärdesskatt uppstå i samband med att skatten blir utkrävbar, jfr Mervärdesskatteutredningen SOU 2002:74, s. 497. Mervärdesskatteutredningen har som påpekats ovan gjort en jämförelse av de svenska reglerna i förhållande till EG-rätten. För en allmän redogörelse av de skillnader som föreligger mellan de svenska redovisningsreglerna och EG-rättens regler om beskattningsgrundande händelse och skattens utkrävbarhet hänvisas till detta betänkande. Nedan följer en beskrivning av de delar av EG-rätten som aktualiseras med anledning av förslaget i avsnitt 19.3 i lagrådsremissen.

Mervärdesskattedirektivet innehåller inte några specialbestämmelser i fråga om redovisning av mervärdesskatt vid bygg- och anläggnings-entreprenader. De allmänna bestämmelserna blir därmed tillämpliga. Enligt artikel 63 i mervärdesskattedirektivet är utgångspunkten att den beskattningsgrundande händelsen och mervärdesskattens utkrävbarhet inträder samtidigt, dvs. vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum. Med beskattningsgrundande händelse avses den händelse genom vilken de rättsliga villkoren för att mervärdesskatt ska bli utkrävbar är uppfyllda (artikel 62.1 i mervärdesskattedirektivet), eller, annorlunda uttryckt, den beskattningsgrundande händelsen är den händelse som ger upphov till skatten. En sådan händelse är när en vara levereras eller en tjänst tillhandahålls. En annan situation är när en vara importeras eller när en vara förvärvas inom EU genom ett gemenskapsinternt förvärv (GIF). Beskattningsgrundande händelse och tidpunkt för skattens utkrävbarhet för dessa transaktioner framgår av artiklarna 68–71 i mervärdesskattedirektivet. Med mervärdesskattens utkrävbarhet avses enligt artikel 62.2 i mervärdesskattedirektivet att staten enligt lag får rätt att vid en given tidpunkt kräva skatt från den person som är betalningsskyldig för skatten, dvs. då skulden till staten på skatt uppstår; detta hindrar inte att tidpunkten för betalning får skjutas upp. I svensk rätt regleras betalningstidpunkten för mervärdesskatt i 16 kap. 4 § skattebetalningslagen (1997:483, SBL).

Leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som ger upphov till successiva avräkningar eller successiva betalningar anses äga rum vid utgången av de perioder som dessa avräkningar eller betalningar hänför sig till (artikel 64.1). Detta innebär att beskattningsgrundande händelse och tidpunkten för skattens utkrävbarhet inträffar i slutet av den period som en sådan successiv avräkning eller betalning hänför sig till. Bestämmelsen gäller dock inte vid avbetalningsköp eller uthyrning av vara (jfr artikel 14.2 b i mervärdesskattedirektivet). Medlemsstaterna får föreskriva att leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som pågår kontinuerligt över en viss tidsperiod i vissa fall ska anses äga rum åtminstone med ett års intervaller (artikel 64.2 i mervärdesskattedirektivet). Exempel på leveranser av varor som ger upphov till successiva avräkningar eller betalningar kan t.ex. vara leverans av gas eller el. Ett exempel på ett tillhandahållande av tjänster som ger upphov till successiva avräkningar eller successiva betalningar kan vara vissa underhålls- och serviceavtal och vissa ekonomiska och juridiska tjänster. Det kan också röra sig om successiva betalningar för lokalhyra.

Vid betalning av förskott, dvs. betalning innan leverans av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna har ägt rum, gäller enligt artikel 65 i mervärdesskattedirektivet att mervärdesskatten på förskottsbetalningen är utkrävbar vid mottagandet av betalningen och på det mottagna beloppet. Medlemsstaterna får enligt artikel 66 i mervärdesskattedirektivet avvika från reglerna i artiklarna 63–65 och föreskriva att mervärdesskatten för vissa transaktioner eller vissa kategorier av beskattningsbara personer blir utkrävbar vid någon av följande tidpunkter:

- a) senast när fakturan utfärdas,
- b) senast vid mottagandet av betalningen,

c) om någon faktura inte har utfärdats, eller om fakturan utfärdas för sent, inom en angiven period från dagen för den beskattningsgrundande händelsen.

Den beskattningsgrundande händelsen och tidpunkten för skattens utkrävbarhet styr vilken skattesats som ska tillämpas på leveransen eller tillhandahållandet (artikel 93 i mervärdesskattedirektivet). Huvudregeln i artikel 93 är att den beskattningsgrundande händelsen styr vilken skattesats som ska tillämpas på omsättningen. Vid betalning i förskott (före leverans av varan eller tillhandahållandet av tjänsten) eller i de fall medlemsländerna utnyttjat möjligheten att låta tidpunkten för utfärdande av faktura eller tidpunkten för mottagande av betalning avgöra när skatten ska bli utkrävbar, är det tidpunkten för skattens utkrävbarhet som avgör vilken skattesats som ska gälla (artikel 93 a i mervärdesskattedirektivet).

19.3 Förslag till ändring

19.3.1 Tidpunkt för redovisning av mervärdesskatt i bygg- och anläggningsverksamhet

Regeringens förslag: Tidpunkten för redovisning av mervärdesskatt vid omsättning av bygg- eller anläggningstjänster ska bestämmas enligt en så kallad fakturadatummetod. De särskilda redovisningsreglerna för utgående skatt vid utåtriktad byggverksamhet som innebär att redovisningen av mervärdesskatt på förskott och a conto vid byggnads- och anläggningsentreprenader kan skjutas upp till den redovisningsperiod som infaller två månader efter det att slutbesiktning eller någon annan jämförlig åtgärd vidtagits slopas. Fakturadatummetoden innebär att redovisningsskyldigheten för bygg- och anläggningstjänster vid utåtriktad bygg- eller anläggningsverksamhet ska inträda när faktura har utfärdats. Vid betalning i förskott eller a conto för sådana tjänster utan att faktura föreligger ska redovisning ske vid tidpunkten för betalningen. Redovisning ska dock senast ske för den redovisningsperiod som infaller två månader efter den månad under vilken leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna har skett. Ingående mervärdesskatt får dras av när redovisning ska ske av den utgående skatten på omsättningen av bygg- eller anläggningstjänsterna. Bestämmelserna gäller även leverans av varor om leveransen sker i samband med tillhandahållandet av bygg- eller anläggningstjänsten. Om redovisning av mervärdesskatt sker enligt kontantmetoden i 13 kap. 8 § ML ska redovisning enligt fakturadatummetoden inte ske. Vid byggnation i egen regi ska redovisningsskyldighet för utgående mervärdesskatt som hänför sig till uttag av tjänst inträda när fastigheten eller lägenheten har kunnat tas i bruk.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Hänsyn har tagits till förslag om vissa förenklingar för den skattskyldige i förhållande till promemorians förslag. Därutöver har vissa lagtekniska justeringar gjorts.

Remissinstanserna: *Verket för näringslivsutveckling (NUTEK), FAR SRS, Fastighetsägarna Sverige, Företagarna, Sveriges Allmännyttiga bostadsföretag (SABO), Näringslivets Skattedelegation* (till vars yttrande *Fastighetsägarna Sverige, Svenska Bankföreningen, Stockholms Handelskammare* och *Svenskt Näringsliv* ansluter sig), *Sveriges advokatsamfund* och *Sveriges Byggindustrier* anför att sloandet av den uppskjutna redovisningstidpunkten för mervärdesskatt på förskott och a conton inom byggsektorn kan leda till en fördyring av byggandet och i synnerhet för bostadsbyggandet. Flera av remissinstanserna avstyrker därför förslagen i denna del. *FAR SRS* befärar att förslaget kan leda till en kostnadsökning för sådana köpare av byggtjänster som avser att ansöka om frivillig skattskyldighet för uthyrning av lokaler. *Sveriges Byggindustrier* och *NUTEK* tillstyrker införandet av en fakturadatummetod som de anser kommer att underlätta hanteringen betydligt och bidra till en mer enhetlig och tydlig rättstillämpning avseende tidpunkterna för skattskyldighetens och redovisningsskyldighetens inträde. *SABO* och *Näringslivets Skattedelegation* anser att en översyn av redovisningsreglerna bör göras i ett sammanhang i samband med den totala översynen av regelverket som regeringen tidigare har aviserat. *Skatteverket* hade föredragit att en förändring av redovisningsreglerna gjordes i samband med en större översyn av reglerna på redovisningsområdet men motsätter sig inte förslaget. *Skatteverket* pekar på att fakturadatummetoden inte bör användas av den som redovisar mervärdesskatt enligt kontantmetoden i 13 kap. 8 § ML. *Skatteverket* menar att det därför även bör framgå i avdragsbestämmelsen i 13 kap. 20 § ML att denna bestämmelse inte ska tillämpas om kontantmetoden tillämpas av den skattskyldige. Detta skulle enligt *Skatteverket* förenkla för den skattskyldige. *Bokföringsnämnden (BFN)* har inga erinringar mot förslaget men pekar på att vissa korrigeringar bör göras i motiveringen avseende beskrivningen av vad som anses som god redovisningssed. *Lantbrukarnas riksförbund (LRF)* pekar på problemet att företag med olika verksamhetsgrenar kan komma att behöva redovisa mervärdesskatt enligt olika metoder vilket kan leda till ökad administration och felaktig redovisning hos dessa företag.

Skälen för regeringens förslag: Den särskilda redovisningsbestämmelsen i 13 kap. 14 § ML infördes i ML för att förhindra att mervärdesskatten på förskott och a conton skulle orsaka ökade kostnader för kapitalanskaffning och därmed påverka kostnaderna för bostadsproduktion och investeringar i byggnader och andra anläggningar. Bestämmelsen är frivillig för den som omsätter en bygg- eller anläggningstjänst. Om entreprenören väljer att utfärda en faktura enligt mervärdesskattelagen för ett förskott eller ett a conto tidigare än han behöver, ska mervärdesskatten enligt bestämmelsen redovisas enligt vad som gäller för annan utgående skatt än sådan som hänförs till förskotts- eller a contobetaling. Bestämmelsen i 13 kap. 13 § ML infördes för att uppnå en likabehandling avseende redovisningsskyldigheten i förhållande till utåtriktad byggverksamhet i de fall ett byggföretag byggde på egen fastighet (egen regi). Eftersom beskattningsunderlaget vid egen regi ska bestämmas med ledning av nedlagda kostnader medgavs i lagstiftningen att redovisning fick ske två månader efter det att fastigheten tagits i bruk. Härigenom lämnades den skatt-

skyldige tillfälle att få fram ett tillförlitligt underlag för skatteberäkningen (prop. 1978/79:141 s. 66). Mervärdesskatteutredningen konstaterade i sitt betänkande SOU 2002:74 att redovisningsbestämmelsen i 13 kap. 14 § ML inte är förenlig med EG-rätten (s. 537).

Som nämnts ovan har i ett ärende som inkommit till Finansdepartementet den 2 februari 2004 ett flertal organisationer inom bygg- och anläggningssektorn hemställt att särregleringen i 13 kap. 14 och 20 §§ ML slopas med anledning av att byggföretag enligt dessa organisationer ofta inte kan eller vill betala fakturan i tid vilket innebär att underentreprenörer till byggföretaget tvingas betala in mervärdesskatt i rätt tid utan att ha fått betalt av sina uppdragsgivare. Från och med den 1 juli 2007 gäller ett system med omvänd skattskyldighet för byggsektorn (prop. 2005/06:130). Enligt denna särskilda ordning för betalning av mervärdesskatt ska den som förvärvar byggtjänsten i stället för den som tillhandahåller tjänsten redovisa och betala mervärdesskatten till staten. Tillhandahållaren av tjänsten kommer således inte att debitera någon mervärdesskatt på sina fakturor. Det blir förvärvaren som beräknar utgående mervärdesskatt på fakturabeloppet. Denne får samtidigt, om han har full avdragsrätt, dra av motsvarande belopp som ingående mervärdesskatt. Omvänd skattskyldighet innebär därmed att mervärdesskatten på dessa transaktioner inte kommer att medföra någon likviditetspåfrestning för förvärvaren. Omvänd skattskyldighet kan enligt de nya bestämmelserna endast tillämpas vid omsättning av byggtjänster mellan byggföretag eller vid omsättning av annat företag till ett byggföretag. Den omvända skattskyldigheten omfattar även byggmaterial och andra varor som tillhandahålls i samband med tjänsten. Införandet av den omvända skattskyldigheten för byggsektorn kommer att betyda att rätten att skjuta upp redovisningen av mervärdesskatt enligt 13 kap. 14 § ML inte får någon likviditetspåverkande effekt i leden fram till slutlig beställare.

Bestämmelserna i mervärdesskattelagen ska spegla vad som gäller enligt EG:s mervärdesskattedirektiv. Som framgått ovan i redogörelsen för redovisningsreglerna för mervärdesskatt i mervärdesskattedirektivet är huvudregeln att den utgående skatten ska redovisas när varorna levereras eller tjänsterna utförs. Översatt till svensk terminologi på mervärdesskatteområdet innebär EG-reglerna att skattskyldigheten och redovisningsskyldigheten inträder samtidigt. Vid successiva avräkningar eller betalningar ska mervärdesskatten redovisas i slutet av den period till vilken betalningen hänför sig (artikel 63 och 64 i mervärdesskattedirektivet). Vid förskottsbetalning (betalning sker före leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst), ska skatten redovisas (vara utkrävbar) vid mottagandet av betalningen och på det mottagna beloppet (artikel 65 i mervärdesskattedirektivet). Medlemsstaterna får enligt artikel 66 i mervärdesskattedirektivet avvika från vad som stadgas i artiklarna 63, 64 och 65 och i stället bland annat föreskriva att skatten för vissa transaktioner eller beskattningsbara personer blir utkrävbar senast när faktura utfärdas eller när betalning mottas. EG-domstolen konstaterade i EG-målet C-10/02 Balocchi att bestämmelserna om beskattningsgrundande händelse och skattens utkrävbarhet i artikel 10 (nuvarande artiklarna 63–67) är tillräckligt precisa och ovillkorliga för att tillmätas

direkt effekt, dvs. att de kan åberopas av den enskilde och få företräde framför nationell rätt.

Den svenska mervärdesskattelagen har en systematik och en begreppsapparat som inte helt överensstämmer med EG:s mervärdesskattedirektiv 2006/112/EG. Även på det materiella området föreligger skillnader. De skillnader som föreligger har belysts av bland annat Mervärdesskatteutredningen (SOU 2002:74) vars betänkande har berörts i avsnitt 19.1.2. Dåvarande *Riksskatteverket* (RSV) framhöll i sitt remissvar på Mervärdesskatteutredningens förslag om tidpunkten för redovisning av mervärdesskatt att det med nuvarande reglering inte går att av mervärdesskattelagstiftningen självständigt utläsa när utgående mervärdesskatt ska redovisas till staten, eller när ingående skatt får dras av. Vad som gäller är, enligt verket, helt beroende på hur redovisningspraxis utvecklas, och vilken flexibilitet som därvid kommer att tillåtas. RSV ansåg att en sådan ordning är oacceptabel. Den står också i bjärt kontrast till EG-reglerna där det enligt verket klart framgår när redovisning ska ske. Regeringens förslag att införa en fakturadatummetod inom byggsektorn kommer bättre spegla de regler som gäller enligt EG-rätten.

Regeringens förslag kommer att leda till vissa likviditetspåverkande effekter för förvärvare av bygg- och anläggningstjänster i de fall dessa saknar avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. För exempelvis ett bostadsföretag som förvärvare en byggtjänst föreligger ingen avdragsrätt eftersom dessa företag inte har någon skattepliktig omsättning (bostadshyra är en mervärdesskattefri tjänst). Nuvarande regler har inneburit att mervärdesskattedebiteringen på byggtjänster som har förvärvats av beställaren av entreprenaden har kunnat göras först i samband med färdigställandet av byggnationen (slutbesiktning eller senast 6 månader efter slutbesiktning). Detta har inneburit att beställaren har sluppit att finansiera kostnaden för mervärdesskatt under byggtiden. Bestämmelserna har tillämpats så att varje underentreprenörs mottagna förskott eller a contobetalningar i entreprenadedjan har omfattats av uppskjuten redovisning av mervärdesskatt. De föreslagna ändringarna kommer att innebära en tidigareläggning av denna mervärdesskattedebitering. Den nya ordningen med omvänd skattskyldighet vid omsättning av byggtjänster kommer emellertid att innebära att leden fram till slutlig beställare inte kommer att få någon likviditetsbelastning av mervärdesskatten eftersom förvärvaren redovisar såväl den utgående som den ingående mervärdesskatten på transaktionen och redovisningen ska kunna ske i en och samma period (mervärdesskatten blir ett nollsummespel). Denna effekt för mellanliggande led kommer indirekt även att få en viss positiv ekonomisk effekt för slutlig beställare, även om denne blir tvungen att betala mervärdesskatt på fakturerade byggtjänster löpande under byggtiden. *NUTEK*, *FAR SRS*, *Fastighetsägarna Sverige*, *Företagarna*, *SABO*, *Näringslivets Skattedelegation*, *Sveriges advokatsamfund* och *Sveriges Byggindustrier* har i sina remissvar på promemorians förslag anfört att slopandet av den uppskjutna redovisningstidpunkten för mervärdesskatt på förskott och a conton inom byggsektorn kan leda till en fördyring av byggandet. *FAR SRS* pekar också på att förslaget kan leda till en kostnadsökning för den köpare som avser att ansöka om frivillig skattskyldighet för uthyrning av lokaler eftersom reglerna om registrering under ett uppbyggnadsskede i 3 kap.

3 § tredje stycket 3 ML tillämpas strikt och att mervärdesskatt på t.ex. projekteringskostnader därmed oftast inte kan dras av utan förblir en kostnad för beställaren av byggtjänsten. I detta sammanhang får argumentet för enhetliga och likformiga regler som står i överensstämmelse med EG:s regler vägas mot de eventuella likviditetsmässiga nackdelar som förslaget kan innebära för vissa förvärvare av bygg- eller anläggningstjänster. Regeringen gör bedömningen att likformighet i beskattningen bör eftersträvas och särlösningar undvikas där det är möjligt. Detta leder till enklare tillämpning av reglerna för såväl företag som för myndigheterna. En enhetlig reglering minskar också riskerna att göra fel vid redovisningen av mervärdesskatt vilket i sig leder till kostnadsbesparingar för både företag och myndigheter. Beträffande invändningen från *FAR SRS* om fördyrning för den som avser att ansöka om frivillig skattskyldighet kan anföras följande. Enligt 9 kap. 2 § första stycket ML kan den som har för avsikt att hyra ut en fastighet för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet ansöka om att få bli registrerad för mervärdesskatt under ett uppbyggnadsskede. På så vis kan avdrag göras för ingående mervärdesskatt på kostnader för ny, till-, eller ombyggnad av fastigheten under tiden byggnationen pågår. För att få bli registrerad under ett uppbyggnadsskede krävs bland annat att det finns särskilda skäl. Enligt prop. 1999/2000:82 bör med särskilda skäl främst avses att fastighetsägaren får finansiera en avsevärd ingående skatt under en längre tid. Detta är i första hand fallet då den frivilliga skattskyldigheten är avsedd att omfatta alla lokaler eller en stor del av lokalerna under uppbyggnadsskede (s. 72 i prop. 1999/2000:82). Regeringen anser att den problematik som *FAR SRS* pekar på måste lösas inom ramen för regelverket om frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet.

SABO och *Näringslivets Skattedelegation* har anfört att en översyn av redovisningsreglerna bör göras i ett sammanhang i samband med den systematiska översyn av regelsystemet som tidigare aviserats av regeringen. En genomgripande förändring av redovisningsprinciperna för *hela* tillämpningsområdet för mervärdesskatt bör emellertid inte göras här, utan i samband med en framtida översyn av begreppsapparaten och ytterligare materiella EG-rättsliga anpassningar av ML görs. Intill dess att en sådan övergripande ändring kan göras i mervärdesskattelagen föreslås att ett första steg tas genom förslaget att ersätta redovisningsreglerna på bygg- och anläggningsområdet med en redovisningsregel som överensstämmer med EG-rätten, den s.k. fakturadatummetoden. Det är lämpligt att vid en förändring av reglerna se till att den förändring som görs står i överensstämmelse med mervärdesskattedirektivets principer. Det är samtidigt viktigt att de ändringar som föreslås inte leder till att företagens administrativa börda för att redovisa mervärdesskatt ökar. Man bör därför undvika att skapa olika tidpunkter för bokföring av affärshändelser och redovisning av mervärdesskatt. Redovisningstidpunkten för mervärdesskatt bör så långt som det är EG-rättsligt möjligt följa tidpunkten för när företagen bokför sina affärshändelser men ett krav för mervärdesskattens del måste vara att denna tidpunkt inte kan variera beroende på vad som anses som god redovisningssed avseende tidpunkten för bokföring i olika fall.

Svensk rätt i förhållande till EG-rätten avseende skattskyldighetens och redovisningsskyldighetens inträde vid omsättning av bygg- och anläggningstjänster

I redogörelsen nedan används begreppen skattskyldighetens inträde (beskattningsgrundande händelse i EG-rätten) respektive redovisningsskyldighetens inträde (skattens utkrävbarhet i EG-rätten) även när EG-rätten avses. Som framgår av avsnitt 19.2.3 ovan är innebörden av begreppen i princip densamma.

I svensk rätt tillämpas skilda tidpunkter för skattskyldighetens och redovisningsskyldighetens inträde. En uppdelning av dessa tidpunkter gjordes 1981 av skäl som framgår i avsnitt 19.2.1 ovan (prop. 1978/79:141). Som framgått ovan i redogörelsen för gällande rätt inträder skattskyldigheten enligt ML när en vara levereras eller en tjänst tillhandahålls eller när en vara eller en tjänst har tagits i anspråk genom uttag. Vidare inträder skattskyldigheten vid tidpunkten för mottagande av betalning i förskott för en beställd vara eller en tjänst. Såvitt avser tillhandahållanden inom ramen för en bygg- eller anläggningsentreprenad (enligt Skatteverket ska som bygg- och anläggningsentreprenad räknas ny-, till- eller ombyggnad av fastighet samt egentliga reparations- och underhållsarbeten, jfr Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2007, del 2 s. 645) anses vid tillämpningen av bestämmelserna i ML skattskyldigheten inträda i samband med slutbesiktning eller motsvarande av entreprenaden eller vid den tidpunkt då betalning i förskott eller a conto har skett (jfr Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2007, del 2 s. 648 ff.). Vid uttag av en tjänst avseende byggnation i egen regi av den som bedriver byggnadsrörelse enligt inkomstskattelagen (1999:1229) anses skattskyldigheten inträda successivt i takt med att tjänsterna tas ut (jfr Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2007, del 2 s. 670 f). Redovisningsskyldighet inträder enligt specialbestämmelserna i ML två månader efter slutbesiktning eller jämförlig åtgärd, eller, vid byggnation i egen regi, två månader efter det att fastigheten har kunnat tas i bruk.

Enligt mervärdesskattedirektivet anses skattskyldighet och redovisningsskyldighet inträda samtidigt. Denna tidpunkt ska enligt direktivet vara då vara levereras eller tjänst tillhandahålls. Vid successiva avräkningar eller successiva betalningar (utom vid uthyrning av vara under viss period eller vid avbetalningsförsäljning) anses leveransen eller tillhandahållandet äga rum vid utgången av de perioder som dessa avräkningar eller betalningar hänför sig till. Medlemsländerna får föreskriva att leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som pågår kontinuerligt över en viss tidsperiod i vissa fall ska anses äga rum åtminstone med ett års intervaller. Denna bestämmelse infördes för att förhindra att redovisning av mervärdesskatt i vissa fall sköts upp på obestämd framtid (direktiv 2000/65/EG).

Mervärdesskattedirektivet saknar specialbestämmelser för skattskyldighetens och redovisningsskyldighetens inträde vid omsättning av bygg- och anläggningstjänster. I stället får de allmänna reglerna tillämpas. Skatt- och redovisningsskyldighet inträffar enligt huvudregeln samtidigt. Vid betalning i förskott (före leverans) av en bygg- eller anläggnings-tjänst inträder redovisningsskyldighet när betalning tas emot och på det mottagna beloppet (artikel 65). För redovisning av mervärdesskatt vid

uttag av vara eller tjänst finns inte heller någon särskild reglering i EG-rätten. Skattskyldighet och redovisningsskyldighet får anses inträffa samtidigt när uttaget äger rum.

I EG-rätten föreligger olika regler för skatt- och redovisningsskyldighetens inträde för å ena sidan omsättning av vara eller tjänst som ger upphov till successiva avräkningar eller successiva betalningar och förskottsbetalningar (betalning före leverans av vara eller tillhållande av tjänst) å andra sidan. I svensk rätt inträder skattskyldigheten för förskott vid betalning (1 kap. 3 § första stycket ML). Bestämmelsen om successiva betalningar eller avräkningar har inte genomförts i svensk rätt. I svensk praxis likställs förskottsbetalningar och a contobetalningar avseende skatt- och redovisningsskyldighetens inträde vid entreprenadarbeten (jfr Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2007, del 2 s. 649–650). Skatt- och redovisningsskyldigheten för tillhållande inom ramen för bygg- och anläggningsentreprenad inträffar generellt sett senare enligt svensk rätt än vad mervärdesskattedirektivet föreskriver. För a contobetalning och förskott vid bygg- och anläggningsentreprenad kan enligt svensk rätt redovisningsskyldigheten inträda först i samband med slutbesiktning, vilket i praktiken kan innebära flera år efter det att betalningen har gjorts.

Redovisning enligt fakturadatummetoden vid omsättning av bygg- eller anläggningsentreprenad

Som framgått av redogörelsen för svensk rätt och EG-rätt avseende bestämmelserna om skatt- och redovisningsskyldighet för mervärdesskatt avviker svensk rätt från principerna i EG-rätten på detta område. Enligt huvudregeln i ML ska mervärdesskatt redovisas enligt den s.k. faktureringsmetoden. Metoden beskrivs i lagen som att utgående mervärdesskatt ska redovisas för den redovisningsperiod under vilken bokföring av omsättningen har gjorts eller borde ha gjorts enligt god redovisningssed. Mervärdesskatt på förskott och a conton ska redovisas när betalning tagits emot eller lämnats. På grund av kopplingen mellan ML och redovisningsområdet påverkas tidpunkten för redovisning av mervärdesskatt av utvecklingen på redovisningsområdet. Utvecklingen på redovisningsområdet har lett till att det har uppstått flera olika redovisningstidpunkter för mervärdesskatt vilket i sin tur har medfört att säljarens och köparens redovisning av utgående respektive ingående mervärdesskatt i högre utsträckning än tidigare kan komma att ske i olika perioder. Detta försvårar Skatteverkets kontrollverksamhet och innebär också problem för företagen, t.ex. när återbetalningar av överskjutande ingående mervärdesskatt får skjutas upp på grund av dessa kontrollsvårigheter. Olika redovisningstidpunkter för ut- och ingående mervärdesskatt kan också innebära likviditetsnackdelar för staten i de fall då ingående mervärdesskatt redovisas före utgående mervärdesskatt på en viss transaktion. I mervärdesskattedirektivet förutsätts att redovisning av mervärdesskatten sker vid en bestämd tidpunkt, oberoende av när bokföring av en transaktion sker i det enskilda företaget. Vidare ska enligt EG-rätten redovisning av utgående respektive ingående mervärdesskatt på en viss transaktion ske samtidigt. För att åstadkomma en likformighet avseende tidpunkten för redovisning av mervärdesskatten

samt för att säkerställa samtidig redovisning av ut- och ingående mervärdesskatt på en viss transaktion, samtidigt som man bibehåller en anknytning till tidpunkten för löpande bokföring på redovisningssidan, föreslås att den valmöjlighet för redovisning av mervärdesskatt som finns enligt artikel 66 i mervärdesskattedirektivet utnyttjas.

Enligt artikel 66 får medlemsländerna föreskriva att mervärdesskatten för vissa transaktioner eller vissa kategorier av beskattningsbara personer blir utkrävbar senast när fakturan utfärdas eller vid mottagande av betalningen. Vidare får medlemsstaterna föreskriva att mervärdesskatten blir utkrävbar inom en angiven period från dagen för den beskattningsgrundande händelsen i de fall någon faktura inte har utfärdats eller om fakturan har utfärdats för sent (artikel 66 c i mervärdesskattedirektivet). Avdragsrätten för den som förvärvar en vara eller en tjänst inträder enligt artikel 167 i mervärdesskattedirektivet då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.

Mot bakgrund av vad som sagts ovan föreslås att skattskyldighet och redovisningsskyldighet avseende mervärdesskatt på bygg- och anläggningstjänster, inklusive varor som levereras i anslutning till dessa tjänster, som huvudregel ska inträda samtidigt. Enligt en ny bestämmelse i 1 kap. 3 § ML ska skattskyldigheten inträda när faktura har utfärdats eller borde ha utfärdats enligt 11 kap. 3 § ML. I 11 kap. 3 § ML införs en ny bestämmelse som stadgar när en faktura avseende tillhandahållande av bygg- eller anläggningstjänster senast ska utfärdas. Om någon faktura inte har utfärdats när betalning erhålls eller om faktura inte har utfärdats inom den tid som anges i 11 kap. 3 § andra stycket ML ska skattskyldighet enligt den föreslagna ändringen i 1 kap. 3 § ML inträda enligt huvudregeln om skattskyldighetens inträde, dvs. vid leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten eller vid betalning i förskott för en beställd vara eller tjänst. Redovisning av utgående mervärdesskatt ska enligt regeringens förslag ske för den period under vilken faktura har utfärdats, den s.k. fakturadatummetoden. Denna redovisningsmetod ska gälla oavsett det som faktureras är krav på förskottsbetalning, betalning a conto eller betalning för gjord leverans av vara eller utförd tjänst (t.ex. vid en avslutad etapp i en större entreprenad). Med ”utfärdas” ska förstås det datum då fakturan har upprättats och fakturan i nära anslutning till upprättandet även har avsänts till köparen. När kunden utfärdar sin egen faktura, självfakturerings, ska redovisning ske för den period då kunden upprättat fakturan och säljaren har godkänt densamma. Vid betalning i förskott eller a conto utan att faktura föreligger ska redovisningsskyldigheten inträda vid tidpunkten för betalning. En sådan situation kan föreligga om betalningar utgår löpande enligt särskild betalningsplan enligt ingånget avtal eller liknande överenskommelse. Även i sådana situationer föreligger emellertid ett faktureringskrav för säljaren enligt de föreslagna bestämmelserna, se vidare avsnitt 19.3.2 nedan. Om varken faktura har utfärdats eller betalning erlagts för leveransen eller tillhandahållandet ska enligt de föreslagna reglerna redovisning senast ske vid utgången av den andra kalendermånaden efter den månad under vilken leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna har skett. *LRF* har anfört att skattskyldigheten bör inträda när faktura senast borde ha utfärdats i stället för när leveransen har skett enligt 1 kap. 3 § första stycket ML i det fall en faktura inte har utfärdats eller har utfärdats

för sent. LRF menar att förslaget annars innebär att den skattskyldige måste göra rättelser i tidigare perioder. Bestämmelserna i 1 kap. 3 § ML reglerar tidpunkten för skattskyldighetens inträde. En förutsättning för att redovisningsskyldighet för mervärdesskatt ska föreligga är att skattskyldighet har inträtt. Bestämmelserna i 1 kap. 3 § ML reglerar inte när redovisning av mervärdesskatten ska ske. Denna reglering finns avseende de nu aktuella byggtjänsterna i 13 kap. 13 och 14 §§ ML. Enligt den föreslagna 13 kap. 14 § ML ska redovisning ske vid utfärdande av faktura. Redovisning ska dock senast ske för den redovisningsperiod som inträffar vid utgången av den andra kalendermånaden efter den månad under vilken leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna har skett. En rättelse i tidigare period som LRF befarar, torde inte bli nödvändig.

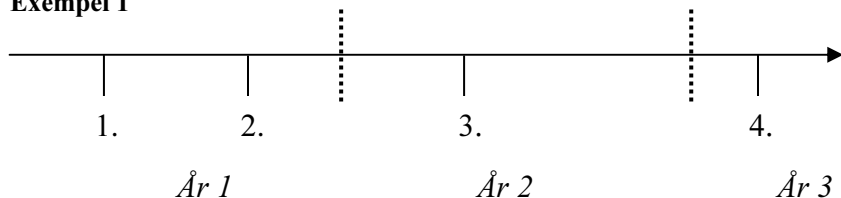
LRF har vidare anfört att som förslaget i promemorian är utformat kommer skillnaden mellan faktureringsmetoden och fakturadatummetoden att främst gälla redovisning av förskott eller a contobetaling. I avvaktan på en mer genomgripande förändring av redovisningsreglerna föreslår LRF att bestämmelsen i 13 kap. 14 § ML kompletteras med en bestämmelse om att förskott och a conto ska kunna redovisas även för den redovisningsperiod under vilken betalning gjorts eller tagits emot. LRF:s förslag innebär ett avsteg från de principer som de nya reglerna vilar på, nämligen en likformig hantering av redovisningen av mervärdesskatten på byggtjänster oberoende av vad som faktureras: krav på förskottsbetalning, betalning a conto för en delleverans eller betalning för en slutligt levererad vara eller tjänst. Genom införandet av en faktureringsskyldighet för bygg- och anläggningstjänster i kombination med huvudregeln att mervärdesskatt ska redovisas vid utfärdande av faktura bör en förenkling uppnås för de skattskyldiga. Regeringen stöder således inte LRF:s förslag. *Sveriges Byggindustrier* tillstryker införandet av en fakturadatummetod och anför att detta kommer att underlätta hanteringen betydligt. *Sveriges Byggindustrier* har emellertid vidare anfört att de föreslagna reglerna kommer att leda till att slutfaktura måste utfärdas och mervärdesskatten därmed redovisas senast två månader efter slutbesiktning och att detta i många fall strider mot god redovisningssed samt att det kan vara svårt att få fram ett underlag för fakturering inom denna tid. Samma förhållande kan enligt *Byggindustrierna* gälla egenregiarbeten. Regeringen vill därvid anföra följande. De föreslagna reglerna syftar till att frikoppla redovisningstidpunkten för mervärdesskatt från begreppet god redovisningssed eftersom en sådan koppling leder till att mervärdesskatten kan komma att redovisas vid olika tillfällen av köpare och säljare. Det är emellertid, som anförts ovan, en fördel för företagen om det inte blir alltför stora avvikelser mellan bokföringstidpunkter och tidpunkter för redovisning av mervärdesskatt. En sådan likformighet bör eftersträvas. Enligt regeringens uppfattning bör det dock finnas bestämda tidpunkter för redovisning av mervärdesskatt.

I lagrådsremissen har inte tagits med något förslag om genomförande av bestämmelsen om skattskyldighetens och redovisningsskyldighetens inträde vid successiva betalningar eller successiva avräkningar i artikel 64 i mervärdesskattedirektivet. Det bör dock övervägas om bestämmelsen ska genomföras i den svenska mervärdesskattelagen. Ett

genomförande av bestämmelsen i ML bör emellertid innebära att regeln ges ett generellt tillämpningsområde. Det bör därför inte ske inom ramen för detta lagstiftningsärende.

Bestämmelserna om fakturadatummetoden kan illustreras genom följande två exempel:

Exempel 1

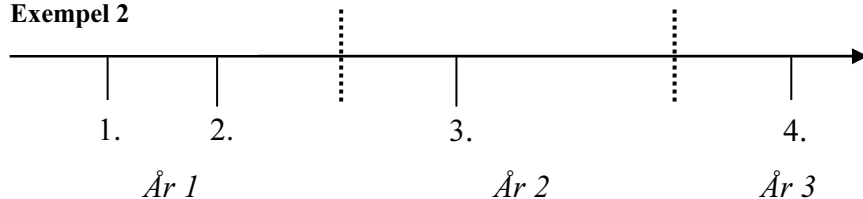


1. Avtal om byggtreprenad ingås i november år 1
2. Faktura på förskottsbetalning upprättas eller utfärdas och avsänds den 12 december år 1
3. Fakturan betalas i januari år 2
4. Hela bygget färdigt i maj år 3

Redovisning av mervärdesskatt hos den som är skattskyldig ska ske enligt följande.

- Skattskyldighet inträder när faktura har utfärdats, dvs. den 12 december år 1.
- Redovisningsskyldighet avseende det fakturerade förskottet inträder i perioden december år 1. Ingående mervärdesskatt redovisas av köparen när fakturan har tagits emot, om denne är skattskyldig för mervärdesskatt, för perioden december år 1.

Exempel 2



1. Avtal om byggtreprenad ingås i november år 1
2. Betalning av förskott utan faktura sker den 12 december år 1
3. Faktura utfärdas och avsänds den 15 april år 2
4. Hela bygget färdigt i maj år 3

Redovisning av mervärdesskatt hos den som är skattskyldig ska ske enligt följande.

- Skattskyldighet uppkommer vid mottagandet av förskottsbetalningen, dvs. den 12 december år 1.
- Redovisning av mervärdesskatten ska vid mottagandet av betalningen, dvs. i perioden december år 1.

Vid tillämpning av de nya reglerna om omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn får fakturadatummetoden följande betydelse för redovisningstidpunkten. Tidpunkten när säljaren utfärdar fakturan kommer att styra när mervärdesskatten ska redovisas av köparen. Om säljaren har fått betalt i förskott eller a conto innan faktura föreligger ska enligt fakturadatummetoden i 13 kap. 14 § ML mervärdesskatten redovisas för den redovisningsperiod under vilken betalningen har tagits emot av säljaren. Vid omvänd skattskyldighet innebär detta att redovisning av utgående skatt på förvärvet och redovisning av ingående skatt hos köparen (inom ramen för dennes avdragsrätt för mervärdesskatt) kommer att ske i samma period. Detta innebär att mervärdesskatten inte kommer att medföra någon likviditetspåverkan för

köparen. Se vidare i avsnitt 19.3.2 om faktureringskyldighet för förskott och a conton samt i avsnitt 20 om krav på faktura för avdrag vid omvänd skattskyldighet.

För bygg- och anläggningsarbeten som utförs *i egen regi* bör redovisning av mervärdesskatt på grund av uttaget ske för den redovisningsperiod under vilken fastigheten, eller en lägenhet som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt, har kunnat tas i bruk. Den senarelagda redovisningstidpunkten för byggnation i egen regi kan motiveras med att det vid egen regi-arbeten sker en beskattning på grundval av ett beskattningsunderlag som skiljer sig från sedvanlig ersättning vid fakturering av tjänster vid utåtriktad byggverksamhet. Det torde vara först vid byggets färdigställande som det mest tillförlitliga underlaget för skatteberäkning kan tas fram.

De ändringar som föreslås avseende tidpunkten för redovisning av mervärdesskatt kompletteras med en bestämmelse om att faktureringskyldighet föreligger vid omsättning av bygg- och anläggningstjänst oberoende av vem som köper tjänsten. Det föreslås att undantaget från faktureringskyldighet avseende förskottsbetalning eller a conto slopas. Vidare föreslås att faktura ska utfärdas senast den andra månaden efter den månad under vilken leveransen eller tillhandahållandet av varan eller tjänsten gjordes, se vidare avsnitt 19.3.2 nedan.

Tillämpningsområdet för fakturadatummetoden

Det föreslås här att fakturadatummetoden ska tillämpas vid omsättning av bygg- eller anläggningstjänster samt vid omsättning av byggmaterial och andra varor om leveransen av varorna har samband med bygg- eller anläggningstjänsten. Med bygg- och anläggningstjänst avses bland annat ny-, till- eller ombyggnad av fastighet, reparations- och underhållsarbeten, mark- och grundarbeten, bygginstallation och tillverkning och montering av prefabricerade byggnader eller byggnadsdelar. Ledning vid tolkningen av uttrycket bygg- och anläggningstjänst kan hämtas från tillämpningsområdet för omvänd skattskyldighet på byggområdet. Vid omvänd skattskyldighet omfattas sådana tillhandahållanden som ingår i byggverksamhet enligt Svensk standard för Näringsgrensindelning (SNI-koder). Det är emellertid inte ändamålsenligt att koppla tillämpningsområdet för fakturadatummetoden strikt till SNI-koderna. Fakturadatummetoden bör kunna få ett vidare tillämpningsområde med avseende på vilka tjänster som omfattas eftersom metoden ska tillämpas av en bredare krets skattskyldiga än den krets som ska tillämpa omvänd skattskyldighet på byggområdet. Fakturadatummetoden för redovisning av mervärdesskatten ska enligt förslaget tillämpas vid omsättning av bygg- eller anläggningstjänster oberoende av vem som är köpare.

Fakturadatummetoden i förhållande till faktureringsmetoden och kontantmetoden i ML

Den nya fakturadatummetoden innebär att mervärdesskatten ska redovisas i samband med att faktura utfärdas vid omsättning av bygg- eller anläggningstjänster. Denna tidpunkt torde i de flesta fall överensstäm

med den tidpunkt som bokföring av omsättningen sker eller borde ha skett enligt god redovisningssed vid tillämpning av huvudregeln för redovisning av mervärdesskatt, dvs. faktureringsmetoden, se 13 kap. 6 § ML. Vid betalning för bygg- eller anläggningstjänst i förskott eller a conto utan att någon faktura föreligger stadgas i de föreslagna bestämmelserna att redovisning ska ske för den period under vilken betalningen har tagits emot. Samma redovisningstidpunkt gäller för transaktioner utanför byggverksamheten när den skattskyldige tillämpar faktureringsmetoden (13 kap. 6 § p. 3 ML).

För den som tillämpar kontantmetoden (13 kap. 8 § ML) redovisas mervärdesskatt med utgångspunkt från när betalning tas emot eller när betalning utges för en vara eller en tjänst. För att undvika att en företagare som omsätter såväl bygg- och anläggningstjänster som andra varor eller tjänster ska behöva redovisa mervärdesskatt enligt två olika metoder, fakturadatummetoden för sina byggtjänster samt kontantmetoden (om denna metod varit möjlig att välja för den skattskyldige för den del av verksamheten som inte utgör byggverksamheten) föreslås att kontantmetoden ska tillämpas för hela verksamheten, inklusive byggdelen, när en sådan metod har tilldelats den skattskyldige. Detta innebär således att redovisning av utgående mervärdesskatt på omsättning av bygg- eller anläggningstjänster när den skattskyldige redovisar enligt kontantmetoden ska ske för den redovisningsperiod när betalning tas emot kontant eller på annat sätt kommer den skattskyldige till godo (jfr 13 kap. 8 § ML). I enlighet med vad *Skatteverket* anfört föreslås att en justering görs i avdragsbestämmelsen i 13 kap. 20 § ML så att det framgår att den som redovisar utgående mervärdesskatt enligt kontantmetoden därmed också kommer att redovisa sin ingående mervärdesskatt enligt den metoden.

Särskilt om redovisning av ingående mervärdesskatt

Den som förvärvar bygg- eller anläggning får dra av den ingående skatten på förvärvet i den period när redovisning av den utgående skatten ska ske enligt fakturadatummetoden i 13 kap. 14 § ML. På så sätt uppfylls kravet i EG-rätten på samtidighet vid redovisningen av ut- och ingående mervärdesskatt (jfr artikel 167 i mervärdesskattedirektivet). Vid redovisning av ingående skatt på en förskotts- eller a contobetalning bör beaktas att det i lagrådsremissen föreslås att dylika betalningar ska faktureras (jfr föreslagna ändringar i 11 kap. 3 § ML) samt att det föreslås ett förtydligande av kravet att avdragsrätten ska styrkas genom faktura även vid omvänd skattskyldighet. I det senare fallet föreslås att avsteg från detta krav kan medges om avdragsrätten kan styrkas genom annan tillgänglig dokumentation. Se vidare avsnitt 20.

Sammantaget innebär förslagen i denna del att valmöjligheten att redovisa mervärdesskatten i samband med färdigställandet av en byggnation i utåtriktad byggverksamhet slopas. Vid byggnation i egen regi föreslås att mervärdesskatt på uttaget ska redovisas i samband med att fastigheten eller lägenheten kan tas i bruk och inte som i dag två månader efter det att fastigheten har kunnat tas i bruk. Mervärdesskatten ska vid omsättning av bygg- eller anläggningstjänster redovisas när faktura har utfärdats (fakturadatummetod). Om faktura inte har utfärdats föreslås att

mervärdesskatten redovisas när betalning tas emot. Om varken faktura har utfärdats eller betalning tagits emot ska redovisning ske senast två månader efter månaden under vilken tjänsten tillhandahölls. Ändringarna föreslås i 13 kap. 13 och 14 §§ ML.

19.3.2 Faktureringskyldighet vid viss omsättning till privatpersoner samt vid förskott och a conton i bygg- och anläggningsverksamhet

Regeringens förslag: Bestämmelsen om faktureringskyldighet i mervärdesskattelagen (1994:200) ändras så att faktureringskyldighet även ska föreligga för omsättning av bygg- eller anläggningstjänster till personer som inte är näringsidkare. Faktureringskyldigheten ska också omfatta betalningar avseende förskott eller a conto vid omsättning av bygg- eller anläggningstjänster. Den tidigare regeln om undantag från faktureringskyldighet för sådana betalningar slopas. Faktura avseende bygg- och anläggningstjänster ska utfärdas senast vid utgången av den andra kalendermånaden efter den månad under vilken tillhandahållandet av tjänsterna eller leveransen av varorna har ägt rum.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft några invändningar mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Som framgått ovan föreslås i lagrådsremissen att en så kallad fakturadatummetod införs vid redovisning av mervärdesskatt i samband med omsättning av bygg- eller anläggnings-tjänster samt vid leverans av varor i samband med omsättning av sådana bygg- eller anläggningstjänster. Fakturadatummetoden bygger på att tidpunkten för redovisning av mervärdesskatt kopplas till den tidpunkt när faktura har utfärdats. För att redovisningsbestämmelsen ska få en generell tillämpning krävs att det föreligger en absolut skyldighet att utfärda en faktura oberoende av vem som är köpare samt att det föreligger en faktureringskyldighet även för förskott och a conton som erlaggs för bygg- och anläggningstjänster.

Enligt dagens bestämmelser omfattas inte omsättning till privatpersoner av faktureringskyldighet utom i två särskilda fall (11 kap. 1 § ML). Dessa gäller omsättning av nya transportmedel samt vid distansförsäljning. I lagrådsremissen föreslås att faktureringskyldighet även ska omfatta omsättning av bygg- eller anläggningstjänster till privatpersoner. Enligt artikel 221.1 i mervärdesskattedirektivet (artikel 22.3 a i sjätte direktivet) får medlemsstaterna ålägga beskattningsbara personer en skyldighet att utfärda faktura för andra leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster än som avses i artikel 220 i mervärdesskattedirektivet vilka dessa personer utför på medlemsstaternas territorium. För denna faktureringskyldighet får medlemsstaterna kräva färre skyldigheter än enligt huvudreglerna om fakturors innehåll (artikel 221 andra stycket mervärdesskattedirektivet).

En faktura som utställs till en privatperson kan inte utgöra något underlag för avdragsrätt. Fakturan kan emellertid få betydelse i andra

sammanhang, t.ex. vid styrkande av omkostnader i samband med försäljning av den fastighet som de fakturerade arbetena avser eller vid tvister avseende utförda arbeten. De uppgifter som blir aktuella på en faktura för sådana tjänster som omfattas av fakturadatummetoden är de uppgifter som följer av 11 kap. 8 § punkterna 1–3 och 5–11 ML. Dessa uppgifter är bland annat datum för utfärdande av fakturan, ett löpnummer på fakturan, säljarens registreringsnummer till mervärdesskatt, säljarens och köparens namn och adress, de omsatta varornas mängd och art eller tjänsternas omfattning och art, uppgift (i förekommande fall) om att köparen är skyldig att betala mervärdesskatten m.m. I lagrådsremissen föreslås inte att lägre krav ställs på de fakturor som utställs till privatpersoner enligt de föreslagna reglerna än vad som gäller vid omsättning mellan näringsidkare. Vissa förenklingsmöjligheter avseende fakturans innehåll finns dock redan i dag i lagen. Enligt bestämmelserna i 11 kap. 9 § ML får en förenklad faktura utfärdas om den är på mindre belopp eller om handelsbruk etc. gör det svårt att följa alla de krav på en faktura som anges i lagen. Denna regel kommer, på de villkor som anges i bestämmelsen, att kunna tillämpas när en faktura enligt de föreslagna reglerna utfärdas bl.a. till en privatperson.

Enligt artikel 220.4–5 i mervärdesskattedirektivet ska varje beskattningsbar person se till att faktura utfärdas vid förskottsbetalning av vara eller tjänst. I svensk rätt föreligger inte faktureringskyldighet för sådana betalningar förskott eller a conto som avses i 13 kap. 14 § ML (byggnads- och anläggningsentreprenad). Bestämmelsen i 11 kap. 2 § ML är i detta avseende inte förenlig med EG-rätten, vilken stadgar, som framgått ovan, att faktura ska utfärdas vid förskottsbetalning. Genom regeringens förslag i denna lagrådsremiss att slopa den uppskjutna redovisningstidpunkten för betalning i förskott eller a conto för bygg- eller anläggningsentreprenad bör undantaget från faktureringskyldigheten slopas i ML. Den nuvarande bestämmelsen är inte heller förenlig med den föreslagna fakturadatummetoden för redovisning som bygger på att redovisning ska ske när faktura utfärdas. Bestämmelsen i 11 kap. 3 § första stycket ML kommer efter ändringen att medföra att faktura alltid ska utfärdas vid krav på förskotts- eller a contobetalning, när omsättningen i verksamheten är skattepliktig.

Enligt artikel 222 i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna ålägga beskattningsbara personer som utför leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster på deras territorium en tidsfrist för utfärdande av fakturor. Regeringen föreslår att en sådan tidsfrist införs. Eftersom den nya fakturadatummetoden för redovisning av mervärdesskatt innebär att redovisningstidpunkten knyts till tidpunkten för utfärdande av faktura krävs en särskild regel som anger när sådan faktura ska utfärdas. Den föreslagna bestämmelsen innebär att en sådan faktura ska utfärdas senast vid utgången av den andra kalendermånaden efter den månad under vilken leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna har skett. Den föreslagna tidsfristen för utfärdande av faktura överensstämmer med den tidsfrist som föreslås för redovisningskyldighetens inträde i 13 kap. 14 § ML (jfr avsnitt 19.3.1 ovan).

De nya bestämmelserna om omvänd skattskyldighet som nämnts ovan kommer att innebära att det vid fakturering av bygg- och anläggnings-tjänster mellan byggföretag eller från annat företag än ett byggföretag till

ett företag som säljer vidare till ett byggföretag inte ska ske någon öppen fakturering av mervärdesskatt. Den faktura som upprättas kommer således inte att innehålla något mervärdesskattebelopp. Mervärdesskatten på byggtjänsten ska redovisas av köparen i dennes skattedeclaration eller i självdeklarationen om mervärdesskatten redovisas där (jfr 10 kap. 31 § SBL). Det begränsade tillämpningsområdet för omvänd skattskyldighet (avser endast omsättning mellan vissa näringsidkare) innebär att en betydande del av den omsättning som sker av bygg- och anläggningstjänster fortfarande kommer att faktureras med mervärdesskatt. De faktureringsregler som föreslås i denna lagrådsremiss omfattar såväl omsättning som omfattas av omvänd skattskyldighet som ”vanlig” omsättning där mervärdesskatt ska faktureras och betalas på sedvanligt vis. I avsnitt 20 nedan föreslås en justering av kraven på innehav av faktura vid avdrag för ingående mervärdesskatt när utgående mervärdesskatt redovisas av förvärvaren av varan eller tjänsten (omvänd skattskyldighet).

Sammantaget innebär förslagen i denna del att det införs en faktureringskyldighet för omsättning av bygg- och anläggningstjänster till privatpersoner. Ändringen görs i 11 kap. 1 § ML. Vidare införs en faktureringskyldighet för betalningar som erhålls i förskott eller a conto av den som omsätter bygg- eller anläggningstjänster. Ändringen föreslås i 11 kap. 3 § ML. Faktura för omsättning av bygg- eller anläggningstjänster ska utfärdas senast två månader efter den månad under vilken tjänsten tillhandahölls eller varorna levererades.

20 Krav på faktura för avdragsrätt vid omvänd skattskyldighet

20.1 Gällande rätt

20.1.1 Svensk rätt

På mervärdesskatteområdet spelar fakturan en viktig roll. Mervärdesskatt tas ut som en flerledsskatt vilket innebär att varje transaktion i produktions- och distributionskedjan omfattas av mervärdesskatt. För att varje transaktion ska kunna kontrolleras krävs i mervärdesskattesystemet att en faktura upprättas som bland annat visar vad transaktionen avser, vilket pris som avtalats samt vilken skatt som ska tas ut på transaktionen. Fakturan ligger till grund för avdragsrätten för mervärdesskatt. Faktureringskyldighet och kraven på vad en faktura ska innehålla framgår av 11 kap. mervärdesskattelagen (1994:200, ML). Faktureringskyldigheten omfattar varje näringsidkare när denne omsätter en skattepliktig vara eller tjänst till en annan näringsidkare eller när denne omsätter ett nytt transportmedel till en privatperson eller vid distansförsäljning av varor till köpare i andra EG-länder (11 kap. 1 § ML). Det är säljaren som ytterst är ansvarig för att faktura utfärdas. Enligt lagen kan fakturan utfärdas av säljaren, eller i säljarens namn för dennes räkning av köparen eller en tredje person.

En faktura ska även utfärdas vid s.k. omvänd skattskyldighet, dvs. i de fall köparen i stället för säljaren ska redovisa och betala mervärdesskatten på transaktionen. Detta följer av huvudregeln för faktureringskyldighet i 11 kap. 1 § ML. Även i dessa fall är det således säljaren som är ytterst ansvarig för att faktura utfärdas. Innehållet i fakturan regleras i 11 kap. 8 § ML. I punkt 11 i den bestämmelsen stadgas att det vid befrielse från skatt eller när köparen är skattskyldig för förvärvet det på fakturan ska ges en hänvisning till den bestämmelse i ML eller i sjätte direktivet, eller annan uppgift som anger att skattebefrielse eller omvänd skattskyldighet gäller för transaktionen. Vid förvärv som medför skattskyldighet för förvärvaren (omvänd skattskyldighet) utgörs den ingående mervärdesskatten av beloppet av den utgående skatten som den skattskyldige ska redovisa till staten (8 kap. 2 § andra stycket ML). För att rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt ska föreligga krävs att avdragsrätten kan styrkas (8 kap. 5 § ML). Vid förvärv av någon som är skattskyldig ska avdragsrätten styrkas genom faktura (8 kap. 17 § ML).

20.1.2 EG:s regler

Enligt artikel 220.1 i mervärdesskattedirektivet (artikel 22.3 a i sjätte direktivet) ska varje beskattningsbar person se till att en faktura utfärdas av honom själv, av förvärvaren eller, i hans namn och för hans räkning av en tredje person för leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som han gjort till en annan beskattningsbar person eller till en icke beskattningsbar juridisk person. Faktureringskyldigheten omfattar även omsättning där förvärvaren är betalningsskyldig för mervärdesskatten (omvänd skattskyldighet). Detta får anses följa av huvudregeln i artikel 220.1 i mervärdesskattedirektivet samt, såvitt avser gemenskapsinterna förvärv (GIF), nya transportmedel och punktskattepliktiga varor, av en uttrycklig regel i artikel 220.3 i mervärdesskattedirektivet (artikel 22.3 a första stycket i sjätte direktivet).

I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner ska han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala, dra av mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor eller tjänster som har levererats eller tillhandahållits till honom av en annan beskattningsbar person (artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet och artikel 17.2 a i sjätte direktivet). Denna avdragsbestämmelse omfattar även sådan mervärdesskatt som förvärvaren är skyldig att betala (omvänd skattskyldighet), jfr uttalandet av EG-domstolen i målet C-90/02 Gerhard Bockemühl p. 37 samt generaladvokatens yttrande i nämnde mål, p. 38.

För att få utöva sin avdragsrätt måste den beskattningsbara personen inneha en faktura som utfärdats i enlighet med kraven på en faktura i artiklarna 220–236 och artiklarna 238, 239 och 240 i mervärdesskattedirektivet (artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet samt artikel 18.1 i sjätte direktivet). Av artikel 178 c i mervärdesskattedirektivet (artikel 18.1 e i sjätte direktivet) framgår att det för avdrag avseende gemenskapsinterna förvärv av varor krävs att en faktura innehas av förvärvaren. Vidare stadgas att när en beskattningsbar person ska betala mervärdess-

skatt såsom förvärvare, ska han iaktta de regler som har fastställts av varje medlemsstat (artikel 178 f i mervärdesskattedirektivet (artikel 18.1 d i sjätte direktivet). Här föreligger således ett visst handlingsutrymme för medlemsstaterna. Bestämmelsen avser omvänd skattskyldighet t.ex. när omsättningen görs av en icke etablerad beskattningsbar person, vid förvärv av tjänster som omfattas av artikel 56 (upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrätter, patent etc., reklamtjänster, rådgivningstjänster, tjänster av jurister, revisorer, IT-tjänster, informationstjänster m. fl. tjänster) samt vid förvärv av förmedlingstjänster, transporttjänster i samband med gemenskapsintern varutransport m.fl. tjänster.

Fakturan ska bland annat innehålla den mervärdesskatt som ska betalas (artikel 226.10 i mervärdesskattedirektivet och artikel 22.3 b i sjätte direktivet). Vidare stadgas att det vid undantag från skatteplikt eller när förvärvaren är betalningsskyldig ska finnas en hänvisning till den tillämpliga bestämmelsen i mervärdesskattedirektivet eller till motsvarande nationella bestämmelse eller till en annan uppgift om att leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster är undantagna från skatteplikt eller föremål för förfarandet för omvänd betalningsskyldighet (artikel 226.11 i mervärdesskattedirektivet och artikel 22.3 b i sjätte direktivet). Bestämmelsen i artikel 226.11 i mervärdesskattedirektivet infördes i samband med antagandet av det s.k. faktureringsdirektivet (2001/115/EG).

I målet C-152/02 Terra Baubedarf-Handel GmbH slog EG-domstolen fast att två villkor ska vara uppfyllda för att avdrag enligt artikel 17.2 a i sjätte direktivet ska få göras. För det första ska rätt till avdrag föreligga med stöd av artikel 17.1 och 17.2 i sjätte direktivet (artikel 167 och 168 i mervärdesskattedirektivet) och för det andra ska villkoren i artikel 18.1 i sjätte direktivet (artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet) vara uppfyllda, dvs. att köparen innehar en faktura. Att bägge kraven ska vara uppfyllda framgår enligt domstolen av artikel 18.2 första stycket i sjätte direktivet (artikel 179 första stycket mervärdesskattedirektivet). Målet har kommenterats av Skatteverket i skrivelse 040923, dnr 130 565227-04/113.

20.2 Förslag till ändring

Regeringens förslag: Mervärdesskattelagen (1994:200) förtydligas så att det framgår att den som förvärvar en vara eller en tjänst för vilken den som köper varan eller tjänsten är skattskyldig (s.k. omvänd skattskyldighet) också ska styrka sin avdragsrätt genom faktura. Om det finns särskilda skäl får i vissa fall avsteg medges från detta krav om köparen kan styrka avdragsrätten med annan tillgänglig information. Detta gäller dock inte vid avdrag i samband med redovisning av gemenskapsinternt förvärv av vara.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Av de remissinstanser som har yttrat sig över förslaget tillstyrker *Skatteverket*, *Ekobrottsmyndigheten*, *Verket för näringslivsutveckling (NUTEK)*, *Riksbyggen*, *Sveriges advokatsamfund* och *Sveriges Byggindustrier* förslaget i promemorian. *FAR SRS* och

Näringslivets Skattedelegation (till vars yttrande *Fastighetsägarna Sverige, Svenska Bankföreningen, Stockholms Handelskammare* och *Svenskt Näringsliv* ansluter sig) anser att reglerna är för strikta och att de inte följer EG-domstolens utslag i målet C-90/02 Gerhard Bockemühl.

Skälen för regeringens förslag: Ett centralt krav för att avdrag för ingående mervärdesskatt ska medges är att köparen innehar en faktura som uppfyller mervärdesskattelagens krav. Fakturan utgör beviset på att ett förvärv har gjorts och innehåller den information som är nödvändig för att transaktionen ska kunna kontrolleras av skatteverket. I artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet (artikel 18.1 a i sjätte direktivet) sägs att för att få utöva sin avdragsrätt måste den beskattningsbara personen inneha en faktura som utfärdats i enlighet med kraven på en faktura i artiklarna 220–236 och artiklarna 238, 239 och 240 i mervärdesskattedirektivet. Av artikel 178 f i mervärdesskattedirektivet (artikel 18.1 d i sjätte direktivet) framgår att en beskattningsbar person, när han ska betala mervärdesskatt som förvärvare vid tillämpning av artiklarna 194–197 och artikel 199, ska iakttä de regler som har fastställts av varje medlemsstat. Bestämmelsen erbjuder således ett visst handlingsutrymme för medlemsstaterna.

I EG-målet C-152/02 Terra Baubedarf-Handel GmbH framgår, som sagts ovan, att två krav ska vara uppfyllda för att avdrag ska få göras, dels ska rätt till avdrag föreligga, dels ska den som yrkar avdraget inneha en faktura.

I svensk rätt och enligt EG-rätten kan omvänd skattskyldighet bli aktuell vid en rad olika transaktioner. Bland annat ska omvänd skattskyldighet tillämpas vid omsättning av vissa tjänster när säljaren och köparen är etablerade i olika EU-länder (artikel 196 i mervärdesskattedirektivet samt 1 kap. 2 § första stycket 2 och 3 ML) samt vid leverans av el och gas i vissa fall (artikel 195 i mervärdesskattedirektivet och 1 kap. 2 § första stycket 3 ML). Omvänd skattskyldighet får vidare enligt EG-rätten införas vid omsättning som görs av en person som inte är etablerad i det land i vilket omsättningen ska beskattas (artikel 194 i mervärdesskattedirektivet). En sådan ordning tillämpas i Sverige för utländska företagare som omsätter varor och tjänster här i landet om förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt i Sverige (1 kap. 2 § första stycket 4 b ML). Omvänd skattskyldighet kan i dessa fall tillämpas även om förvärvaren bedriver s.k. blandad verksamhet (såväl skattepliktig som skattefri verksamhet), jfr prop. 2001/02:28 s. 33. Omvänd skattskyldighet får också enligt EG-rätten införas vid omsättning av vissa varor och tjänster vid vilken risken för skatteflykt och skatteundandragande bedömts som särskilt stor. Ett sådant område är byggområdet (jfr direktiv 2006/69/EEG som inför artikel 199 i mervärdesskattedirektivet). I svensk rätt trädde en sådan omvänd skattskyldighet i kraft för byggsektorn den 1 juli 2007 (prop. 2005/06:130, SFS 2006:1031 och 2006:1293).

Även om det är förvärvaren som ska betala mervärdesskatten vid omvänd skattskyldighet är säljaren fortfarande den som är faktureringskyldig enligt 11 kap. 1 § ML. Fakturan är, som framhållits ovan, det underlag som i mervärdesskattesystemet krävs för att en köpare ska kunna visa att avdragsrätt föreligger. Fakturan används också för att kontrollera att utgående mervärdesskatt redovisats på ett korrekt sätt. Vid omvänd skattskyldighet blir fakturan viktig för att förvärvaren ska kunna

beräkna den utgående mervärdesskatten som denne är betalningsskyldig för. Fakturan beskriver bland annat vilken vara eller tjänst som har levererats och priset på transaktionen. Genom dessa uppgifter får förvärvaren ett underlag för att avgöra om transaktionen ska beläggas med mervärdesskatt samt vilken skattesats som är aktuell.

I EG-målet C-90/02 Gerhard Bockemühl behandlades avdragsrätt för mervärdesskatt i samband med omvänd skattskyldighet. Målet handlar om herr Bockemühl som bedrev ett byggföretag i Tyskland. Bockemühl hade förvärvat arbetskraft från ett annat EU-land. Beskattning av dessa tjänster, vilka omfattades av artikel 9.2 e i sjätte direktivet (artikel 56 i mervärdesskattedirektivet), skulle ske genom omvänd skattskyldighet. Hänskjutande domstol frågade EG-domstolen om avdragsrätten vid omvänd skattskyldighet endast kan utövas om förvärvaren innehar en faktura som uppfyller direktivets krav på innehållet i en faktura och, om så är fallet, vilken information som krävs på fakturan och vad som sker med avdragsrätten om en sådan obligatorisk uppgift saknas på fakturan.

EG-domstolen slog fast att artikel 18.1 a i sjätte direktivet (artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet) och 18.1 d i sjätte direktivet (artikel 178 f i mervärdesskattedirektivet) ska tolkas så att det endast är artikel 18.1 d (artikel 178 f) som ska tillämpas vid sådan omvänd betalningsskyldighet som den som avses i det aktuella målet. Detta innebär att den skattskyldige inte ska behöva inneha en faktura som uppfyller kraven i artikel 22.3 i sjätte direktivet som framgår av artikel 18.1 a (artikel 178 a). Han behöver endast uppfylla de krav som den enskilda medlemsstaten har ställt upp i enlighet med valmöjligheten för medlemsstaterna som föreligger enligt artikel 18.1 d i sjätte direktivet (artikel 178 f), se punkt 47 i domen. Domstolen uttalar emellertid att även om medlemsstaterna enligt artikel 18.1 d i sjätte direktivet (artikel 178 f) har rätt att själva ange de formella krav som ska gälla för att en skattskyldig ska få utöva sin avdragsrätt i de fall omvänd skattskyldighet ska tillämpas, får dessa krav inte innebära att det blir praktiskt omöjligt eller för komplicerat att utöva avdragsrätten. De krav som ställs får inte övergå vad som är absolut nödvändigt för att en korrekt tillämpning av omvänd skattskyldighet ska kunna styrkas. Om skatteförvaltningen genom befintlig information har tillräckliga uppgifter för att konstatera att den skattskyldige i sin egenskap av förvärvare är skattskyldig för förvärvet kan man inte ställa ytterligare villkor vilka skulle kunna innebära att avdragsrätten inte kan göras gällande. Domstolen slår således fast att skatteförvaltningen inte kan kräva att förvärvaren, utöver den information som ligger till grund för beräkningen av den utgående skatten, dessutom innehar en faktura som uppfyller kraven i artikel 22.3 i sjätte direktivet (artikel 226 i mervärdesskattedirektivet) för att få utöva sin avdragsrätt. Ett sådant krav skulle kunna innebära att den skattskyldige inte skulle kunna utöva sin avdragsrätt.

Vid tolkningen av domen måste erinras om att saken gällde ett gränsöverskridande förvärv mellan säljare och köpare i två olika EG-länder. För transaktionen mellan parterna hade en faktura utfärdats, denna uppfyllde emellertid enligt skattemyndigheten inte lagens krav. Vidare bör erinras om att det sedan sakomständigheterna inträffade i målet reglerna om faktureringskyldighet har ändrats i mervärdesskattedirektivet genom rådets direktiv 2001/115/EG. Av de nu gällande faktur-

reringsreglerna framgår att en faktura bland annat ska innehålla en uppgift om att omvänd betalningsskyldighet gäller (artikel 226.11 i mervärdesskattedirektivet). Domen torde inte kunna uppfattas så att det generellt sett inte kan ställas något krav på att faktura ska innehas överhuvud taget för att avdragsrätt ska kunna medges hos den som redovisar mervärdesskatt vid omvänd skattskyldighet. Eftersom det föreligger en skyldighet för säljaren att tillse att faktura utfärdas enligt artikel 220 i mervärdesskattedirektivet är det rimligt och logiskt att det som huvudregel ska krävas att köparen innehar denna för att få utöva sin avdragsrätt.

Domen torde dock kunna tolkas så att om det finns särskilda skäl bör det tillåtas att avdrag medges på ett underlag som inte exakt uppfyller lagens krav på fakturans innehåll eller att avdrag kan medges trots att en faktura saknas helt och hållet. Detta bör gälla under förutsättning att avdragsrätten kan styrkas med stöd av uppgifter i annan tillgänglig dokumentation, t.ex. ett avtal mellan parterna, eller om den uteblivna eller felaktiga uppgiften inte har någon avgörande betydelse för skattekontrollen. Ett sådant tillfälle kan vara då redovisningsskyldighet föreligger vid betalning i förskott eller a conto för bygg- eller anläggningstjänst, trots att faktura inte har utfärdats, enligt de i denna lagrådsremiss föreslagna bestämmelserna i 13 kap. 14 § ML. Ett annat fall då särskilda skäl kan finnas och kravet på fullödig faktura enligt ML:s regler därmed bör kunna efterges är vid gränsöverskridande fakturering. En faktura som avsänds från en annan medlemsstat kan, genom att ha utfärdats enligt det landets regler, i vissa fall komma i konflikt med de svenska bestämmelserna om fakturans innehåll. I sådana fall bör fakturan ändå kunna accepteras som underlag för avdragsrätt hos förvärvaren om den innehåller information som kan anses tillräcklig för att styrka avdragsrätten eller om det finns annan tillgänglig information som tillsammans med uppgifterna i fakturan kan styrka att rätt till avdrag föreligger hos förvärvaren. Vid omvänd skattskyldighet bör det eftersträvas att avdrag för ingående mervärdesskatt kan göras i samma redovisningsperiod som den period under vilken redovisning av den utgående mervärdesskatten ska ske. På så vis undviks att redovisning av mervärdesskatt får en likviditetspåverkande effekt för företagen.

Vid gemenskapsinterna förvärv av varor är det uttryckligen reglerat i mervärdesskattedirektivet att den beskattningsbara personen för att få utöva sin rätt till avdrag bland annat ska inneha en faktura som utfärdats i enlighet med artiklarna 220–236 i mervärdesskattedirektivet (artikel 178 c i mervärdesskattedirektivet). Det kan därför inte anses vara förenligt med EG-rätten att i dessa fall tillåta att en faktura enligt ML inte behöver föreligga för att avdrag ska kunna medges vid redovisning av ett gemenskapsinternt förvärv av vara. Det föreslagna undantaget ska därför inte tillämpas på denna slags förvärv. Regeringen delar av skäl som anförts ovan inte remissynpunkterna från *FAR SRS* och *Näringslivets Skattedelegation* avseende tolkningen av ovannämnda EG-mål. Följande kan tilläggas. Det framgår av mervärdesskattedirektivet att den enskilda medlemsstaten får ställa upp krav som ska gälla vid omvänd skattskyldighet. Genom att i lagtexten ange att avsteg kan medges från kravet på faktura vid omvänd skattskyldighet om avdragsrätten kan styrkas genom annan tillgänglig dokumentation kan det inte anses som

att Sverige uppställer något krav som går utöver vad som får anses tillåtligt enligt EG-rätten.

Sammanfattningsvis innebär ändringarna som föreslås att det i lagen blir tydligt att avdragsrätten ska styrkas med en faktura även i sådana fall då den som är skattskyldig är förvärvaren av en vara eller tjänst, s.k. omvänd skattskyldighet. Detta blir en naturlig följd av att det föreligger faktureringskyldighet för näringsidkare som omsätter en vara eller en tjänst till andra näringsidkare (11 kap. 1 § ML). Om det finns särskilda skäl får avsteg medges från kravet på faktura utom i samband med redovisning av mervärdesskatt vid gemenskapsinterna förvärv. Enligt EG-rätten får medlemsstaterna själva bestämma vilka krav på dokumentationen m.m. som ska ställas vid omvänd skattskyldighet (artikel 178 f i mervärdesskattedirektivet). Enligt artikel 178 c i mervärdesskattedirektivet ska dock faktura innehas av förvärvaren vid ett gemenskapsinternt förvärv för att denne ska få utöva sin avdragsrätt. Förslagen innebär ändringar i 8 kap. 17 § ML.

21 Frihet från skatt vid återimport av vara m.m.

21.1 Bakgrund och problembeskrivning

Skeppsbron skatt AB har i en anhållan om lagändring (dnr Fi 2005/4893) anfört att 2 kap. 5 § lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. inte överensstämmer med artikel 143 e i mervärdesskattedirektivet (artikel 14.1 e i sjätte direktivet). Bestämmelsen reglerar frihet från skatt när gemenskapsvaror återinförs från tredje land. Enligt Skeppsbron skatt har villkoret i den svenska bestämmelsen att varan tidigare ska ha förts ut från Sverige inte någon motsvarighet i bestämmelsen i mervärdesskattedirektivet. Det kan vidare konstateras att bestämmelsen saknar det krav på identitet mellan den som först exporterar och den som sedan importerar som föreligger enligt direktivet. Bestämmelsen saknar också en motsvarighet till kravet i direktivet att varorna ska omfattas av tullbefrielse. Därutöver har vissa tänkbara skatteundrandragandesituationer identifierats vilka bör förhindras.

21.2 Gällande rätt

21.2.1 Svensk rätt

Enligt 2 kap. 5 § första stycket lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. ska frihet från skatt medges för gemenskapsvaror som efter att ha förts ut från Sverige till tredje land återinförs till landet utan att ha bearbetats under tiden de varit utförda från Sverige. Genom bestämmelsen har artikel 14.1 e i sjätte direktivet (artikel 143 e i mervärdesskattedirektivet) genomförts i svensk rätt. Exempel på situationer där regeln tillämpas är när varor tillfälligt exporterar för en utställning, när varor returneras för att ett köp återgår eller när varor återinförs av en privatperson efter en vistelse i tredje land. Med gemenskapsvaror avses varor som har sitt ursprung inom gemenskapen

eller som har satts i fri omsättning inom gemenskapen, trots att varorna genom den tidigare utförseln förlorat sin status som gemenskapsvaror. I bestämmelsens andra stycke anges att om Tullverket har medgett befrielse från skatt eller återbetalning av skatt i samband med tidigare utförsel medges frihet från skatt endast om den skatt betalas för vilken befrielse eller återbetalning erhållits.

Skattefriheten för återimport överensstämmer nära med reglerna om returtullfrihet, vilka återfinns i artiklarna 185–187 i tullkodex. Vissa skillnader föreligger dock mellan vad som krävs för skattefrihet vid återimport och för returtullfrihet. Till skillnad från vad som gäller för skattefrihet vid återimport kan returtullfrihet även beviljas för varor som tidigare har förts ut från ett annat EG-land än Sverige. Å andra sidan uppställs det för returtullfrihet ett krav på att varorna ska återinföras till EG och övergå till fri omsättning inom tre år från det att de fördes ut från EG. Denna treårsgräns kan under vissa förhållanden förlängas av Tullverket. När det gäller skattefrihet för återimport uppställs däremot inte någon sådan treårsgräns.

För varor som har bearbetats under tiden de varit utförda från gemenskapen finns särskilda regler i 7 kap. 9 och 11 §§ mervärdesskattelagen (1994:200, ML). Vid återimport av gemenskapsvaror som har reparerats i ett land utanför EG utgörs enligt 7 kap. 11 § ML beskattningsunderlaget av ersättningen för reparationen samt tull och statliga avgifter som tas ut med anledning av importen.

21.2.2 EG-rätt

Enligt artikel 143 e i mervärdesskattedirektivet (artikel 14.1 e i sjätte direktivet) ska medlemsstaterna från skatteplikt undanta återimport av varor, i samma skick som det i vilket de exporterades, som görs av den person som exporterat dem, när varorna åtnjuter tullbefrielse. Med import avses enligt artikel 30 i mervärdesskattedirektivet (artikel 7 i sjätte direktivet) införsel i gemenskapen av varor som inte är i fri omsättning i den mening som avses i artikel 24 i fördraget. Med export avses att varorna levereras till en plats utanför EG. Med återimport av varor avses situationer där varor som tidigare har förts ut från gemenskapen importeras tillbaka till ett land inom gemenskapen. Något krav på att återimporten ska ske till samma land som varorna fördes ut från kan inte utläsas ur direktivet. Av artikel 145 i mervärdesskattedirektivet (artikel 14.2 i sjätte direktivet) framgår att kommissionen vid behov och så snart som möjligt ska lämna förslag till rådet i syfte att precisera tillämpningsområdet för undantagen i bl.a. artikel 143. Till dess att sådana bestämmelser träder i kraft får medlemsstaterna behålla gällande nationella bestämmelser. Medlemsstaterna får anpassa sina nationella bestämmelser för att minimera snedvridning av konkurrensen och särskilt för att förhindra utebliven beskattning eller dubbelbeskattning i gemenskapen. Det har ännu inte fastställts några bestämmelser för precisering av tillämpningsområdet för nu aktuellt undantag. Av EG domstolens dom i målet C-249/84 Venceslas Profant framgår dock att även om medlemsstaterna får behålla sina tidigare regler måste dessa iaktta de gränser som slås fast av de EG-regler som de

syftar till att genomföra. Medlemsstaterna har således inte en full frihet att behålla vilka regler som helst utan de måste observera det grundläggande syftet med harmonisering av mervärdesskattereglerna som sådana och i synnerhet för att främja fri rörlighet av personer och varor och för att förhindra dubbelbeskattning.

Av artikel 88 i mervärdesskattedirektivet (artikel 11 B i sjätte direktivet) framgår att när varor som tillfälligt har exporterats ut ur gemenskapen återimporteras efter att utanför gemenskapen ha genomgått reparation, bearbetning eller anpassning eller ha blivit istandsatta eller omarbetade, ska medlemsstaterna vidta åtgärder för att se till att de framställda varorna för mervärdesskatteändamål behandlas på samma sätt som om den nämnda behandlingen av dem hade skett inom deras territorium.

21.3 Förslag till ändring

Regeringens förslag: Frihet från skatt vid återinförsel ska gälla även när varorna har förts ut ur EG från ett annat EG-land än Sverige. För att skattefrihet ska medges måste varorna föras in till Sverige av samma person som tidigare förde ut varorna från EG och varorna måste omfattas av tullbefrielse vid införseln i Sverige. Frihet från skatt medges inte om den tidigare utförseln av varorna har medfört en rätt till återbetalning av skatt eller om varorna annars inte har blivit belagda med skatt på grund av den tidigare utförseln. Beror återinförseln på att ett köp har gått åter och förs varorna in i landet av säljaren eller överlämnas de till säljaren i omedelbar anslutning till återinförseln ska dock skattefrihet gälla vid återinförseln oavsett om återbetalning beviljats eller om varorna annars inte har blivit belagda med skatt på grund av utförseln.

Om den tidigare exporten av varorna har medfört en rätt till återbetalning av mervärdesskatt eller om varorna annars inte har blivit belagda med mervärdesskatt på grund av den tidigare exporten utgörs beskattningsunderlaget även av varornas värde när de exporterades.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Skatteverket, FAR SRS, Näringslivets Skattedelegation* (till vars yttrande *Fastighetsägarna Sverige, Svenska Bankföreningen, Stockholms Handelskammare* och *Svenskt Näringsliv* ansluter sig) och *Sveriges advokatsamfund* tillstyrker förslaget. *Tullverket* välkomnar de föreslagna ändringarna av reglerna för debitering av mervärdesskatt vid återimport. Tullverket anför att det mot bakgrund av de specifika omständigheter som anges i 2 kap. 5 § fjärde stycket lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. är av stor betydelse att kunna konstatera att varorna verkligen går tillbaka till säljaren. För att åstadkomma detta behöver bestämmelserna bli svårare att kringgå och samtidigt enklare att tillämpa. Tullverket föreslår därför att fjärde stycket får följande lydelse. ”Vad som anges i tredje stycket gäller dock inte om ett köp har gått åter och varorna återinförs av säljaren”.

Skälen för regeringens förslag: Genom bestämmelsen i 2 kap. 5 § lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. har artikel 14.1 e i sjätte direktivet (nu artikel 143 e i mervärdesskattedirektivet) genomförts i svensk rätt.

Som framgår av redogörelsen för gällande rätt ovan uppställs i den svenska bestämmelsen som ett villkor för att återimporten ska vara skattefri att utförelsen till tredje land ska ha skett från Sverige. Det krav som finns i svensk rätt på att varorna ska ha förts ut från samma land som de återinförs till uppställs inte i EG-rätten. Det svenska kravet skulle i vissa fall kunna leda till att samma varor belastas med mervärdesskatt två gånger. Som exempel kan nämnas att varor köps i Storbritannien av en i Sverige bosatt person. Varorna förs därefter ut ur gemenskapen från Storbritannien till USA varefter de förs direkt till Sverige. Mervärdesskatt betalas vid inköpet i Storbritannien och någon återbetalning sker inte när varorna sedan förs ut ur gemenskapen. Såsom den nuvarande bestämmelsen är utformad kan mervärdesskatt utkrävas även vid importen till Sverige. Den svenska bestämmelsen bör därför anpassas till direktivet så att skattefrihet gäller även om varorna tidigare har förts ut från ett annat EG-land.

Som vidare framgår av redogörelsen för gällande rätt ovan saknar den svenska bestämmelsen motsvarigheter till de i artikel 143 e i mervärdesskattedirektivet föreliggande villkoren att det ska föreligga identitet mellan den som först för ut varorna från gemenskapen och den som sedan återimporterar dem samt att varorna ska åtnjuta tullbefrielse. Sådana villkor förelåg däremot i föregångarna till den nuvarande lagen, förordningen (1973:1015) om frihet från införselavgift samt lagen (1987:1066) om frihet från skatt eller avgift vid införsel. Det framgår inte av förarbetena till den nuvarande bestämmelsen varför dessa villkor har slopats (SOU 1994:89 s. 269 samt prop. 1994/95:34 s. 177). Det anges att bestämmelsens första och andra stycken i huvudsak motsvarar innehållet i lagen (1987:1066) om frihet från skatt eller avgift vid införsel. Det bedöms dock nu lämpligt att den svenska bestämmelsen härvidlag anpassas till EG-rätten och att dessa villkor därmed återinförs. Kravet på att varorna ska omfattas av tullbefrielse bör, för att öka tydligheten, kopplas till reglerna om returvaror i tullkodex, artiklarna 185–187. Enligt dessa regler kan returtullfrihet beviljas för gemenskapsvaror som efter export från EG:s tullområde återinförs till detta område i samma skick som när de exporterades och övergår till fri omsättning inom en tid av tre år. Treårsfristen för returtullfrihet kan under vissa förhållanden förlängas av Tullverket. När varor som är tullfria enligt tulltaxan återimporteras blir frågan om returtullfrihet inte aktuell. För att möjliggöra skattefri återimport även beträffande sådana varor föreslås att de ska behandlas som om de varit tullbelagda.

Enligt det nuvarande andra stycket i 2 kap. 5 § lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. gäller att om Tullverket har medgett befrielse från skatt eller återbetalning av skatt i samband med tidigare utförelse medges frihet från skatt enligt första stycket endast om den skatt betalas för vilken befrielse eller återbetalning erhållits. Formuleringen, som torde syfta till att förhindra att varor som återimporteras helt undgår beskattning, har stöd i artikel 145 i mervärdesskattedirektivet. Den nuvarande formuleringen omfattar dock inte samtliga situationer där

varor inte blivit belagda med skatt i samband med utförseln från landet. Detta kan få till följd att varor som inte har blivit belagda med skatt på grund av att de förts ut från landet ändå kan bli befriade från skatt vid återimporten. En mer generell lydelse föreslås därför som omfattar samtliga situationer där utförseln av varorna har medfört en rätt till återbetalning eller att varorna inte har blivit belagda med skatt. De återbetalningssituationer som avses är framför allt situationer när turister köper varor inom EG för att sedan föra ut dem till tredje land. I dag kan turisten få återbetalning av mervärdesskatten antingen i samband med att han lämnar EG eller därefter. De situationer som avses där varorna på grund av utförseln inte blivit belagda med skatt är bl.a. de övriga export-situationer som omnämns i 5 kap. 9 § ML. Den avgörande frågan bör således vara om varorna på grund av utförseln inte har blivit belagda med skatt. Om ett företag för ut egna varor för en utställning och sedan återinför varorna ska således skattefrihet föreligga. Under sådana förhållanden har det inte skett någon omsättning i samband med exporten vilket innebär att beskattning inte skulle ha skett även om varorna inte förts ut. Beror återinförseln på att ett köp har gått åter och förs varorna in i landet av säljaren eller överlämnas de till säljaren i omedelbar anslutning till återinförseln bör dock skattefrihet gälla vid återinförseln oavsett om återbetalning beviljats eller om varorna annars inte har blivit belagda med skatt på grund av utförseln. Med återgång av köp avses här alla situationer där en vara återgår till den säljare vars omsättning inte blev belastad med skatt på grund av exporten. Exempel på sådana situationer är när ett köp hävs eller när köparen säljer tillbaka varan till säljaren. *Tullverket* har anfört att det aktuella undantaget, på grund av kontrollsvårigheter, bör begränsas till situationer där varan förs in av säljaren. Regeringen gör emellertid bedömningen att eftersom det – för att skattefrihet vid återimport skall föreligga – föreslås att det ska föreligga identitet mellan den som förde ut varan och den som sedermera för in densamma, kan ett sådant krav bli begränsande. Regeln skulle då inte kunna tillämpas i de fall varan har förts ut av köparen. Regeringen anser därför att den lydelse som föreslogs i promemorian bör kvarstå.

Möjligheten för den skattskyldige att betala skatt han medgetts befrielse för eller fått återbetald i samband med den tidigare exporten för att denne därigenom ska kunna föra in varor skattefritt föreslås slopas. Det får anses lämpligare att regeln utformas på så sätt att någon rätt till skattefri återinförsel inte föreligger i sådana situationer.

Även 7 kap. 11 § ML bör ändras på så sätt att regeln tar hänsyn till sådana situationer där mervärdesskatt inte tas ut eller kan återbetalas med anledning av att varor exporteras i samband med att de inhandlas. Detta bör ske genom att även varornas värde vid exporten medräknas i beskattningsunderlaget under sådana förhållanden. Detta värde är i normalfallet detsamma som varornas inköpspris, dvs. det värde som mervärdesskatten skulle ha beräknats på om varorna inte hade exporterats.

22 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Regeringens förslag: Lagändringarna ska träda i kraft den 1 januari 2008. Äldre föreskrifter ska fortfarande gälla i fråga om mervärdesskatt för vilken skattskyldighet har inträtt före ikraftträdandet. Vissa övergångsbestämmelser införs.

De äldre föreskrifterna om uttagsbeskattning i 2 kap. 2 § 2 och 5 § första stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200, ML) ska dock inte tillämpas till den del de innebär

– att med uttag av vara förstås att den som är skattskyldig överlåter en vara till någon annan mot ersättning som understiger ett värde beräknat enligt 7 kap. 3 § 2 a och sådan nedsättning inte är marknadsmässigt betingad, eller

– att med uttag av tjänst förstås att den skattskyldige utför, låter utföra eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst åt sig själv eller sin personal för privat ändamål eller för annat rörelsefrämmande ändamål, om tjänsten tillhandahålls mot ersättning som understiger ett värde beräknat enligt 7 kap. 3 § 2 b och sådan nedsättning inte är marknadsmässigt betingad.

I fråga om ny-, till- eller ombyggnad av en lägenhet som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt tillämpas de nya föreskrifterna i 2 kap. 7 och 8 §§ på byggprojekt som påbörjas efter ikraftträdandet.

De nya föreskrifterna i 13 kap. 13 § ML tillämpas på byggprojekt som påbörjas efter ikraftträdandet. De nya föreskrifterna i 13 kap. 14 och 20 §§ ML tillämpas för fakturor som utfärdas eller förskotts- eller a contobetalningar som mottas respektive erläggs efter ikraftträdandet. Om faktura utfärdas före ikraftträdandet men betalning sker efter ikraftträdandet av de nya reglerna, ska skatt- och redovisningsskyldighet inträda vid betalningen. Bestämmelserna i 13 kap. 27 och 28 §§ ML samt 10 kap. 32 § skattebetalningslagen (1997:483) ska tillämpas på leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som sker efter ikraftträdandet, eller, om någon leverans eller tillhandahållande inte har skett, på fakturor som utfärdats efter ikraftträdandet.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: FAR SRS, Fastighetsägarna Sverige, Näringslivets Skattedelegation och Sveriges Byggindustrier anför att det är rimligt att de nya bestämmelserna om tidpunkten för redovisning av mervärdesskatt på bygg- och anläggningstjänster ska tillämpas på entreprenader som påbörjas efter den 1 januari 2008 och inte som föreslagits omfatta redan pågående arbeten. Detta skulle enligt dessa remissinstanser underlätta för företagen och förhindra att förutsättningarna för tidigare ingångna avtal rubbas genom att mervärdesskatten debiteras tidigare än vad som avtalats mellan parterna. Skatteverket anför avseende de nya bestämmelserna om redovisning av mervärdesskatt på byggtjänster att situationer kan förekomma när förskotts- eller en a contofaktura ställs ut före årsskiftet, men betalning erhålls först efter

årsskiftet. Enligt Skatteverket är det en fördel om skatt- och redovisningsskyldighet i en sådan situation inträder vid betalningen.

Skälen för regeringens förslag: Enligt mervärdesskattedirektivet ska medlemsstaterna senast fr.o.m. den 1 januari 2008 införa definitionen av begreppet marknadsvärde i sin nationella lagstiftning (se avsnitt 6.1). De föreslagna bestämmelserna i 1 kap. 9 § mervärdesskattelagen (1994:200, ML) bör därför träda i kraft det datumet. De ändrade bestämmelserna om uttag av varor och tjänster i allmänhet, som i huvudsak innebär en nödvändig anpassning till motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet, bör träda i kraft så fort som möjligt. Detsamma gäller bestämmelserna som rör omvärdering av beskattningsunderlaget. De nämnda bestämmelserna bör därför träda i kraft den 1 januari 2008. Även övriga ändringar som föreslås i lagrådsremissen bör träda i kraft det datumet. När det gäller förslaget om uttag av vissa tjänster på fastighetsområdet måste Finansdepartementet samråda med mervärdesskattekommittén. Avsikten är att sådant samråd ska kunna ske innan ikraftträdandet den 1 januari 2008.

Övergångsbestämmelser behövs. Vid ändringar i mervärdesskattelagen brukar regelmässigt tas in en övergångsbestämmelse med den innebörden att lagändringen inte påverkar mervärdesskatten för sådan omsättning där skattskyldighet redan har inträtt före ikraftträdandet, dvs. när vara har levererats eller tjänst har tillhandahållits eller när kontant betalning har mottagits, jfr. 1 kap. 3 § ML. En särskild övergångsbestämmelse föreslås med denna innebörd. Som utgångspunkt bör således gälla att de nya reglerna ska tillämpas i fråga om mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt efter ikraftträdandet. Med andra ord bör äldre regler fortfarande gälla i fråga om mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet. Vissa undantag härifrån bör emellertid göras.

De äldre reglerna om uttag av varor och uttag av tjänster i allmänhet bör inte tillämpas till den del de avviker från reglerna om uttag i mervärdesskattedirektivet. Som framgår av avsnitt 5.1.3–4 avviker äldre regler från direktivet till den del de innebär att uttag föreligger vid omsättning av vara eller tjänst som sker mot ersättning som understiger inköpsvärdet eller självkostnadspriset för varan respektive kostnaden för att utföra tjänsten.

När det gäller uttag av vissa tjänster på fastighetsområdet bör de äldre reglerna tillämpas på byggprojekt som påbörjats före ikraftträdandet om projekten innefattar ny-, till- eller ombyggnad. Det bör därför införas en övergångsbestämmelse som innebär att i fråga om ny-, till- eller ombyggnad av lägenhet som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt ska de nya föreskrifterna i 2 kap. 7 och 8 §§ ML tillämpas på byggprojekt som påbörjas efter ikraftträdandet. Härigenom kan undvikas såväl att de gamla som de nya reglerna blir tillämpliga på ett och samma byggprojekt. En fördel med en sådan lösning är att byggföretagen slipper att beräkna nedlagda kostnader respektive utfört arbete för ett byggprojekt utifrån datumet för ikraftträdande. En annan fördel är att kalkylerna för pågående projekt inte påverkas av de nya reglerna.

Beträffande de föreslagna ändringarna avseende tidpunkten för redovisning av omsättning av byggarbeten m.m. föreslås särskilda övergångsbestämmelser. Bygg- och anläggningsentreprenader pågår ofta under längre tid. Särskilda övergångsbestämmelser krävs för att reglerna när de

nya redovisningsreglerna ska börja tillämpas vid pågående byggprojekt som inte avslutas före ikraftträdandet av de nya bestämmelserna. Nuvarande bestämmelser i 13 kap. 14 § ML innebär att parterna i ett avtal om en bygg- eller anläggningsentreprenad i princip kan avtala om när mervärdesskatten ska debiteras på utfärdade förskotts- eller a conto-fakturor. Bestämmelsen är utformad så att det är tillåtet att skjuta upp redovisningstidpunkten men det är inte krav enligt lagen att så sker. Det förekommer att mervärdesskatt på betalningar för byggtjänsterna faktureras löpande under byggtiden trots möjligheten i lagen att skjuta upp redovisningen av skatten. De nya bestämmelserna i 13 kap. 14 § ML som föreslås innebär att mervärdesskatten enligt huvudregeln ska redovisas löpande vid tidpunkten för utfärdande av faktura. Den föreslagna övergångsbestämmelsen innebär att de nya reglerna ska tillämpas för fakturor som utfärdas eller för betalningar i förskott eller a conto som uppbärs efter ikraftträdandet. *Skatteverket* har föreslagit att en övergångsbestämmelse införs som innebär att skatt- och redovisningsskyldighet bör inträda vid betalningstillfället, om faktura har utfärdats före ikraftträdandet av de nya reglerna, men betalning sker efter ikraftträdandet. Regeringen delar Skatteverkets uppfattning. För att tydliggöra tidpunkten för skattskyldighetens och redovisningsskyldighetens inträde i sådana situationer föreslås en övergångsbestämmelse med den innebörden. Beträffande synpunkterna från *FAR SRS, Fastighetsägarna Sverige, Näringslivets Skattedelegation* och *Sveriges Byggindustrier* om att de nya reglerna bör tillämpas på entreprenader som påbörjas efter ikraftträdandet kan anföras följande. Det är svårt att ange vilka kriterier som ska gälla för att en entreprenad ska anses påbörjad. Förenklingsskäl vid övergången till det nya redovisningssystemet talar därför för att de nya reglerna bör omfatta fakturor som utfärdas efter ikraftträdandet. Vid en avvägning mellan alternativet att de nya reglerna ska tillämpas på entreprenader som påbörjas efter ikraftträdandet och det alternativ som föreslogs i promemorian anser således regeringen att tillämpningsproblemen kan förväntas bli större med den förra modellen varför promemorians förslag bör följas. Vid byggnation i egen regi ska enligt de föreslagna bestämmelserna i 13 kap. 13 § ML redovisningsskyldigheten inträda när fastigheten eller lägenheten har kunnat tas i bruk. Enligt de föreslagna övergångsbestämmelserna ska de nya föreskrifterna gälla för byggprojekt som påbörjas efter ikraftträdandet. I dessa fall bör tillämpningsproblemen inte bli lika stora som vid utåtriktad byggverksamhet eftersom det i dessa fall rör sig om en uttagsbeskattning som görs av den som bygger i egen regi och som sker vid tidpunkten för färdigställandet av byggarbetena.

Vidare föreslås en särskild övergångsbestämmelse som avser den föreslagna bestämmelsen om skattskyldighet för felaktigt debiterad mervärdesskatt i 1 kap. 2 § ML. Enligt den föreslagna övergångsbestämmelsen ska de nya föreskrifterna tillämpas på leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som äger rum efter ikraftträdandet. Om faktura eller liknande handling har utfärdats utan att det har skett någon bakomliggande leverans eller tillhandahållande (skentransaktioner) ska de nya föreskrifterna gälla om fakturan har utfärdats efter ikraftträdandet. Motsvarande övergångsbestämmelse föreslås för den föreslagna lagändringen i 10 kap. 32 § skattebetalningslagen (1997:483).

23 Statsfinansiella och andra effekter

Sammanfattning

Lagrådsremissen innehåller en rad olika förslag om ändringar i mervärdesskattelagen (1994:200) med flera lagar. De flesta av ändringarna torde få liten eller ingen betydelse alls för statens intäkter av mervärdesskatt. Många är också av sådan karaktär att det inte varit möjligt att i siffror uppskatta effekter för staten. Den största enskilda statsfinansiella effekten ger förslaget om tidigareläggning av redovisning av mervärdesskatt vid omsättning av bygg- eller anläggningstjänster (avsnitt 19). Denna effekt, som består av räntevinster för staten, har beräknats till ca 400 miljoner kronor. Vidare torde medel till staten genereras genom införandet av den särskilda konkurrensregeln för offentlig sektor i mervärdesskattelagen (avsnitt 11). De statsfinansiella effekterna och effekter för företagen av detta förslag och övriga förslag i lagrådsremissen redovisas närmare nedan.

Förslagen kommer enligt vad *Skattverket* anför i sitt remissvar på promemorian att leda till ökade kostnader för information. Enligt verket kommer dessa att uppgå till ca 550 000 kr. För bilaga till skattedeklarationen uppgår enligt verket kostnaden till ca 100 000 kr/bilaga. *Länsrätten i Stockholms län* har i sitt remissvar anfört att genomförandet av nya bestämmelser som tidigare saknats i svensk rätt leder till ökad målmängd och därmed ökade kostnader för de allmänna förvaltningsdomstolarna, vilket enligt *Länsrätten* kräver resursförstärkningar. Beträffande denna synpunkt kan följande anföras. De ändringar som föreslås i lagrådsremissen utgör till övervägande del ytterligare anpassningar av lagstiftningen till EG-rätten inklusive förtydliganden av lagtexten som undanröjer tidigare tveksamheter avseende lagstiftningens överensstämmelse med EG-rätten. Detta i sig bör minska antalet mål i förvaltningsdomstolarna. Den s.k. fakturadatummetoden som här föreslås för redovisning av mervärdesskatt på bygg- och anläggningstjänster utgör en metod för redovisning med tydliga tidpunkter för redovisning av ut- och ingående mervärdesskatt. Metoden välkomnas av bland annat Sveriges Byggindustrier som i sitt remissvar anför att metoden kommer att leda till att hanteringen förenklas för byggföretagen (se vidare avsnitt 19.3). Regeringen anser att den ökade mängd mål som *Länsrätten i Stockholms län* befarar kommer att bli en följd av regeringens förslag måste ställas mot den minskning av mål som de förtydliganden av lagstiftningen torde leda till.

Regeringen anser att eventuella merkostnader för *Skatteverket* och förvaltningsdomstolarna får hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

Felaktigt mervärdesskattebelopp på faktura (avsnitt 4)

Genom att de föreslagna bestämmelserna kommer att ge staten rätt att kräva att en felaktigt debiterad mervärdesskatt ska inbetalas till staten kan förslaget medföra en viss ökning av statens mervärdesskatteintäkter. Denna effekt kan svårigen uppskattas i siffror. Bestämmelsen ska i första hand ha en preventiv effekt och kombineras med en rättelsemöjlighet för den skattskyldige, vilket torde leda till att statens ökade intäkter till följd av förslaget endast blir mycket marginella. För företagen torde regeln innebära en viss skärpning i förhållande till dagens situation. Ett företag kommer inte att kunna begära en rättelse av felaktigt debiterad mervärdesskatt utan att samtidigt utfärda en kreditnota till sin kund.

Uttag av vissa tjänster på fastighetsområdet (avsnitt 5)

Effekter för staten

En utvidgad uttagsbeskattning inom fastighetsområdet är positiv för statsfinanserna. Byggarbeten på lägenheter som innehas med hyresrätt och bostadsrätt och som utgör tillgångar i rörelse sker dock av ett begränsat antal företag och i relativt begränsad omfattning. Förslaget i denna del bör därför medföra en ringa positiv statsfinansiell effekt.

Konsekvenser för små och medelstora företag

De föreslagna bestämmelserna om uttagsbeskattning inom fastighetsområdet är inte direkt riktade mot små och medelstora företag utan gäller samtliga företag med aktuell typ av byggverksamhet. Två grupper av företag kommer att påverkas av förslaget. Det gäller dels företag som redan har avdragsrätt i en viss del av sin verksamhet, vilka kommer att få avdragsrätt även för den del av verksamheten som avser byggarbeten i egen regi på hyres- och bostadsrätter, dels företag som enbart bedriver byggande i egen regi avseende hyres- och bostadsrätter och därför idag inte har någon avdragsrätt.

För den förstnämnda gruppen innebär förslaget en administrativ förenkling eftersom någon fördelning av ingående skatt till avdragsgill respektive icke avdragsgill verksamhetsgren inte behöver göras. Vissa av företagen i den gruppen torde redan omfattas av skyldigheten att uttagsbeskatta arbeten som utförs på egna fastigheter, vilket medför att någon omställning av rutinerna för redovisning av uttagsbeskattningen inte blir nödvändig.

För byggföretag som enbart bebygger t.ex. bostadsrätter, men inte fastigheter i egen regi för försäljning, innebär förslaget att de kommer att omfattas av skyldigheten att redovisa mervärdesskatt på motsvarande sätt som byggföretag som bygger fastigheter i egen regi. Dessa företag måste således registrera sig för mervärdesskatt.

I Skatteverkets kontrollverksamhet har konstaterats att såväl den förstnämnda som den sistnämnda gruppen av företag förekommer. Det

har inte gått att beräkna antalet företag i respektive grupp. När det gäller den sistnämnda gruppen (företag som enbart bebygger bostadsrätter i egen regi) har Skatteverket funnit att det förekommer företag som är felaktigt registrerade för mervärdesskatt och som i en inte försumbar omfattning felaktigt gör avdrag för ingående skatt trots att avdragsrätt inte föreligger.

Sammantaget bedöms förslaget om uttagsbeskattning inom fastighetsområdet vara positivt för berörda företag. För den grupp företag som för närvarande har avdragsrätt innebär förslaget förenkling och därmed en minskad administrativ börda. Den grupp företag som i dag inte omfattas av uttagsbeskattning måste hädanefter anmäla sig för registrering hos Skatteverket och redovisa mervärdesskatt. Den börda det innebär uppvägs dock av att den felaktiga redovisningen av skatten kan förväntas minska.

Definition av begreppet marknadsvärde (avsnitt 6)

Se avsnitt 7 nedan.

Mervärdesskatt vid under- och överpristransaktioner (avsnitt 7)

Effekter för staten

Genom förslaget till ändring av 2 kap. 2 och 5 §§ ML begränsas utrymmet för att behandla vissa förfoganden som beskattningsbara uttag av vara respektive tjänst. Vid överlåtelse av vara eller tillhandahållande av tjänst kommer beskattningsbara uttag som en följd av de föreslagna reglerna att föreligga endast i de fall överlåtelsen eller tillhandahållandet sker utan ersättning. En överlåtelse av vara eller ett tillhandahållande av tjänst som sker mot en ersättning som understiger varans inköpsvärde eller självkostnadspris eller kostnaden för att tillhandahålla tjänsten kommer inte längre att utgöra beskattningsbart uttag. Denna ändring, som i och för sig kan förväntas leda till minskade intäkter av mervärdesskatt för staten, uppvägs i vart fall delvis av de nya bestämmelser som föreslås i 7 kap. 3 a § ML. I den paragrafen införs bestämmelser som syftar till att motverka bortfall av utgående skatt genom att skattskyldiga genomför underpristransaktioner. Bestämmelserna innebär att beskattningsunderlaget under vissa förutsättningar ska beräknas med utgångspunkt i marknadsvärdet i stället för den ersättning som tas ut för en vara eller tjänst, beskattningsunderlaget omvärderas följaktligen. Jämfört med de hittillsvarande bestämmelserna om uttag är dock tillämpningsområdet för bestämmelsen om omvärdering mer begränsat eftersom den förutsätter dels att köparen har en begränsad avdragsrätt eller återbetalningsrätt, dels att det finns något av vissa angivna band mellan säljaren och köparen. Vid tillämpning av 7 kap. 3 a § ML ska dock omvärderingen vid underpristransaktioner ske till ett i de flesta fall högre värde, marknadsvärdet, än vad som varit fallet vid tillämpning av reglerna uttag, varvid beskattningsunderlaget utgjorts av varans inköpsvärde eller självkostnadspris eller kostnaden för att tillhandahålla tjänsten. De samlade statsfinansiella effekterna av de

nämnda ändringarna är oklara, möjligen kan de ge upphov till vissa negativa effekter.

I 7 kap. 3 b och 3 c §§ ML införs bestämmelser som innebär att omvärdering av beskattningsunderlaget kan ske till marknadsvärdet i ytterligare två olika fall. Bestämmelserna har ingen motsvarighet i gällande regler i mervärdesskattelagen. De syftar till att motverka att förbundna parter genom under- eller överprissättning av transaktioner ökar rätten till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt hos en säljare som inte har full avdrags- eller återbetalningsrätt. Dessa paragrafer har, liksom 7 kap. 3 a § ML, preventiv karaktär och som sådana kan de få vissa positiva statsfinansiella effekter.

Effekter för små och medelstora företag

Förslaget till ändring av 2 kap. 2 och 5 §§ ML innebär att underprissatta omsättningar av varor och tjänster inte längre behandlas som beskattningsbara uttag av vara respektive tjänst. De i 7 kap. 3 a § ML föreslagna bestämmelserna om omvärdering av beskattningsunderlaget medför dock att underpristransaktioner kan beskattas till ett högre värde än den ersättning som ett säljande företag tagit ut av sin kund. Företagens prissättning kan i beskattningsunderlagshänseende följaktligen alltför ofta komma att sättas i fråga. Jämfört med de hittillsvarande bestämmelserna om uttag är dock tillämpningsområdet för den nämnda bestämmelsen om omvärdering mer begränsat. I 7 kap. 3 b och 3 c §§ ML införs ytterligare bestämmelser om omvärdering av beskattningsunderlaget. De nämnda bestämmelserna gäller generellt och är således inte enbart riktade mot små och medelstora företag. Ändringsförslagen i dessa delar utgör i huvudsak tekniska ändringar som inte torde påverka företagets administration och kostnader för hantering av mervärdesskatten eller i övrigt medföra konsekvenser för företagen.

Gemenskapsinternt förvärv av nytt transportmedel – uttrycket stadigvarande användning (avsnitt 8)

Ändringen är endast avsedd att öka överensstämmelsen mellan 2 a kap. 3 § första stycket 1 ML och artikel 2.1 b ii i mervärdesskattedirektivet (artikel 28a.1 b i sjätte direktivet). Förslaget får inte några statsfinansiella konsekvenser.

Kommuns vidareuthyrning av fastighet till annan myndighet – justering av 3 kap. 3 § ML (avsnitt 9)

Den föreslagna ändringen innebär att en fastighetsägare ges rätt till frivillig skattskyldighet när den fastighet denne hyr ut vidareuthyrs både i det fallet när mellanledet utgörs av en näringsidkare och när mellanledet utgörs av en kommun, dvs. skillnaden mellan kommuns vidareuthyrning till kommun och någon annan hyresgästs vidareuthyrning till en kommun undanröjs. Den utvidgade möjligheten till frivillig skattskyldighet kan medföra viss minskning av statens intäkter.

Definition av "samlarföremål" i 3 kap. 23 § ML (avsnitt 10)

Begreppet samlarföremål i 3 kap. 23 § ML föreslås ändras för att uppnå en ökad harmonisering med motsvarande begrepp i artikel 135.1 e i mervärdesskattedirektivet. Förslaget torde inte medföra några statsfinansiella konsekvenser.

Införandet av en konkurrensregel avseende verksamhet i offentligrättsliga organ (avsnitt 11)

Bestämmelsen, som avser att befrämja konkurrensneutralitet mellan verksamhet som bedrivs i offentlig regi och verksamhet som bedrivs i privat regi torde medföra ökade intäkter för staten. Verksamhet som bedrivs av offentligrättsliga organ; stat, kommun och statligt affärsverk, är idag befriade från mervärdesskatt på omsättning som görs som ett led i myndighetsutövning eller i samband med denna. Om sådan verksamhet bedrivs också av andra än offentliga organ i konkurrens med dessa kan regeln leda till att sådan omsättning hos det offentliga organet ska beläggas med mervärdesskatt. Eftersom staten i dag kompenserar stat och kommun för sådan mervärdesskatt som inte kan dras av inom ramen för mervärdesskattesystemet, t.ex. mervärdesskatt som är hänförlig till undantagen myndighetsutövning, se lag (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting samt förordning (2002:831) om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt, kommer den mervärdesskatt som kan tas ut med stöd av den nya bestämmelsen att medföra en nettointäkt för staten.

För privata företag kommer bestämmelsen att innebära ökade möjligheter att konkurrera med det offentliga på lika villkor.

Export av vissa personbilar och motorcyklar (avsnitt 12)

Den föreslagna förändringen av regelverket vid export av tillfälligt registrerade bilar och motorcyklar innebär att möjligheterna till skatteundandragande minskar vilket kan leda till ökade skatteintäkter. Lagändringen påverkar inte villkoren för skattebefrielse i samband med den lagenliga omsättning av fordon som sker i dag till turister bosatta i land utanför EG.

Export av varor vid hämtköp (avsnitt 13)

Ändringen är endast avsedd att göra 5 kap. 9 § första stycket 3 ML mer förenlig med den bakomliggande bestämmelsen i artikel 146.1 b i mervärdesskattedirektivet (artikel 15.2 i sjätte direktivet). Förslaget medför inte några statsfinansiella konsekvenser.

Slopas avdragsbegränsning i viss verksamhet på kulturområdet (avsnitt 14)

Regeringen föreslår att avdragsbegränsningsregeln i 8 kap. 13 a § ML avseende teatrar och andra jämförliga institutioner slopas. Förslaget om slopad avdragsbegränsning innebär en minskning av statens mervärdes-

skatteinkomster från nämnda verksamheter i samma storleksordning. Eftersom de aktuella teatrarnas och de andra jämförbara institutionernas ekonomiska situation därmed förbättras kan staten kompensera sig för de förlorade mervärdesskatteinkomsterna genom en minskning av bidragen.

Enligt en enkätundersökning som Svensk Scenkonst, på uppdrag av Mervärdesskattesatsutredningen, skickade ut till samtliga medlemmar under 2005 uppgick ej avdragen ingående mervärdesskatt till i genomsnitt 55 miljoner kr per år under åren 1998-2004. Regeringen gav den 21 december 2006 Statens kulturråd i uppdrag att anpassa bidragen till institutioner och organisationer inom teater, dans och musikområdet så att effekterna av förändringarna i avdragsrätten för mervärdesskatt till följd av Regeringsrättens dom den 26 juni 2006 (RÅ 2006 ref. 47) neutraliserades.

Anpassningen av de framtida bidragen genomfördes med hjälp av en beräkningsmodell framtagen av en revisionsbyrå baserad på underlag från samtliga berörda institutioner. Det framtida årliga ekonomiska utrymmet till följd av förändringar i avdragsrätten beräknades för Statens kulturråds bidrag till ca 39 miljoner kronor. Kulturdepartementet har även gett ett uppdrag till revisionsbyrån att beräkna den framtida ekonomiska effekten för de nationella institutioner som får anslag direkt av regeringen. Den uppskattade årliga effekten för dessa institutioner, Riksteatern, Svenska Rikskonserter, Dansens hus och Drottningholms slottsteater är 12,2 miljoner kronor.

Vinstmarginalbeskattning i samband med omsättning av nya transportmedel (avsnitt 15)

Det har inte varit möjligt att få fram uppgifter om i vilken omfattning vinstmarginalbeskattning har tillämpats på nya transportmedel som har förvärvats genom ett gemenskapsinternt förvärv. Det föreligger därmed inte någon möjlighet att uppskatta i vilken mån de föreslagna åtgärderna medför positiva effekter för stadsbudgeten.

Rätt till återbetalning vid omsättning av finansiella tjänster till person etablerad utanför EU (avsnitt 16)

Ändringen som innebär att rätten till återbetalning vidgas kan innebära utökade kostnader för staten. Dessa är dock svåra att beräkna.

Justering av reglerna om återbetalning av mervärdesskatt till diplomater m.fl. (avsnitt 17)

Ändringen i 10 kap. 8 § ML är avsedd att förtydliga att rätten till återbetalning enligt 10 kap. 7 § första stycket 1-8 ML endast föreligger om den sammanlagda ersättningen per faktura uppgår till minst 1 000 kronor. Vidare införs en beloppsbegränsning på så sätt att rätt till återbetalning enligt 10 kap. 7 § första stycket 9-10 ML endast föreligger om det sammanlagda beloppet per faktura uppgår till högst 200 kronor. Förslaget medför positiva effekter för staten bland annat genom att ad-

ministrationsen minskar. Dessa torde dock inte vara av sådan omfattning att de leder till några märkbara statsfinansiella konsekvenser.

Innehållet i kreditnota (avsnitt 18)

Förslaget torde inte medföra några statsfinansiella konsekvenser. För företagen innebär förslaget en förenklad hantering vilket i sin tur leder till minskade administrativa kostnader.

Redovisning av mervärdesskatt vid omsättning av bygg- och anläggnings-tjänster (avsnitt 19)

De föreslagna reglerna innebär att mervärdesskatt på bygg- och anläggningstjänster samt varor som levereras i samband med tillhandahållande av sådana tjänster ska redovisas löpande i takt med att faktura för dessa varor och tjänster utfärdas. Det införs en uttrycklig skyldighet att fakturera uppburna förskott eller a conton. Dagens bestämmelser innebär att mervärdesskatt på förskotts- eller a contobetalingar vid bygg- eller anläggningstjänster får redovisas först för den redovisningsperiod som infaller två månader efter det att slutbesiktning eller någon annan jämförlig åtgärd vidtagits. Den uppskjutna redovisningstidpunkten för mervärdesskatt vid byggentreprenader medför i dag en positiv effekt för framför allt beställare av byggentreprenader som saknar avdragsrätt för mervärdesskatt, t.ex. bostadsföretag. Den positiva effekten består i räntevinster genom att företagen inte behöver finansiera mervärdesskatten under byggtiden utan först i samband med slutbesiktning eller färdigställande av byggnationen. En negativ effekt med nuvarande system är att underentreprenörer kan tvingas redovisa mervärdesskatt till staten på sina tjänster innan de mottagit betalning från beställaren. Denna effekt kommer delvis att försvinna genom den nya ordningen med omvänd skattskyldighet för byggtjänster som trädde i kraft den 1 juli 2007 (prop. 2005/06:130). För statens del innebär nuvarande ordning med uppskjuten redovisningstidpunkt för mervärdesskatt på detta område att staten förlorar på grund av ökade räntekostnader.

Effekter för byggföretag och beställare av byggtjänster

De företag som i första hand kommer att vidkännas ökade finansieringskostnader till följd av tidigareläggningen av mervärdesskatteredovisningen av byggtjänster är beställarna av sådana tjänster i de fall de saknar avdragsrätt för mervärdesskatt. Dessa företag kommer att erhålla fakturor med mervärdesskatt löpande under byggtiden. Inom denna kategori faller t.ex. företag som bygger bostäder. Eftersom bostadshyra är undantagen från mervärdesskatt har dessa företag inte rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt på kostnader för verksamheten och mervärdesskatten blir därmed en kostnad i verksamheten. En uppskattning av vad denna tidigareläggning av mervärdesskatteredovisningen skulle kosta företagen i form av ökade finansieringskostnader är svår att göra. Faktorer som påverkar beräkningen är bland annat ränteläget, alternativkostnad, genomsnittlig byggtid och faktureringsfrekvens av-

seende förskott och a conton. Sveriges Byggindustrier har i sitt remissvar på promemorian anfört att ett slopande av den särskilda redovisningsregeln i 13 kap. 14 § ML skulle öka produktionskostnaden med 1,92 % och hyran för en trerumslägenhet därmed stiga med ca 142 kr/månad. Beräkningen har gjorts utifrån en förväntad räntesats på 8 %. SABO har i sitt remissvar hänvisat till tidigare remissvar på Mervärdesskatteutredningens förslag (2002:74) om slopandet av den särskilda byggredovisningsregeln och anfört motsvarande kostnadsökning som Sveriges Byggindustrier pekar på. Sedan Mervärdesskatteutredningen lade fram sitt förslag har regler om omvänd skattskyldighet på byggområdet införts. Bestämmelserna innebär att beställaren av byggtjänster kommer att redovisa mervärdesskatten istället för den som tillhandahåller tjänsten (se vidare prop. 2005/06:130 samt avsnitt 19.3 ovan.) om beställaren är ett byggföretag eller ett företag som i sin tur omsätter en byggtjänst till ett byggföretag. Omvänd skattskyldighet kommer att dämpa effekterna av att den särskilda redovisningsregeln på byggområdet slopas något. Mervärdesskatten kommer inte att påverka köparens finansieringskostnader eftersom det vid omvänd skattskyldighet är köparen som redovisar utgående mervärdesskatt på förvärvet samtidigt som han gör avdrag för samma belopp i form av ingående mervärdesskatt i samma period. Omvänd skattskyldighet kan emellertid inte tillämpas när förvärvaren t.ex. är ett bostadsföretag eller en kommun som beställer bostadslägenheter. I detta sista led i en byggtreprenad kommer således mervärdesskatt att debiteras av säljaren i vanlig ordning. Vidare bör uppmärksammas att de föreslagna bestämmelserna kan få betydelse för den som avser att ansöka om frivillig skattskyldighet för uthyrning av lokaler med där uthyrning inte påbörjats på grund av att byggnationen ännu pågår. Enligt 9 kap. 2 § första stycket ML kan den som har för avsikt att hyra ut en fastighet för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet ansöka om att få bli registrerad för mervärdesskatt under ett uppbyggnadsskede. För detta krävs bland annat att det finns särskilda skäl. Enligt prop. 1999/2000:82 bör med särskilda skäl främst avses att fastighetsägaren får finansiera en avsevärd ingående skatt under en längre tid. Genom registrering under ett uppbyggnadsskede kan, på vissa villkor, avdrag göras för ingående mervärdesskatt på kostnader för ny, till-, eller ombyggnad av fastigheten under tiden byggnationen pågår.

För företag som har avdragsrätt för ingående mervärdesskatt torde de föreslagna ändringarna endast marginellt komma att påverka finansieringskostnaderna. Avdragsrätten inträder med de föreslagna reglerna vid samma tidpunkt som redovisning av utgående mervärdesskatt ska ske på transaktionen. Enligt förslaget ska redovisningstidpunkten kopplas till tidpunkten för utfärdande av fakturan. Ett företag som redovisar överskjutande ingående mervärdesskatt vid redovisningen av mervärdesskatt har rätt att få en återbetalning av denna skatt av staten. Om företaget redovisar mervärdesskatt i en skattedeklaration är det tidsfristen för inlämnande av deklaration samt Skatteverkets hanteringstid för deklarationen som avgör hur snabbt skattebeloppet kan återbetalas till företaget. Återbetalning av mervärdesskatt ska ske skyndsamt.

För byggföretag som enligt förslaget ska fakturera mervärdesskatten tidigare än idag kommer förslaget att medföra en positiv effekt genom att

företagen löpande får in mervärdesskatt på det man fakturerar. Denna summa kan företaget disponera fram till dess den ska betalas in till staten. Genom regeringens aviserade förslag i vårpropositionen 2006/07:100 att förlänga redovisningsperioden för mervärdesskatt för företag med en omsättning som uppgår till högst 40 miljoner kronor per år från en månad till tre månader kommer tiden som dessa pengar kan disponeras att förlängas. Denna effekt kommer emellertid endast att uppstå för de byggföretag som inte tillämpar den nya ordningen med omvänd skattskyldighet som gäller från 1 juli 2007. Vidare kommer de föreslagna ändringarna att innebära att kapitalrisken och kapitalbindningen för installationsföretagen inom byggsektorn, som ofta har rollen som underentreprenörer, minskar då dessa företag annars bär risken om generalentreprenören går i konkurs efter det att a conto-fakturor utan debitering av mervärdesskatt skickats till generalentreprenören. Underentreprenören kan med nuvarande regler tvingas att betala in mervärdesskatt som han inte har erhållit från generalentreprenören.

Effekter för staten

Staten kommer med de föreslagna reglerna att erhålla intäkter från mervärdesskatten tidigare än med dagens regler. Detta leder till en kassamässig effekt som innebär en likvidmässig förbättring för staten av engångskaraktär men som även får bestående effekter. Mervärdesskatten på byggtjänster kommer genom förslaget att inflyta successivt under byggtiden och innebär alltså successiva inbetalningar av skattemedel för staten. Detta medför ökade ränteinkomster för statskassan, vilka beräknas uppgå till ca 400 miljoner kronor år 2008. Förutom bygginvesteringarnas storlek och nivån för statslåneräntan beror omfattningen på antalet månader för vilken staten kan tillgodogöra sig ränta för tidigare mervärdesskatteinbetalningar. Ytterligare en positiv effekt för staten är att den risk för förlust av skattemedel som finns med en uppskjuten redovisning av mervärdesskatten på byggområdet genom att företag inom byggsektorn riskerar att gå i konkurs innan mervärdesskatten redovisats, minskar.

Krav på faktura för avdragsrätt vid omvänd skattskyldighet (avsnitt 20)

Förslaget torde inte medföra några statsfinansiella konsekvenser. Genom förslaget blir lagen tydligare vilket generellt sett gynnar såväl företagen som tillämpande myndigheter och domstolar.

Frihet från skatt vid återimport av vara m.m. (avsnitt 21)

De föreslagna förändringarna innebär att även återinförsel av varor som förts ut från ett annat EG-land blir skattebefriad men samtidigt att möjligheterna till skatteundandragande minskas. Några uppgifter på omfattningen av återinförsel av varor som har förts ut från annat EG-land eller skatteundandraganden på grund av återinförsel har inte gått att få fram. Det föreligger därför inte någon möjlighet att uppskatta vilken

effekt de föreslagna åtgärderna har för stadsbudgeten men denna effekt bör sannolikt vara positiv.

24 Författningskommentar

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

1 kap.

1 §

I paragrafen görs ett tillägg i form av ett nytt stycke om att mervärdesskatt som har angivits på en faktura eller liknande handling också ska betalas till staten även om beloppet inte utgör mervärdesskatt enligt mervärdesskattelagen. Så kan vara fallet om mervärdesskatt debiterats felaktigt på grund av att omsättningen inte varit skattepliktig eller om mervärdesskatt tagits ut med ett för högt belopp på grund av att fel skattesats har tillämpats. En sådan felaktigt debiterad mervärdesskatt ska, trots att den inte utgör mervärdesskatt enligt lagen, ändå betalas in till staten. Bestämmelsen utgör en anpassning av lagen till artikel 203 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG).

Paragrafen har behandlats i avsnitt 4.3.

2 e §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 203 i mervärdesskattedirektivet (artikel 21.1 d i sjätte direktivet). I paragrafen regleras vem som är betalningsskyldig för ett belopp som angivits på faktura eller liknande handling när beloppet inte utgör mervärdesskatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200, ML). Enligt bestämmelsen är det den som angivit det felaktiga beloppet på fakturan eller en liknande handling som är betalningsskyldig för beloppet.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 4.3.

3 §

I paragrafen regleras tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Det införs ett nytt *andra stycke* som särskilt reglerar när skattskyldigheten inträder vid omsättning av bygg- och anläggningstjänster. Enligt den bestämmelsen ska skattskyldigheten inträda i samband med att faktura har utfärdats. Om någon faktura inte har utfärdats när betalning erhålls eller om faktura inte har utfärdats inom den tid som anges i 11 kap. 3 § andra stycket inträder skattskyldigheten enligt huvudregeln i första stycket, dvs. när varan har levererats eller tjänsten har tillhandahållits eller, om betalning har erhållits i förskott, när ersättningen inflyter kontant eller kommer den som omsätter varan till godo. Det nya andra stycket utgör en anpassning till EG-rättens bestämmelser om tidpunkten för beskattningsgrundande händelse och skattens utkrävbarhet i artiklarna 63 till 66 i mervärdesskattedirektivet. Den nya bestämmelsen syftar till att skattskyldighetens inträde ska inträda samtidigt som redovisningsskyldigheten inträder enligt de föreslagna ändringarna i 13 kap. 14 §.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 19.3.1.

3 a §

Paragrafen är ny och innebär att beskattningstidpunkten skjuts fram när fråga är om export av tillfälligt registrerade personbilar eller motorcyklar till fysisk person som är bosatt eller stadigvarande vistas i ett land utanför EG. Bestämmelsen syftar till att undvika att köparen ska behöva ligga ute med stora mervärdesskattebelopp fram till dess att säljaren kan visa att köparen har fört ut fordonet ut ur EG. Om säljaren vid den framskjutna beskattningstidpunkten kan visa att fordonet varaktigt har förts till en plats utanför EG sker ingen beskattning eftersom det är fråga om en omsättning utomlands (jfr 5 kap. 9 § första stycket 7 ML). Om säljaren däremot inte kan visa att så är fallet sker enligt regeln beskattning vid den framskjutna beskattningstidpunkten, dvs. sex månader efter den månad då fordonet levererades.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 12.3.

9 §

I paragrafen som är ny och motsvarar artikel 72 i mervärdesskatte-direktivet definieras begreppet marknadsvärde. Definitionen gäller generellt vid tillämpning av mervärdesskattelagen. Begreppet marknadsvärde används i mervärdesskattelagen i 1 kap. 18 §, 3 kap. 26 b §, 4 kap. 2 § och i de nya bestämmelser om omvärdering av beskattningsunderlaget som införs i 7 kap. 3 a–3 c §§ ML.

I *första stycket* finns huvudregeln om vad som utgör marknadsvärde för en vara eller tjänst. Det framgår att med marknadsvärde avses hela det belopp som köparen av en vara eller tjänst, i samma försäljningsled som det där omsättningen av varan eller tjänsten äger rum, vid tidpunkten för omsättningen och i fri konkurrens skulle få betala till en oberoende säljare inom landet för att erhålla varan eller tjänsten i fråga. Av regeln följer att marknadsvärdet bestäms med hänsyn till vad köparen skulle få betala till en säljare i Sverige (jfr orden ”inom landet”). Vid en rent nationell omsättning ska således, om det finns behov av det, fullt naturligt, marknadsvärdet bestämmas med hänsyn till vad köparen skulle få betala till en oberoende säljare här i landet. I det fall marknadsvärdet ska fastställas för en vara eller tjänst som omsätts inom landet av en utländsk företagare är det på samma sätt av betydelse vad köparen skulle få betala till en oberoende säljare här i landet. Även vid fastställande av marknadsvärdet för en vara eller tjänst som omsätts utomlands av en svensk näringsidkare ska värdet bestämmas med beaktande av vad köparen skulle få betala till en säljare i Sverige. Är varan eller tjänsten omsatt utomlands ska beskattning inte ske i Sverige (jfr 1 kap. 1 § första stycket 1 ML). Det kan dock finnas behov av att fastställa marknadsvärdet i samband med en sådan omsättning, t.ex. vid tillämpning av de nya reglerna om beskattningsunderlaget som finns i 7 kap. 3 c § ML.

Definitionen av marknadsvärde får betydelse även med avseende på gemenskapsinterna förvärv av varor. Det förhållandet att det i första stycket talas om ”omsättningen av varan eller tjänsten” och ”omsättningen” utesluter således inte att bestämmelsen tillämpas på sådana förvärv. Ett gemenskapsinternt förvärv i mottagarlandet motsvaras ju av en omsättning i det andra EG-land från vilket varan transporteras eller överförs. En transaktion som innefattar ett gemenskapsinternt förvärv av en vara inbegriper således också en om-

sättning av varan i fråga. Om marknadsvärdet ska fastställas för en vara som förvärfvas genom ett gemenskapsinternt förvärv (jfr 1 kap. 1 § första stycket 2 ML) ska – i likhet med vad som enligt ovan gäller vid omsättning av en vara eller tjänst – detta värde bestämmas med hänsyn till vad förvärvaren/köparen skulle få betala till en oberoende säljare i Sverige.

I *andra stycket* finns regler som utgör undantag från vad som föreskrivs i första stycket. Dessa regler tillämpas om marknadsvärdet inte kan bestämmas med stöd av det första stycket, med hänsyn till att någon med den aktuella transaktionen jämförbar omsättning inte kan fastställas.

Enligt *punkt 1* utgörs i sådant fall marknadsvärdet för varor av ett belopp som inte understiger inköpspriset för varorna eller för liknade varor, eller, om inköpspris saknas, självkostnadspriset vid tidpunkten för transaktionen. Marknadsvärdet beräknas i detta fall på motsvarande sätt som när det gäller att bestämma beskattningsunderlaget för mervärdesskatt vid uttag av varor (jfr 7 kap. 3 § första stycket 2 a ML).

Av *punkt 2* framgår att när det gäller tjänster utgörs marknadsvärdet av ett belopp som inte understiger näringsidkarens kostnad för att tillhandahålla tjänsten, om någon med den aktuella transaktionen jämförbar tjänsteomsättning inte kan fastställas. Marknadsvärdet beräknas i sådant fall på motsvarande sätt som när det gäller att bestämma beskattningsunderlaget vid uttag av tjänster i allmänhet (jfr 7 kap. 3 § första stycket 2 b ML).

Paragrafen har behandlats i avsnitt 6.

18 §

Ändringen i paragrafen föranleds av att ”marknadsvärde”, i stället för som tidigare ”öppet marknadsvärde”, är det begrepp som används i mervärdesskattedirektivet (se artikel 344.1 2 i mervärdesskattedirektivet och artikel 26b A första stycket ii fjärde strecksatsen i sjätte direktivet). I 1 kap. 9 § ML definieras begreppet marknadsvärde.

2 kap.

2 §

I paragrafen anges vad som utgör uttag av vara. Syftet med ändringarna är att i sakligt och språkligt hänseende anpassa bestämmelserna till motsvarande EG-regler.

I paragrafen har de tidigare punkterna 1 och 2 sammanförts i *punkt 1*, som motsvarar artikel 16 i mervärdesskattedirektivet (artikel 5.6 första meningen i sjätte direktivet). I denna punkt nämns i tre strecksatser en grupp transaktioner som följaktligen utgör uttag av vara. Med uttag avses i enlighet härmed att den skattskyldige tar ut en vara ur sin verksamhet för sitt eget eller personalens privata bruk, för överlåtelse av varan utan ersättning, eller mer generellt, för andra ändamål än den egna verksamheten. Jämfört med den tidigare regleringen (i 2 § 2) utgör inte längre en överlåtelse mot ersättning som understiger varans inköpsvärde eller självkostnadspris uttag av vara. Uttag av vara föreligger endast om överlåtelsen sker utan ersättning. Om en vara överlåts till underpris kan det bli aktuellt att tillämpa de i 7 kap. 3 a och b §§ ML föreslagna reglerna om beräkning av beskattningsunderlaget.

I paragrafen har den tidigare punkten 3 i 2 § omnumrerats till punkt 2. Bestämmelsen motsvarar artikel 18 b i mervärdesskattedirektivet (artikel 5.7 b i sjätte direktivet).

Paragrafen har behandlats i avsnitt 5.1.4.

5 §

I paragrafen anges vad som utgör uttag av tjänster i allmänhet. Syftet med ändringarna är främst att i sakligt och språkligt hänseende anpassa bestämmelserna till motsvarande EG-regler (som finns i artikel 26 i mervärdesskattedirektivet och tidigare i artikel 6.2 i sjätte direktivet).

Beträffande *första stycket 1* är det inte längre, jämfört med tidigare, fråga om uttag av tjänst när en tjänst tillhandahålls mot ersättning som understiger kostnaden för att utföra tjänsten. Uttag av tjänst föreligger endast om tjänsten tillhandahålls utan ersättning. Om en tjänst tillhandahålls till underpris kan det bli aktuellt att tillämpa de nya reglerna om beräkning av beskattningsunderlaget som finns i 7 kap. 3 a och b §§ ML.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 5.1.4.

7 §

Bestämmelserna i paragrafen om uttag av vissa tjänster på fastighetsområdet utvidgas till att omfatta också tjänster som avser lägenhet som den skattskyldige innehar med hyresrätt eller bostadsrätt. Det åstadkoms bl.a. genom tilläggen i *första stycket första meningen*. Med lägenhet avses både bostadslägenhet och lokal (1 kap. 6 § bostadsrättslagen, 1991:614). Den nuvarande bestämmelsen i tredje stycket första meningen utvidgas också till att avse lägenhet som den skattskyldige innehar med hyresrätt eller bostadsrätt. Den bestämmelsen flyttas dessutom till det första stycket, där den placeras i en ny *andra mening*. Förutsättningarna för att uttagsbeskattning ska ske beträffande tjänster som avser lokaler och lägenheter av nämnt slag är desamma som gäller för att uttagsbeskattning ska ske i fråga om tjänster som avser en egen fastighet. Detta innebär bl.a. att uttagsbeskattning blir aktuell endast beträffande företag som bedriver både utåtriktad byggentreprenadverksamhet och utför byggarbeten i egen regi.

I *andra stycket 1* ändras ”byggnads- och anläggningsarbeten” till ”bygg- och anläggningsarbeten”. Den ändrade terminologin är inte avsedd att medföra någon ändring i sak utan innebär endast en anpassning till de språkliga rekommendationer som har utfärdats av Sveriges nationella centrum för terminologi och fackspråk, TNC. Enligt dessa rekommendationer är förledet ”bygg-” att föredra när man – som i den aktuella bestämmelsen – åsyftar aktiviteten att bygga, snarare än det konkreta resultatet av ett byggande, i vilket fall förledet ”byggnads-” är lämpligare. Någon motsvarande anpassning görs dock inte med avseende på ordet ”byggnadsrörelse” i första stycket eftersom det ordet används i inkomstskattelagen (1999:1229).

Av den nya lydelsen av det *tredje stycket* följer att uttagsbeskattning inte ska ske om tjänsterna hänför sig till en del av lägenheten eller fastigheten som används i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning. Detta innebär att uttagsbeskattning av tjänster som avser en lägenhet eller en fastighet som utgör anläggningstillgång

eller lagertillgång i en byggnadsrörelse ska ske endast till den del lokalen, lägenheten eller fastigheten används i en verksamhet som inte medför skattskyldighet. Tidigare har denna regel endast gällt anläggningstillgångar i en byggnadsrörelse. Genom att den tidigare bestämmelsen i tredje stycket första meningen flyttats till det första stycket gäller bestämmelsen i det tredje stycket hädanefter också lagertillgångar i byggnadsrörelsen.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 5.2.4.

8 §

Bestämmelserna i paragrafen om uttag av vissa tjänster på fastighetsområdet utvidgas till att omfatta också tjänster som hyresgäster och bostadsrättshavare utför på lägenheter som de innehar med hyresrätt eller bostadsrätt. Med lägenhet avses både bostadslägenhet och lokal (12 kap. 1 § fjärde stycket jordabalken och 1 kap. 6 § bostadsrättslagen). Av den nya bestämmelsen i *tredje stycket* framgår att sådan uttagsbeskattning dock omfattar endast byggnads- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll, samt ritning, projektering, konstruktion eller andra jämförliga tjänster. Uttagsbeskattning ska således i dessa fall inte ske när det gäller lokalstädning, fönsterputsning, renhållning och annan fastighetsskötsel som utförs av en hyresgäst eller bostadsrättshavare. I övrigt är förutsättningarna för att uttagsbeskattning ska ske beträffande tjänster som avser lägenheter av aktuellt slag desamma som gäller för att uttagsbeskattning ska ske i fråga om tjänster som avser en egen fastighet. Det innebär bl.a. att lägenheten ska utgöra en tillgång i en yrkesmässig verksamhet som varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt. Bestämmelsen i det nuvarande tredje stycket har flyttats till ett nytt *fjärde stycke* och i enlighet med det anförda fått ett utvidgat tillämpningsområde.

I *första stycket* har hänvisningen till ”10 kap. 9–13 §§” ersatts med en hänvisning till ”10 kap. 9, 11 eller 12 §” för att uppnå enhetlighet med vad som föreskrivs i 2 kap. 7 § tredje stycket ML.

Beträffande ändringen i *andra stycket 1*, se kommentaren till motsvarande ändring i 2 kap. 7 § andra stycket 1.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 5.2.4.

2 a kap.

3 §

I *första stycket 1* har det tidigare sista ledet, ”och transportmedlet skall användas stadigvarande här i landet”, tagits bort. Detta har gjorts för att nå en bättre överensstämmelse med den bakomliggande EG-rättsliga regleringen.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 8.3.

3 kap.

3 §

Andra stycket tredje meningen i paragrafen har kompletterats så att fastighetsägare får rätt att ansöka om frivillig skattskyldighet även i sådant fall då uthyrning av en fastighet sker via en kommun till en annan kommun som använder fastigheten i egen verksamhet som inte medför skattskyldighet. Frivillig skattskyldighet medges dock fortfarande inte

vid vidareuthyrning för användning i en verksamhet som bedrivs av någon annan än staten, en kommun eller ett kommunalförbund och som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 9.3.

23 §

Paragrafens *första punkt* ändras i syfte att uppnå större överensstämmelse med den bakomliggande EG-rättsliga regleringen. Bestämmelsen har formulerats med ledning av artikel 135.1 e i mervärdesskattedirektivet.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 10.3.

24 §

Ändringen i paragrafen föranleds av den justerade lydelsen av 2 kap. 2 § första stycket 2 ML.

30 f §

Paragrafen justeras med anledning av att ett nytt mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG) har trätt i kraft som ersätter det gamla sjätte direktivet (77/388/EEG). Den ändrade hänvisningen i bestämmelsen är baserad på artikel 4 i mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG.

Det nya direktivet beskrivs närmare i avsnitt 3.3.

4 kap.

7 §

Paragrafen tillförs ett nytt *andra stycke* som syftar till att begränsa skattefriheten för viss omsättning i offentlig verksamhet om skattefriheten skulle leda till betydande snedvridning av konkurrensen. Bestämmelsen innebär att omsättning av varor och tjänster som görs som ett led i myndighetsutövning eller som avser bevis, protokoll eller motsvarande avseende myndighetsutövning och som görs av staten, ett statligt affärsverk eller av en kommun, ändå ska anses som yrkesmässig verksamhet och kan bli föremål för mervärdesskatt om det annars skulle leda till betydande snedvridning av konkurrensen. Genom ändringen genomförs artikel 13.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 11.3.

5 kap.

9 § första stycket 3

Bestämmelsen ändras i syfte att uppnå större överensstämmelse med den bakomliggande bestämmelsen i artikel 146.1 b i mervärdesskattedirektivet (artikel 15.2 i sjätte direktivet). Kravet på att den utländska företagaren ska hämta varan i Sverige tas bort.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 13.3.

9 § första stycket 7

Bestämmelsen reglerar situationen när personbilar och motorcyklar, som vid leveransen är tillfälligt registrerade, levereras till en fysisk person som är bosatt eller stadigvarande vistas i ett land utanför EG. Omsättning anses då ha skett utomlands under förutsättning att säljaren kan visa att fordonet varaktigt förts till en plats utanför EG. I 1 kap. 3 a § införs en ny

bestämmelse som innebär att beskattningstidpunkten skjuts fram vid sådana leveranser.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 12.

7 kap.

3 §

I *punkterna 2a–3* görs smärre språkliga justeringar i lagtexten. Beträffande *punkt 2 a* ändras termen ”inköpsvärde” till den term som används i artikel 74 i mervärdesskattedirektivet, dvs. till ”inköpspris” (se avsnitt 3.1.3). Termen inköpspris används redan i 9 a kap. 9 och 10 §§ ML samt föreslås också bl.a. i den nya 1 kap. 9 § ML, i samband med definitionen av begreppet marknadsvärde (se avsnitt 4). Med inköpspris avses det pris som den skattskyldige betalat för att köpa in varorna (jfr förklaringen i den nuvarande 7 kap. 3 a § andra stycket, som föreslås utgå). Någon ändring i sak är således inte avsedd.

Punkt 4 behandlar beskattningsunderlaget vid sådana gemenskaps-interna förvärv som innebär att varor förs över från ett annat EG-land till Sverige. Motsvarande bestämmelser om beskattningsunderlag finns i artikel 83 andra meningen i mervärdesskattedirektivet (artikel 28e.1 första stycket andra meningen i sjätte direktivet, jfr prop. 1994/95:57 s. 186). Enligt bestämmelsen i direktivet ska beskattningsunderlaget i nu avsedda fall utgöras av varornas eller liknande varors inköpspris, eller, i avsaknad av ett inköpspris, självkostnadspriset, bestämda vid den tidpunkt då transaktionerna sker. För att sakligt sett uppnå bättre överensstämmelse med vad som föreskrivs i mervärdesskattedirektivet ändras punkt 4. Liksom när det gäller punkt 2 a används termen inköpspris i stället för inköpsvärde. Ett tillägg görs av vilket följer att beskattningsunderlaget kan utgöras även av inköpspriset för liknande varor som den som överförs. Det görs också ett tillägg som klargör att det är inköpspriset eller självkostnadspriset vid tidpunkten för överföringen av varan som ska användas.

3 a §

Paragrafen är ny och införs med stöd av artikel 80.1 första stycket a i mervärdesskattedirektivet. Den syftar till att motverka undandragande av skatt i de fall då en skattepliktig transaktion utförs till ett lågt värde och köparen inte har rätt att dra av hela skatten. I sådant fall innebär underprissättningen ett lägre skattebelopp och en verklig förlust av skatteinkomster, i form av minskad utgående skatt.

Bestämmelserna innebär att beskattningsunderlaget i sådana fall som avses i 7 kap. 3 § 1, dvs. vid vanlig omsättning, under vissa omständigheter ska utgöras av marknadsvärdet i stället för den ersättning som säljaren har erhållit eller ska erhålla för den omsatta varan eller tjänsten. De innebär också att beskattningsunderlaget i sådana fall som avses i 7 kap. 3 § 3, dvs. vid gemenskapsinterna förvärv av varor som sker mot ersättning, under vissa omständigheter ska utgöras av marknadsvärdet och punktskatt som köparen påförts i ett annat EG-land, i stället för ersättningen och nämnd typ av punktskatt. Föreligger förutsättningar för tillämpning av paragrafen omvärderas således beskattningsunderlaget till marknadsvärdet. Vad som avses med marknadsvärde framgår av 1 kap. 19 § ML.

I *punkterna 1–4* anges förutsättningarna för att beskattningsunderlaget ska beräknas med utgångspunkt i marknadsvärdet (respektive marknadsvärdet och punktskatt som köparen påförts i ett annat EG-land). Samtliga förutsättningar måste vara uppfyllda för att omvärdering ska ske.

Enligt *punkt 1* ska ersättningen vara lägre än marknadsvärdet.

Av *punkt 2* framgår att omvärdering av beskattningsunderlaget endast kan komma i fråga om köparen inte har full rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9–13 §§. Har köparen full avdragsrätt skulle en omvärdering inte fylla någon funktion eftersom denne skulle ha rätt att dra av hela skattebeloppet.

Enligt *punkt 3* förutsätts för omvärdering att säljaren och köparen är förbundna med varandra. I bestämmelserna i den nya 7 kap. 3 d § tredje stycket ML anges när parterna ska anses vara förbundna med varandra.

I *punkt 4* anges den sista förutsättningen för att omvärdering ska kunna ske, nämligen att den skattskyldige inte kan göra sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad. Beroende på omständigheterna kan antingen säljaren eller köparen vara skattskyldig. Enligt hittillsvarande regler ska uttagsbeskattning inte ske vid underpris-transaktioner om prisnedsättningen är marknadsmässigt betingad (2 kap. 2 § 2 och 5 § första stycket 1 ML, dessa paragrafer föreslås dock ändras). I princip är ersättningen marknadsmässigt betingad om samma pris kan ges också till en oberoende köpare. Det pris som en arbetsgivare tar ut av en anställd för en vara eller tjänst som en följd av sedvanliga rabatter får anses vara marknadsmässigt betingat. Omvärdering av beskattningsunderlaget kan aktualiseras i samband med gränsöverskridande transaktioner. En utländsk företagare kan t.ex. omsätta en vara eller tjänst till en svensk köpare, varvid omsättningen med tillämpning av reglerna i 5 kap. ML ska beskattas i Sverige. En svensk köpare kan också göra ett gemenskapsinternt förvärv av varor från en utländsk säljare som ska beskattas här i landet. Vid bestämningen av marknadsvärdet ska förhållandena här i landet beaktas, se kommentaren till 1 kap. 9 § ML. Detta kan medföra att det pris som tas ut i samband med en gränsöverskridande transaktion understiger marknadsvärdet, även om priset är det normala priset på säljarens marknad i det andra landet. Om omständigheterna är sådana får ersättningen anses vara marknadsmässigt betingad, varvid förutsättningar för omvärdering av beskattningsunderlaget inte föreligger.

Liksom när det gäller övriga bestämmelser om beskattningsunderlag i 7 kap. ML ankommer det på de skattskyldiga att på eget initiativ iaktta och tillämpa de aktuella reglerna. I de fall en vara eller tjänst omsätts till underpris ska således, om de förutsättningar som anges i paragrafen föreligger, den skattskyldige beräkna mervärdesskatten med utgångspunkt i marknadsvärdet för varan eller tjänsten. Användning av marknadsvärdet som beskattningsunderlag förutsätter således inte att Skatteverket ingripit och ifrågasatt beskattningsunderlaget för en transaktion.

Tillämpning av paragrafen aktualiseras vid transaktioner som inbegriper en säljare och en köpare, dvs. två parter. Om en skattskyldig, som är fysisk person och bedriver yrkesmässig verksamhet genom en enskild firma, tar ut en vara ur sin verksamhet för t.ex. sitt eget privata bruk kan ett sådant förfogande över varan inte medföra tillämpning av

paragrafen eftersom transaktionen berör endast en part. I en sådan situation blir det i stället aktuellt att tillämpa reglerna om uttag av vara i 2 kap. 2 § 1 första strecksatsen ML, varvid beskattningsunderlaget beräknas med utgångspunkt i varans inköps- eller självkostnadspris (7 kap. 3 § 2 a ML).

Paragrafen har behandlats i avsnitt 7.3.

3 b §

Paragrafen är ny och införs med stöd av artikel 80.1 första stycket b i mervärdesskattedirektivet. Den syftar till att motverka att närstående parter genomför underpristransaktioner för att öka avdrags- eller återbetalningsrätten hos säljaren. Den situation som avses är då en icke skattepliktig transaktion utförs till ett lågt värde och säljaren inte har full avdrags- eller återbetalningsrätt. I sådant fall innebär underprissättningen att säljarens skattebefriade del av verksamheten minskar, varvid den icke avdragsgilla andelen minskar. Paragrafen syftar följaktligen till att motverka minskade mervärdesskatteintäkter för staten, genom att säljaren skulle få en större rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt.

Om en verksamhet endast delvis medför skattskyldighet ska avdraget för ingående skatt delas upp. I första hand ska den avdragsgilla delen bestämmas för varje förvärv genom en faktisk uppdelning av skatten med hänsyn till hur stor del av förvärvet som är att hänföra till verksamhet som medför skattskyldighet (8 kap. 13 § första stycket första meningen ML). Om det inte är möjligt att göra en sådan faktisk uppdelning, bestäms i andra hand den avdragsgilla andelen av den ingående skatten genom uppdelning efter skälig grund (8 kap. 13 § första stycket andra meningen ML). När uppdelning görs efter skälig grund används omsättningen som fördelningsgrund i de allra flesta fall. I praktiken fastställs då med ledning av den beloppsmässiga storleken av årsomsättningen en procentsats för fördelning av den ingående skatten i en avdragsgill respektive icke avdragsgill del. Detta åstadkoms genom att den del av omsättningen som medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt sätts i relation till den totala omsättningen, en proportionering görs således.

I de fall den avdragsgilla andelen bestäms genom uppdelning efter skälig grund och med utgångspunkt i årsomsättningen, kan en näringsidkare genom prissättningen förbättra sin avdragssituation.

Bestämmelserna innebär att beskattningsunderlaget i sådana fall som avses i 7 kap. 3 § 1, dvs. vid vanlig omsättning, under vissa omständigheter ska utgöras av marknadsvärdet i stället för den ersättning som säljaren har erhållit eller ska erhålla för den omsatta varan eller tjänsten. Vid tillämpning av reglerna i paragrafen omvärderas således beskattningsunderlaget till marknadsvärdet. Vad som avses med marknadsvärde framgår av 1 kap. 9 § ML.

I *punkterna 1–6* anges förutsättningarna för att beskattningsunderlaget ska beräknas med utgångspunkt i marknadsvärdet.

Enligt *punkt 1* ska ersättningen vara lägre än marknadsvärdet.

Enligt *punkt 2* förutsätts att säljaren inte har full avdrags- eller återbetalningsrätt.

Av *punkt 3* följer att omsättningen ska vara undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 2 §, 4 §, 8–10 §§, 11–11 a §§, 20 §, 23 § 3 eller 5, 24 § eller 30 g § ML.

Av *punkt 4* följer att säljarens avdragsbelopp med stöd av 8 kap. 13 § första stycket andra meningen ska bestämmas genom att den del av årsomsättningen som medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt enligt 10 kap. 9–13 §§ sätts i relation till den totala årsomsättningen. Om någon annan fördelningsgrund än omsättningen används, exempelvis lönekostnaderna i vardera verksamhetsgrenen (jfr Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2007 s. 488 f.), är paragrafen således inte tillämplig.

Enligt *punkt 5* förutsätts för omvärdering att säljaren och köparen är förbundna med varandra. I bestämmelserna i den nya 7 kap. 3 d § tredje stycket ML anges när parterna ska anses vara förbundna med varandra.

I *punkt 6* slutligen anges den sista förutsättningen för att omvärdering ska kunna ske, nämligen att säljaren inte kan göra sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad. Beträffande denna förutsättning, jämför kommentaren till 7 kap. 3 a § 4.

Det ankommer på de skattskyldiga att på eget initiativ iaktta och tillämpa de aktuella reglerna.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 7.3.

3 c §

Paragrafen är ny och införs med stöd av artikel 80.1 första stycket c i mervärdesskattedirektivet. Den syftar till att motverka att närstående parter genomför överpristransaktioner för att öka avdrags- eller återbetalningsrätten hos säljaren. Den situation som avses är då där en ersättning överstigande marknadsvärdet tas ut i samband med en transaktion där säljaren inte har full avdrags- eller återbetalningsrätt. I sådant fall innebär överprissättningen att säljarens skattepliktiga del av verksamheten ökar, varvid den avdragsgilla andelen ökar. Paragrafen syftar följaktligen till att motverka minskade mervärdesskatteintäkter för staten, genom att säljaren skulle få en större rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt.

Paragrafen förutsätter liksom 7 kap. 3 b § ML att den avdragsgilla andelen bestäms genom uppdelning efter skälig grund, med utgångspunkt i årsomsättningen.

Bestämmelserna innebär att beskattningsunderlaget i sådana fall som avses i 7 kap. 3 § 1, dvs. vid vanlig omsättning, under vissa omständigheter ska utgöras av marknadsvärdet i stället för den ersättning som säljaren har erhållit eller ska erhålla för den omsatta varan eller tjänsten. Vid tillämpning av reglerna i paragrafen omvärderas således beskattningsunderlaget till marknadsvärdet. Vad som avses med marknadsvärde framgår av 1 kap. 9 § ML.

I *punkterna 1–4* anges förutsättningarna för att beskattningsunderlaget ska beräknas med utgångspunkt i marknadsvärdet.

Enligt *punkt 1* ska ersättningen vara högre än marknadsvärdet.

Enligt *punkt 2* förutsätts att säljaren inte har full avdrags- eller återbetalningsrätt.

Av *punkt 3* följer att säljarens avdragsbelopp med stöd av 8 kap. 13 § första stycket andra meningen ska bestämmas genom att den del av

årsomsättningen som medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt enligt 10 kap. 9–13 §§ sätts i relation till den totala årsomsättningen. Om någon annan fördelningsgrund än omsättningen används, exempelvis lönekostnaderna i vardera verksamhetsgrenen (jfr Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2007 s. 488 f.), är paragrafen således inte tillämplig.

Enligt *punkt 4* förutsätts för omvärdering att säljaren och köparen är förbundna med varandra. I bestämmelserna i den nya 7 kap. 3 d § tredje stycket anges när parterna ska anses vara förbundna med varandra.

I *punkt 5* anges den sista förutsättningen för att omvärdering ska kunna ske, att säljaren inte kan göra sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad. Vid bestämningen av marknadsvärdet ska förhållandena här i landet beaktas (1 kap. 9 § ML). En ersättning som är högre än marknadsvärdet i Sverige får anses vara marknadsmässigt betingad om en svensk näringsidkare utomlands omsätter en vara eller tjänst till det normala priset på köparens marknad i det andra landet.

Det ankommer på de skattskyldiga att på eget initiativ iaktta och tillämpa de aktuella reglerna.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 7.3.

3 d §

Bestämmelsen i det tidigare *andra stycket* om vad som avses med inköpsvärde har tagits bort som en följd av att termen inköpspris i stället förs in i 7 kap. 3 § första stycket 2 a och 4.

I *tredje stycket* förs in nya bestämmelser som anger vilka personer etc. som ska anses vara förbundna med varandra vid tillämpningen av 7 kap. 3 a–3 c §§ ML. Dessa bestämmelserna beskriver banden som sådana utan att ange eller ta sikte på vem som är köpare och säljare. När det gäller t.ex. punkt 1 kan i enlighet härmed i samband med en transaktion å ena sidan den fysiska personen vara säljare och hans make eller sambo vara köpare. Å andra sidan kan vid en annan transaktion den fysiska personen vara köpare och hans make eller sambo vara säljare. Motsvarande gäller även beträffande t.ex. punkt 4, enligt vilken ett moderföretag och dess dotterföretag är förbundna med varandra. Såväl moderföretaget som dotterföretaget kan vara säljare respektive köpare. För att reglerna ska bli tillämpliga förutsätts att den part som omsätter varorna eller tjänsterna i fråga gör det i en yrkesmässig verksamhet.

I *punkterna 1–3* behandlas familjeband och andra nära personliga band. Av 3 kap. 1 § lagen (1994:1117) om registrerat partnerskap framgår att ett registrerat partnerskap har samma rättsverkningar som ett äktenskap. Med sambor avses två personer som stadigvarande bor tillsammans i ett parförhållande och har gemensamt hushåll, 1 § första stycket sambolagen (2003:376). Den definitionen ska tillämpas också när begreppet sambor används i andra författningar, såsom nu i mervärdesskattelagen (1 § andra stycket sambolagen). Av den föreslagna 7 kap. 3 e § framgår att med barn avses också styvbarn och fosterbarn. Beträffande punkt 3 kan som exempel på andra nära personliga band nämnas nära vänner samt fästmö eller fästman, som inte är sambo.

Punkterna 4–5 avser koncernförhållanden, *punkt 6* s.k. oäkta koncernförhållanden och *punkt 7* intresseföretagsförhållanden. Enligt punkt 4 ska ett moderföretag och dess dotterföretag anses som förbundna

med varandra och enligt *punkt 5* gäller detsamma beträffande dotterföretag till samma moderföretag. *Punkt 6* avser situationer där två företag ägs av samma fysiska personer eller en blandning av fysiska och juridiska personer. Om det föreligger ägaridentitet med mer än 90 procent mellan företagen anses dessa företag förbundna med varandra. Motsvarande gäller även för dotterföretag till dessa företag.

Av *punkt 7* följer att ett företag och dess intresseföretag är förbundna med varandra. Koncern- och intresseföretagsförhållanden kan baseras på bl.a. ägande av andelar i en juridisk person. I 7 kap. 3 f och 3 g §§ finns definitioner av begreppen moderföretag och dotterföretag respektive intresseföretag. I 7 kap. 3 h och 3 i §§ finns ytterligare regler som får betydelse med avseende på tillämpningen av dessa begrepp.

Punkt 8 rör andra fall där det föreligger band baserade på ägande. Enligt denna punkt ska som förbundna anses en fysisk person eller en person som är förbunden med denne genom familjeband eller andra personliga band och ett företag eller dess dotterföretag, som den fysiska personen själv, eller tillsammans med sådan förbunden person som angavs ovan, har ett bestämmande inflytande över på grund av innehav av andelar, genom avtal eller på ett annat liknande sätt. *Punkterna 9–11* rör olika situationer där det finns band mellan företag och ledamöter av en styrelse eller motsvarande ledningsorgan i företaget.

I *punkt 12* behandlas band mellan en arbetsgivare och en arbetstagare samt mellan en arbetsgivare och närstående till dennes arbetstagare.

Ändringarna som avser det tredje stycket har behandlats i avsnitt 7.3.

3 e §

Av paragrafen följer att vid tillämpningen av 7 kap. 3 d § tredje stycket ML avses med barn också styvbarn och fosterbarn. Av 7 kap. 3 d § tredje stycket 2 första strecksatsen följer visserligen direkt att styvbarn omfattas. Att adoptivbarn anses som barn framgår av 4 kap. 8 § föräldrabalken. Det behövs därför inte någon bestämmelse avseende dem.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 7.3.

3 f §

I paragrafen som är ny finns definitioner av begreppen moderföretag och dotterföretag. Dessa definitioner får betydelse vid tillämpningen av 7 kap. 3 d § tredje stycket 4, 5, 8, 9 och 11 ML. Bestämmelserna har utformats med ledning av motsvarande bestämmelser i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554).

Koncerndefinitionen i årsredovisningslagen träffar endast sådana företagsgrupper i vilka moderföretaget är ett svenskt företag, 1 kap. 4 § jämförd med 1 kap. 3 § första stycket 1 årsredovisningslagen (prop. 1995/96:10 s. 110 f. och 176). Enligt bestämmelserna i förevarande paragraf kan dock både ett svenskt och utländskt företag utgöra moderföretag. Såväl en fysisk som juridisk person kan vara moderföretag. Dotterföretaget, som kan vara såväl svenskt som utländskt, måste vara en juridisk person.

Närmare vägledning om innebörden av bestämmelserna i paragrafen finns i förarbetena till årsredovisningslagen (a. prop. s. 105 ff. och 176 ff. samt prop. 1998/99:130 s. 456 f.). Nedan lämnas en beskrivning av

bestämmelserna. Beskrivningen bygger på vad som anförs i nämnda förarbeten.

De fyra grundläggande koncernsituationerna anges i *första stycket*. Enligt *punkt 1* föreligger ett koncernförhållande då ett företag innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i en juridisk person. Bestämmelsen uppställer inte något krav på att röstandelen är kopplad till äganderätt till andelarna. Ordet ”innehar” omfattar nämligen såväl innehav med äganderätt som innehav på annan grund, t.ex. pantsättning. Det avgörande är om moderföretaget har rätt att förfoga över mer än 50 procent av rösterna.

Av *punkt 2* följer att det föreligger ett koncernförhållande när ett företag äger andelar i en juridisk person och på grund av avtal med andra delägare (”konsortialavtal”) förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar. Bestämmelsen kan typiskt sett tillämpas när kapitalandelen i sig inte ger rösträttsmajoritet och företaget i stället har förvärvat bestämmande inflytande över företaget genom att träffa avtal med andra delägare om att få förfoga över ytterligare röster så att majoritet uppnås.

Enligt *punkt 3* kan ett koncernförhållande grundas på äganderätt förenad med rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i styrelse eller motsvarande ledningsorgan.

Även i det fall som beskrivs i *punkt 4* måste företaget vara delägare i det andra företaget och ha rätt att utöva ett bestämmande inflytande. I detta fall grundas det bestämmande inflytandet antingen på ett avtal som företaget har träffat med det andra företaget eller på sådana bestämmelser i det andra företagens bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar.

Bestämmelserna i *andra stycket* innebär att ett koncernförhållande kan grundas också på indirekt inflytande eller på det gemensamma inflytande som flera koncernföretag kan utöva tillsammans. Bestämmelserna innebär att om ett dotterföretag i sin tur har ett dotterföretag enligt bestämmelserna i första stycket 1–3 ska även det senare företaget anses som dotterföretag till moderföretaget. Om ett moderföretag och dess dotterföretag tillsammans utövar ett sådant inflytande som anges i första stycket 1–3 över ett tredje företag, ska även det sistnämnda företaget anses som dotterföretag till moderföretaget. Detsamma gäller när två eller flera dotterföretag tillsammans utövar sådant inflytande som avses i första stycket 1–3 över ett tredje företag.

I *tredje stycket* behandlas den situationen då ett dotterföretag i sin tur har ett dotterföretag enligt bestämmelserna i första stycket punkt 4. Även det sistnämnda företaget är då att anse som dotterföretag till moderföretaget. Till skillnad från bestämmelserna i andra stycket kan det i dessa fall inte uppkomma något indirekt koncernförhållande genom att moder- och dotterföretag tillsammans eller dotterföretag tillsammans utövar inflytande över det aktuella företaget.

I 8 kap. 4 § andra stycket ML finns andra bestämmelsen om vad som utgör moderföretag och dotterföretag. Dessa får inte någon betydelse i det nu aktuella sammanhanget.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 7.3.

3 g §

I paragrafen som är ny anges vad som utgör intresseföretag. Bestämmelserna får betydelse vid tillämpningen av 7 kap. 3 d § tredje stycket 6, 8, 10 och 11. Bestämmelserna har utformats med ledning av motsvarande bestämmelser i 1 kap. 5 § årsredovisningslagen (1995:1554).

Intresseföretagsdefinitionen i årsredovisningslagen träffar endast sådana företagsgrupper i vilka det företag som utövar inflytande är ett svenskt företag, 1 kap. 5 § jämförd med 1 kap. 3 § första stycket 1 årsredovisningslagen (prop. 1995/96:10 s. 178 f.). Enligt de bestämmelser som införs i förevarande paragraf kan emellertid både ett svenskt och utländskt företag vara ett företag som utövar inflytande över ett intresseföretag. Såväl en fysisk som juridisk person kan vara ett sådant företag som utövar inflytande över ett intresseföretag. Intresseföretaget, som kan vara såväl svenskt som utländskt, ska vara en juridisk person.

Närmare vägledning om innebörden av bestämmelserna i paragrafen finns i förarbetena till årsredovisningslagen (a. prop. s. 113 ff. och 178 f. samt prop. 1998/99:130 s. 457). Nedan lämnas en beskrivning av bestämmelserna. Beskrivningen bygger på vad som anförs i nämnda förarbeten.

Intresseföretagsbegreppet beskriver ett visst förhållande mellan två företag, varav det ena äger inflytande i det andra. För att ett intresseföretagsförhållande ska föreligga krävs enligt *första stycket* att företaget utövar ett betydande inflytande över den juridiska personens driftsmässiga och finansiella styrning. En ytterligare förutsättning för att det ska anses föreligga ett intresseföretagsförhållande är att ägandet utgör ett led i en varaktig förbindelse mellan företagen.

I *andra stycket* finns en presumtionsregel om när ett intresseföretagsförhållande ska anses föreligga. De i första stycket angivna kriterierna – ”betydande inflytande” och ”varaktig förbindelse” – ska anses föreligga om företaget innehar minst tjugo procent av rösterna i en juridisk person. Presumtionen faller emellertid om det av omständigheterna framgår att de angivna kriterierna inte är uppfyllda.

Presumtionsregeln ska tillämpas inte enbart när företaget ensamt innehar tjugo procent eller mera av rösterna. Av paragrafen följer att en motsvarande presumtion gäller om företagets dotterföretag ensamt eller företaget och dess dotterföretag tillsammans eller flera dotterföretag tillsammans innehar tjugo procent eller mera av rösterna i det aktuella företaget.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 7.3.

3 h §

Paragrafen som är ny innehåller bestämmelserna som tar sikte på reglerna om moderföretag, dotterföretag och intresseföretag i 7 kap. 3 f och 3 g §§ ML. Bestämmelserna handlar dels om hur vissa bulvan- och mellanmanssituationer ska hanteras vid tillämpningen av reglerna om moder-, dotter- och intresseföretag, dels om behandlingen av egna aktier vid prövning av huruvida det föreligger en koncern eller ett intresseföretagsförhållande. Bestämmelserna har utformats med ledning

av motsvarande bestämmelser i 1 kap. 6 § årsredovisningslagen (1995:1554).

Nedan lämnas en beskrivning av bestämmelserna. Beskrivningen bygger på vad som anförs i förarbeten till motsvarande bestämmelser i årsredovisningslagen (prop. 1995/96:10 s. 180).

Första stycket behandlar det fallet att någon uppträder som mellanman för en annan fysisk eller juridisk person. Bestämmelsen blir tillämplig om det företag vars status som moderföretag ska prövas (eller dess dotterföretag) uppträder som mellanman för en annan person. Den blir också tillämplig när någon annan uppträder som mellanman för det prövade företaget (eller dess dotterföretag). Rekvisitet ”handlar i eget namn men för en annan fysisk eller persons räkning” får anses omfatta – förutom rena bulvanskap – fallen att den som röstar innehar aktierna eller andelarna som säkerhet och utövar rösträtten enligt mottagna instruktioner eller i dens intresse som har ställt säkerheten.

Innebörden av *andra stycket* är att när det prövas om det föreligger ett koncern- eller intresseföretagsförhållande ska det totala antalet röster för samtliga andelar i det ägda företaget minskas med antalet röster för andelar som innehas på angivet sätt.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 7.3.

3 i §

I paragrafen som är ny anges vad som menas med andelar vid tillämpningen av 7 kap. 3 f, 3 g och 3 h §§ ML.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 7.3.

4 §

Hänvisningen i paragrafens första mening till den avsedda bestämmelsen i 2 kap. 5 § ML kompletteras så att den blir fullständig.

5 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om beskattningsunderlaget vid vissa fall av uttag. I *första stycket* regleras beskattningsunderlaget vid uttag enligt 2 kap. 7 och 8 §§ ML. Ändringen i första stycket görs som en följd av ändringarna i dessa paragrafer. I *tredje stycket* föreskrivs om beskattningsunderlaget vid uttag av varor för försäljning från kiosk ombord på fartyg i internordisk trafik. Termen ”inköpsvärdet” ändras till ”inköpspriset”. Någon ändring i sak är inte avsedd. Motsvarande ändring görs också i bl.a. 7 kap. 3 § ML.

11 §

I paragrafen görs ett tillägg om hur beskattningsunderlaget ska bestämmas när en vara återimporteras och varan vid den tidigare exporten inte blivit beskattad.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 21.

8 kap.

4 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om i vilka fall avdrag får göras utöver vad som framgår av huvudregeln om avdragsrätt för ingående skatt i 8 kap. 3 § ML samt vad denna avdragsrätt avser. *Första stycket* 4

och 6 avser avdrag för sådan utgående skatt som är en konsekvens av uttagsbeskattning enligt 2 kap. 7 § ML. Ändringarna i förevarande paragraf görs som en följd av ändringarna i 2 kap. 7 § ML. Ändringen i *punkt 4* innebär bl.a. att en skattskyldig köpare av en bostadsrätt kan få göra avdrag om en säljare som bedriver byggnadsrörelse har uttagsbeskattats på grund av att han har tillfört bostadsrätten tjänster före försäljningen. Ändringen i *punkt 6* innebär bl.a. att en bostadsrättshavare som uttagsbeskattats på grund av att han tillfört bostadsrätten tjänster från sin byggnadsrörelse får göra avdrag i det fall han övergår till att använda bostadsrätten i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 5.2.4.

7 §

Ändringen föranleds av ändringarna i 8 kap. 4 § första stycket 4 ML.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 5.2.4.

13 §

I paragrafen finns bestämmelser om avdragsrätt vid s.k. blandad verksamhet. Termen ”inköpsvärdet” ändras till ”inköpspriset”. Någon ändring i sak är inte avsedd. Motsvarande ändring görs också i 7 kap. 3 och 5 §§ ML.

13 a §

Paragrafen slopas med anledning av utvecklingen av EG-rätten.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 14.

17 §

Paragrafen ändras så att den även omfattar situationer där *förvärvaren* av en vara eller en tjänst är den som ska betala skatten till staten, s.k. omvänd skattskyldighet. Enligt bestämmelsen ska avdragsrätten styrkas genom faktura oberoende av vem som är skattskyldig för omsättningen. I vissa fall av omvänd skattskyldighet kan förvärvaren bedriva s.k. blandad verksamhet (såväl skattepliktig som skattefri verksamhet). I dessa fall är avdragsrätten för förvärv som avser såväl skattepliktiga som skattefria omsättningar begränsad till den del den ingående mervärdesskatten avser de skattepliktiga omsättningarna. För att stryka avdragsrätten i bl.a. sådana fall krävs en faktura (se även prop. 2001/02:28 Utländska företagens mervärdesskatt i Sverige, s. 33).

I ett nytt *andra stycke* i paragrafen föreslås att avsteg kan göras från något av kravet att faktura ska föreligga eller från något av kraven på fakturans innehåll enligt 11 kap. 8 § om den skattskyldige kan styrka avdragsrätten genom annan tillgänglig dokumentation. Detta gäller dock inte när förvärvaren är skattskyldig för ett gemenskapsinternt förvärv (GIF) enligt 1 kap. 2 § första stycket 5. Bestämmelsen i andra stycket utgör en anpassning till EG-domstolens dom i målet C-90/02 Gerhard Bockemühl.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 19.2.

19 §

Ändringarna i paragrafen, i vilken finns bestämmelser om hur rätten till avdrag ska styrkas, föränleds av ändringarna i 2 kap. 7 § och 8 kap. 4 § första stycket 4 ML.

8 a kap.

2 §

Bestämmelserna om vad som utgör investeringsvaror ändras som en följd av ändringarna i 2 kap. 7 § och 8 kap. 4 § första stycket ML. Av den nya lydelsen av *första stycket 3* framgår att också hyresrätt och bostadsrätt till en lägenhet som varit föremål för uttagsbeskattning med stöd av bestämmelserna i 2 kap. 7 § ML anses som investeringsvaror om avdrag därefter medgetts för den mervärdesskatt som påförts genom uttaget. Det förutsätts att avdraget har uppgått till minst 100 000 kr. I *punkt 4* ändras orden ”lokal” och ”lokalen” till ”lägenhet” respektive ”lägenheten”. Med lägenhet avses både bostadslägenhet och lokal (12 kap. 1 § tredje stycket jordabalken och 1 kap. 6 § bostadsrättslagen, 1991:614).

Tillägget i *andra stycket första meningen* syftar till att förtydliga att vid tillämpning av beloppsgränsen ska åtgärder och avdrag läggas samman enligt bestämmelsen när åtgärd företagits eller avdrag gjorts beträffande en och samma fastighet. Av den ändrade *andra meningen* i samma stycke följer att i det fall avdrag gjorts och åtgärder företagits på en och samma hyresrätt eller bostadsrätt enligt första stycket 3 och 4 ska avdragen och åtgärderna läggas samman vid bedömning av om en investeringsvara föreligger eller ej.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 5.2.4.

3 §

Ändringen i paragrafens *första mening* föränleds av ändringen i 8 a kap. 2 § första stycket 3 ML. Ändringen innebär att vad som i 8 kap. 4 § första stycket 5 sägs om fastigheter även ska gälla hyresrätter och bostadsrätter. I den *tredje meningen* kompletteras hänvisningen till den avsedda bestämmelsen i 8 kap. 4 § ML så att den blir fullständig.

6 §

Hänvisningen i *andra stycket 2* till de avsedda bestämmelserna i 8 kap. 4 § ML kompletteras så att den blir fullständig.

I *fjärde stycket* ändras ”byggnads- och anläggningsentreprenader” till ”bygg- och anläggningsentreprenader”. Den ändrade terminologin är inte avsedd att medföra någon ändring i sak utan innebär endast en anpassning till de språkliga rekommendationer som har utfärdats av Sveriges nationella centrum för terminologi och fackspråk, TNC. Enligt dessa rekommendationer är förledet ”bygg-” att föredra när man – som i den aktuella bestämmelsen – åsyftar aktiviteten att bygga, snarare än det konkreta resultatet av ett byggande, i vilket fall förledet ”byggnads-” är lämpligare.

9 kap.

8 §

I *tredje stycket* ändras ”byggnadsarbetena” till ”byggarbetena” av samma skäl som framgår i kommentaren till ändringen i 8 a kap. 6 §.

9 a kap.

1 §

Ett nytt *andra stycke* införs i paragrafen. Det nya stycket innebär att vinstmarginalbeskattning inte kan tillämpas på transportmedel som återförsäljaren har förvärvat i enlighet med bestämmelsen i 2 a kap. 3 § första stycket 1 ML om gemenskapsinterna förvärv.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 15.

10 kap.

8 §

Ändringen i paragrafen är avsedd att förtydliga att rätten till återbetalning enligt 10 kap. 7 § första stycket 1–8 ML endast föreligger om den sammanlagda ersättningen per faktura uppgår till minst 1 000 kronor. Bestämmelsen ändras även på så sätt att rätten till återbetalning enligt 10 kap. 7 § första stycket 9–10 ML endast föreligger om den sammanlagda ersättningen per faktura uppgår till högst 200 kronor.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 17.

11 §

Paragrafen anpassas till artikel 169 c i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG). I bestämmelsens andra stycke införs i fråga om omsättning av banktjänster, finansieringstjänster, värdepappershandel, försäkringstjänster och handel med sedlar och mynt en rätt till återbetalning av ingående skatt även vid sådana situationer där förvärvaren är etablerad i ett land utanför EG. Denna situation regleras i dag i 10 kap. 12 § ML. Genom ändringen utvidgas dock återbetalningsrätten även till situationer där förvärv av sådana tjänster görs inom landet och där förvärvaren inte är en näringsidkare och denne är bosatt eller stadigvarande vistas i ett land utanför EG.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 16.

12 §

Regleringen av banktjänster, finansieringstjänster, värdepappershandel, försäkringstjänster och handel med sedlar och mynt lyfts bort från denna paragraf för att i stället i sin helhet regleras i 10 kap. 11 § ML.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 16.

11 kap.

1 §

I *andra stycket* utökas faktureringskyldigheten till att omfatta omsättning av bygg- och anläggningstjänster samt omsättning av varor när dessa omsätts i samband med att bygg- eller anläggningstjänster tillhandahålls, när den som förvärvar varan eller tjänsten är en privatperson. Vidare görs en mindre redaktionell ändring i lagtexten. Ändringen är föranledd av förslaget om införandet av en särskild fakturadatummetod vid redovisning av mervärdesskatt på omsättning av bygg- eller anläggningstjänster i 13 kap. 14 §.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 19.3.2.

3 §

I paragrafens *första stycke* slopas hänvisningen till 13 kap. 14 §. Ändringen innebär att undantaget från faktureringskyldighet för förskott och a conton i samband med bygg- eller anläggningsentreprenad slopas. Enligt den föreslagna lydelsen ska faktura alltid utfärdas vid dylika betalningar. Ändringen utgör en anpassning till artikel 220 i mervärdesskattedirektivet. Vidare föreslås ett nytt *andra stycke* i paragrafen som innebär att en tidsfrist för utfärdande av faktura ska gälla vid omsättning av bygg- eller anläggningstjänster samt vid omsättning i samband härmed. Ändringarna i paragrafen föranleds av införandet av den s.k. fakturadatummetoden för redovisning av mervärdesskatt vid tillhandahållande av bygg- eller anläggningstjänster i 13 kap. 14 § ML. Eftersom redovisningstidpunkten enligt fakturadatummetoden kopplas till tidpunkten för utfärdandet av faktura krävs en bestämmelse som stadgar när sådan faktura senast ska utfärdas.

8 §

Paragrafen justeras med anledning av ikraftträdandet av det nya mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG den 1 januari 2007. Det nya mervärdesskattedirektivet ersätter det gamla sjätte direktivet (77/388/EEG). De ändrade hänvisningarna i *punkterna 11 och 13* är baserade på artikel 226 i mervärdesskattedirektivet. Det nya direktivet beskrivs närmare i avsnitt 2.2 ovan.

10 §

I paragrafen har kravet på att ange skatten enligt ursprungsfakturan i en kreditnota tagits bort. Ett sådant uppgiftskrav är inte obligatoriskt för medlemsstaterna att tillämpa enligt mervärdesskattedirektivet. Vid en sammanvägd bedömning anses förenklingsskäl för företagen väga över i förhållande till den förenkling av kontrollen av kreditnotor som en information om skattens belopp skulle kunna medföra.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 18.2.

13 kap.

9 §

Ändringen i paragrafen är endast av språklig karaktär och avser inte att medföra någon materiell förändring.

13 §

Bestämmelsen reglerar tidpunkten för redovisning av mervärdesskatt vid uttag i samband med byggnation i egen regi av den som bedriver byggnadsrörelse enligt inkomstskattelagen (1999:1229). Ändringen i paragrafen innebär att redovisning av mervärdesskatten på uttaget ska ske i samband med att fastigheten eller den del av fastigheten som uttaget avser har kunnat tas i bruk. Den tidigare bestämmelsen som medgav redovisning av utgående skatt i redovisningsperioden som infaller två månader efter ibruktagandet slopas. Ändringen utgör en anpassning till de ändringar som görs avseende redovisningstidpunkten för utgående mervärdesskatt vid utåtriktad byggverksamhet enligt 13 kap. 14 §. Se vidare kommentaren till den bestämmelsen.

Reglerna i paragrafen utvidgas vidare till att omfatta också uttag av tjänst som till större delen avser ny-, till- eller ombyggnad av en lägenhet som den som bedriver byggnadsrörelse innehar med hyresrätt eller bostadsrätt. Denna ändring förändras av ändringarna i 2 kap. 7 § ML (se avsnitt 5.1.4). Redovisningsskyldigheten för de uttagna tjänsterna – avseende en egen fastighet eller en lägenhet som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt – inträder enligt den nya bestämmelsen senast för den redovisningsperiod under vilken fastigheten, hyresrätten eller bostadsrätten eller den del av fastigheten eller lägenheten som uttaget avser har kunnat tas i bruk.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 5.2 samt avsnitt 19.3.

14 §

Ändringen i denna paragraf innebär att bestämmelsen om rätten att senarelägga redovisning av utgående mervärdesskatt efter betalning i förskott eller a conto för bygg- eller anläggningsentreprenader till den redovisningsperiod som infaller två månader efter det att slutbesiktning eller någon annan jämförlig åtgärd vidtagits slopas. Enligt den nya lydelsen ska redovisning av utgående mervärdesskatt vid omsättning av bygg- eller anläggningstjänster ske enligt en så kallad fakturadatummetod. Redovisningsmetoden innebär att redovisningstidpunkten knyts till tidpunkten när faktura har utfärdats. Bestämmelsen omfattar fakturerade förskott, a conton samt sedvanlig fakturering av levererade varor och tillhandahållna tjänster. Bestämmelsen stadgar vidare att redovisning ska ske i den period betalning tas emot av förskott eller a conto även om faktura inte föreligger vid den tidpunkten. Vidare stadgas att redovisning senast ska ske för den redovisningsperiod som inträffar vid utgången av den andra kalendermånaden efter den månad under vilken leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna har ägt rum. Bestämmelsen omfattar även redovisning av utgående skatt vid omsättning av varor om dessa omsätts i samband med tillhandahållandet av bygg- eller anläggningstjänst. Ändringen utgör en anpassning av reglerna till artiklarna 63–66 i mervärdesskattedirektivet om tidpunkten för beskattningsgrundande händelse och tidpunkten för skattens utkrävbarhet. Bestämmelsen ska inte tillämpas om den skattskyldige redovisar mervärdesskatt enligt den s.k. kontantmetoden i 13 kap. 8 § ML.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 19.3.

20 §

Paragrafen reglerar tidpunkten för när den ingående skatten får dras av vid förvärv av bygg- eller anläggningstjänster samt varor som levereras i samband därmed som avses i 13 kap. 14 § ML. Bestämmelsen stadgar att avdrag för ingående skatt får ske samtidigt som redovisning av utgående skatt ska ske av omsättningen i fråga. På så vis uppfylls kravet på samtidig redovisning av in- och utgående mervärdesskatt som stadgas i artikel 167 i mervärdesskattedirektivet (artikel 17.1 i sjätte direktivet). I paragrafens andra stycke anges att bestämmelsen inte gäller om redovisning sker enligt 8 §. Detta innebär att den som redovisar enligt kontantmetoden i 8 § ska dra av mervärdesskatten enligt de särskilda

bestämmelser som gäller när kontantmetoden tillämpas (se 13 kap. 18 § ML).

Paragrafen har behandlats i avsnitt 19.3.

26 §

Paragrafen tillförs ett nytt *andra stycke* som innebär att den ingående skatten också ska återföras om den kreditnota som mottas avser en ändring av felaktigt debiterad mervärdesskatt. Om det föreligger särskilda skäl får kravet på kreditnota efterges.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 4.3.

Ny rubrik före 27§

Den nya rubriken indikerar att de paragrafer som följer utgör särskilda redovisningsregler för belopp som på faktura felaktigt angivits som mervärdesskatt. Rubriken införs för att markera att de redovisningsregler som följer inte avser korrekt debiterad utgående eller ingående mervärdesskatt enligt lagen.

27 §

Paragrafen är ny och beskriver hur felaktigt debiterad mervärdesskatt ska redovisas. Bestämmelsen i *första stycket* omfattar den som redan är registrerad för mervärdesskatt. Felaktigt debiterad mervärdesskatt ska enligt bestämmelsen redovisas i den ordning som gäller för den skattskyldiges ordinarie redovisning av mervärdesskatt. Detta innebär att om en skattskyldig exempelvis tillämpar huvudregeln faktureringsmetoden vid sin redovisning av korrekt debiterad mervärdesskatt (13 kap. 6 § ML), ska felaktigt debiterad mervärdesskatt på en faktura också redovisas i enlighet med den metoden. Om den ordinarie redovisningen av mervärdesskatt sker enligt kontantmetoden (13 kap. 8 § ML) ska ett felaktigt debiterat belopp redovisas när betalning tas emot kontant eller på annat sätt kommer den skattskyldige till godo. Bestämmelsen innebär att beloppet ska redovisas i sådan deklaration och vid den tidpunkt som normalt sett gäller för den skattskyldiges mervärdesskatteredovisning. Genom att redovisning av den felaktigt debiterade skatten får göras i den ordning som gäller för den skattskyldiges ordinarie redovisning kommer t.ex. en omedveten felaktig debitering av skatt automatiskt att redovisas i enlighet med vad som gäller för den skattskyldiges ordinarie redovisning av skatt. Man torde därmed kunna undvika onödiga rättelser i efterhand. I sådana fall då en faktura eller liknande handling har utfärdats utan att det föreligger en underliggande omsättning av vara eller tjänst ska mervärdesskatten redovisas i den period under vilken fakturan eller handlingen utfärdades ("fakturadatummetod"). För den som inte är registrerad för mervärdesskatt hänvisas i bestämmelsens *andra stycke* till att redovisning ska ske enligt en ny bestämmelse i 10 kap. 32 § skattebetalningslagen (1997:483), se kommentaren till denna bestämmelse nedan.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 4.3.

28 §

Paragrafen är ny och anger att om redovisning har skett av det felaktiga beloppet får en ändring av beloppet ske. För att ändring ska få ske krävs

enligt bestämmelsen att kreditnota i enlighet med 11 kap. 10 § ML utfärdas. Rättelsen ska ske för den period under vilken kreditnotan har utfärdats. Om det finns särskilda skäl får kravet på kreditnota efterges av Skatteverket.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 4.3.

19 kap.

1 §

Hänvisningen i paragrafens *andra stycke* justeras eftersom 3 kap. 1 § skattebetalningslagen (1997:483) sedan den 1 januari 2004 (SFS 2003:664, prop. 2002/03:99) inte har mer än ett stycke.

24.2 Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

1 kap.

1 §

Paragrafen reglerar tillämpningsområdet för skattebetalningslagen, (1997:483, SBL). Bestämmelsen har utvidgats med en hänvisning till det belopp som avses i 1 kap. 1 § tredje stycket mervärdesskattelagen, dvs. ett belopp som anges på faktura eller liknande handling och som anges vara mervärdesskatt utan att vara det enligt mervärdesskattelagen. Genom ändringen kommer tillämpningsområdet för SBL även att omfatta felaktigt debiterad mervärdesskatt.

4 §

I paragrafen anges, genom hänvisningen till 1 kap. 1 § tredje stycket mervärdesskattelagen att ett belopp som anges på faktura eller liknande handling utan att vara det ska anses vara skatt enligt skattebetalningslagen. Detta för att skattebetalningslagens regler ska bli tillämpliga på beloppet.

10 kap.

32 §

Paragrafen reglerar redovisning av mervärdesskatt i särskild skattedeklaration. Bestämmelsen har utvidgats till att omfatta den som endast är betalningsskyldig på grund av det föreslagna fjärde stycket i 1 kap. 2 § mervärdesskattelagen dvs. i fall där den är betalningsskyldig som har angivit mervärdesskatt på faktura eller liknande handling. Bestämmelsen avser redovisning av felaktigt debiterad mervärdesskatt i sådana fall då den som debiterat mervärdesskatten inte är registrerad för mervärdesskatt, dvs. då den skattskyldige varken lämnar skattedeklaration enligt 10 kap. 9 § SBL eller redovisar mervärdesskatt i självdeklarationen med stöd av 10 kap. 31 § SBL. En sådan särskild deklaration skall lämnas senast före utgången av månaden efter den månad under vilken den felaktiga handlingen utfärdades.

15 kap.

8 §

Hänvisningen i bestämmelsen till 10 kap. 32 § *första stycket* ändras till *andra stycket* med anledning av det nya första stycket i den bestämmelsen.

16 kap.

4 §

Paragrafen reglerar betalningstidpunkten för avdragen skatt, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt. I *tredje stycket*, som reglerar betalningstidpunkt vid redovisning i särskild skattedeklaration enligt 10 kap. 32–32 b §§, har en justering gjorts för att bestämmelsen även ska omfatta betalningstidpunkten för sådan felaktigt debiterad mervärdesskatt som angivits på en faktura och som ska redovisas i särskild skattedeklaration i vissa fall.

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

1 kap.

4 §

Förändringen är föranledd av att rådets direktiv 78/1035/EEG av den 19 december 1978 om frihet från skatt vid import av små försändelser av varor utan kommersiell karaktär har kodifierats genom rådets direktiv 2006/79/EG av den 5 oktober 2006 om befrielse från införselskatter på varor i småförsändelser av icke-kommersiell karaktär från tredjeländer.

2 kap.

5 §

Paragrafen bygger på artikel 143 e i mervärdesskattedirektivet. *Första stycket* ändras på så sätt att frihet från skatt vid återinförsel ska gälla även när varorna har förts ut från ett annat EG-land. Som villkor för skattefrihet ska gälla att varorna införs till Sverige av samma person som tidigare förde ut varorna från EG. Det införs ett nytt *andra stycke* i bestämmelsen som innebär att frihet från skatt vid återinförseln kan medges endast om varorna omfattas av tullbefrielse vid införseln enligt artiklarna 185–187 i tullkodex, s.k. returullfrihet. Bestämmelsen omfattar även varor som är tullfria enligt tulltaxan. En prövning får då göras om varorna hade varit tullbefriade i det fall de inte varit tullfria enligt tulltaxan. *Tredje stycket* utformas mer generellt än vad som var fallet i det tidigare andra stycket så att det omfattar samtliga situationer där en utförsel av varorna har medfört en rätt till återbetalning eller att en vara inte blivit belagd med skatt. *Tredje stycket* är dock inte tillämpligt när ett företag för ut egna varor för en utställning och sedan återinför varorna. Under sådana förhållanden har det inte skett någon omsättning i samband med exporten vilket innebär att beskattning inte skulle ha skett även om varorna inte förts ut. Beror återinförseln på att ett köp har gått åter och förs varorna in i landet av säljaren eller överförs de till säljaren i omedelbar anslutning till återinförseln ska dock enligt *fjärde stycket*

skattefrihet gälla vid återinförseln oavsett om återbetalning beviljats eller om varorna annars inte har blivit belagda med skatt på grund av utförseln. Med återgång av köp avses här alla situationer där en vara återgår till den säljare vars omsättning inte blev belastad med skatt på grund av exporten. Att ett köp har gått åter ska kunna styrkas t.ex. genom uppvisande av kreditnota.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 21.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)¹

dels att 8 kap. 13 a § ska upphöra att gälla,

dels att 1 kap. 1, 2, 3 och 18 §§, 2 kap. 2, 5, 7 och 8 §§, 2 a kap. 3 §, 3 kap. 3, 23, 24 och 30 f §§, 4 kap. 7 §, 5 kap. 9 §, 7 kap. 3, 3a, 4, 5 och 11 §§, 8 kap. 4, 7, 13, 17 och 19 §§, 8 a kap. 2, 3 och 6 §§, 9 kap. 8 §, 9 a kap. 1 §, 10 kap. 8, 11 och 12 §§, 11 kap. 1, 3, 8 och 10 §§, 13 kap. 9, 13, 14, 20 och 26 §§ samt 19 kap. 1 § ska ha följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas 12 nya paragrafer, 1 kap. 3 a och 9 §, 7 kap. 3 b, 3 c, 3 d, 3 e, 3 f, 3 g, 3 h och 3 i, 13 kap. 27 och 28 §§ samt närmast före 13 kap. 27 § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

1 §

Mervärdesskatt skall betalas till staten enligt denna lag

1. vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet,

2. vid skattepliktigt gemenskapsinternt förvärv av varor som är lös egendom, om inte omsättningen är gjord inom landet, eller

3. vid sådan import av varor till landet som är skattepliktig.

Vad som utgör omsättning eller import anges i 2 kap. Vad som utgör gemenskapsinternt förvärv anges i 2 a kap. Huruvida skatteplikt föreligger för en omsättning, ett gemenskapsinternt förvärv eller import anges i 3 kap. Vad som är yrkesmässig verksamhet anges i 4 kap. I vilka fall en omsättning anses ha gjorts inom landet anges i 5 kap.

Ett belopp som anges på faktura eller jämförlig handling och som anges vara mervärdesskatt utan att vara det enligt denna lag ska också betalas till staten.

2 §²

Skyldig att betala mervärdesskatt (skattskyldig) är

1. för sådan omsättning som anges i 1 § första stycket 1, om inte annat följer av 2–4 c: den som omsätter varan eller tjänsten,

2. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av sådana tjänster som avses i 5 kap. 7 §, om den som omsätter tjänsten är en utländsk företagare och förvärvaren är en näringsidkare: den som förvärvar tjänsten,

3. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av sådana varor som avses i 5 kap. 2 c och 2 d §§ eller av sådana tjänster som avses i 5 kap.

¹ Lagen omtryckt 2000:500.

² Senaste lydelse 2006:1031.

5 § tredje stycket samt 5 a, 6 a, 6 b och 7 a §§, om den som omsätter varan eller tjänsten är en utländsk företagare och förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här: den som förvärvar varan eller tjänsten,

4. för sådan efterföljande omsättning inom landet som avses i 3 kap. 30 b § första stycket: den till vilken omsättningen görs,

4 a. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 mellan näringsidkare som är eller skall vara registrerade till mervärdesskatt här, av guldmaterial eller halvfärdiga produkter med en finhalt av minst 325 tusendelar eller av investeringsguld om den som omsätter guldet är skattskyldig enligt 3 kap. 10 b §: den som förvärvar varan,

4 b. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av sådana tjänster som avses i andra stycket, om skattskyldighet inte föreligger enligt första stycket 2 i denna paragraf: den som förvärvar tjänsten, om denne är

- en näringsidkare som i sin verksamhet inte endast tillfälligt tillhandahåller sådana tjänster, eller

- en annan näringsidkare som tillhandahåller en näringsidkare som avses i första strecksatsen sådana tjänster,

4 c. för annan omsättning som anges i 1 § första stycket 1 än som avses i första stycket 2, 3 eller 4 b i denna paragraf, i 3 kap. 3 § andra och tredje styckena, i 5 kap. 6 § 1 eller i 7 kap. 1 § tredje stycket 11, om den som omsätter varan eller tjänsten är en utländsk företagare och förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här: den som förvärvar varan eller tjänsten, om inte annat följer av 2 d §,

5. för sådant förvärv som anges i 1 § första stycket 2: den som förvärvar varan, och

6. för import av varor

a) om en tullskuld uppkommer i Sverige till följd av importen: den som är skyldig att betala tullen,

b) om importen avser en gemenskapsvara eller om varan skall förtullas i Sverige men inte är belagd med tull: den som skulle ha varit skyldig att betala tullen om varan hade varit tullbelagd,

c) om skyldighet att betala tull med anledning av importen uppkommer, eller skulle ha uppkommit om varan hade varit belagd med tull, i ett annat EG-land till följd av att ett sådant mellanstatligt enhetstillstånd som avses i 4 kap. 24 § andra stycket tullagen (2000:1281) åberopas: innehavaren av tillståndet. Första stycket 4 b gäller

1. sådana tjänster avseende fastighet, byggnad eller anläggning som enligt gällande koder för Standard för svensk näringsgrensindelning (SNI-koder) kan hänföras till

- mark- och grundarbeten,
- bygg- och anläggningsarbeten,
- bygginstallationer,
- slutbehandling av byggnader, eller
- uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner med förare,

2. byggstädning, och

3. uthyrning av arbetskraft för sådana aktiviteter som avses i 1 och 2.

Med tullskuld och gemenskapsvara förstås detsamma som i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen.

Den som anger ett belopp på en faktura eller jämförlig handling i sådant fall som avses i 1 § tredje stycket är skattskyldig för beloppet.

Särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig finns i 6 kap., 9 kap. och 9 c kap.

3 §

Skyldigheten att betala skatt enligt 1 § vid omsättning inträder när varan har levererats eller tjänsten har tillhandahållits eller när varan eller tjänsten har tagits i anspråk genom uttag. Om dessförinnan den som omsätter varan eller tjänsten får ersättning helt eller delvis för en beställd vara eller tjänst, inträder skattskyldigheten i stället när ersättningen inflyter kontant eller på annat sätt kommer den som omsätter varan eller tjänsten till godo.

Vid omsättning av bygg- och anläggningstjänster, inklusive varor som har samband med sådana bygg- och anläggnings-tjänster, inträder i stället skyldigheten att betala skatt när faktura har utfärdats. Om någon faktura inte har utfärdats, eller om faktura har utfärdats för sent, inträder skattskyldigheten enligt vad som sägs i första stycket.

Med leverans av en vara förstås att varan avlämnas eller att den sänds till en köpare mot postförskott eller efterkrav.

Bestämmelsen i första stycket andra meningen gäller endast om omsättningen är skattepliktig när ersättningen kommer den som omsätter varan eller tjänsten till godo.

3 a §

När omsättningen avser en personbil eller motorcykel som vid leveransen är tillfälligt registrerad enligt 23 § första stycket 1 lagen (2001:558) om vägtrafikregister och fordonet levereras till en fysisk person som är bosatt i ett annat land än ett EG-land som avser att föra fordonet till en plats utanför EG, inträder i stället för vad som föreskrivs i 3 § skyldigheten att betala skatt vid utgången av den sjätte månaden efter den månad då fordonet levererades.

9 §

Med marknadsvärde förstås hela det belopp som köparen av en vara eller tjänst, i samma försäljningsled som det där omsättningen av varan eller tjänsten äger rum, vid tidpunkten för omsättningen och i fri konkurrens, skulle få betala till en oberoende säljare inom landet för att få denna vara eller tjänst.

Om ingen jämförbar omsättning av varor eller tjänster kan fastställas, utgörs marknadsvärdet

1. när det gäller varor, av ett belopp som inte understiger inköpspriset för varorna eller för liknande varor eller, om inköpspris saknas, självkostnadspriset, fastställt vid tidpunkten för transaktionen, eller

2. när det gäller tjänster, av ett belopp som inte understiger näringsidkarens kostnad för att utföra tjänsten.

18 §

Med investeringsguld förstås

1. guld i form av en tacka eller platta med en vikt som godtas på någon av marknaderna för sådant guld och med en finhalt av minst 995 tusendelar, oavsett om guldets representeras av värdepapper eller inte,

2. guldmynt som

– har en finhalt av minst 900 tusendelar,

– är präglade efter år 1800,

– är eller har varit gällande betalningsmedel i ursprungslandet, och

– normalt säljs till ett pris som inte överstiger *det öppna* marknadsvärdet för guldinnehållet i myntet med mer än 80 %.

– normalt säljs till ett pris som inte överstiger marknadsvärdet för guldinnehållet i myntet med mer än 80 %.

Små tackor eller plattor med en vikt av 1 gram eller mindre omfattas inte av första stycket 1.

Guldmynt som omfattas av den förteckning som årligen offentliggörs i C-serien av Europeiska gemenskapens officiella tidning skall anses uppfylla kriterierna i första stycket 2 under hela det år förteckningen gäller.

Guldmynt enligt denna paragraf skall inte anses omsatta på grund av det numismatiska värdet.

2 kap.**2 §**

Med uttag av vara förstås att den som är skattskyldig

1. tillgodogör sig en vara ur verksamheten för privat ändamål,

2. överlåter en vara till någon annan utan ersättning eller mot ersättning som understiger ett värde beräknat enligt 7 kap. 3 § 2 a och sådan nedsättning inte är marknadsmässigt betingad, eller

3. för över en vara från en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9–13 §§ till en verksamhet som inte alls eller endast delvis medför skattskyldighet eller sådan rätt till återbetalning.

1. tar ut en vara ur sin verksamhet

– för sitt eget eller personalens privata bruk,

– för överlåtelse av varan utan ersättning eller, mer generellt,

– för användning för andra ändamål än den egna verksamheten, eller

2. för över en vara från en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9–13 §§ till en verksamhet som inte alls eller endast delvis medför skattskyldighet eller sådan rätt till återbetalning.

Första stycket 1 gäller inte om varor tas ut inom ramen för den skattskyldiges verksamhet i syfte att skänka bort gåvor av ringa värde eller ge bort varuprov.

5 §

Med uttag av tjänst förstås att den skattskyldige

1. utför, låter utföra eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst åt sig själv eller sin personal för privat ändamål eller för annat rörelsefrämmande ändamål, om tjänsten tillhandahålls utan ersättning eller mot ersättning som understiger ett värde beräknat enligt 7 kap. 3 § 2 b och sådan nedsättning inte är marknadsmässigt betingad,

2. använder eller låter någon annan använda en tillgång som hör till verksamheten för privat ändamål eller för annat rörelsefrämmande ändamål, om den skattskyldige haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ av den ingående skatten vid förvärvet av varan, eller

1. utför eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst för sitt eget eller personalens privata bruk eller, mer generellt, för andra ändamål än den egna verksamheten, om tjänsten tillhandahålls utan ersättning,

2. använder eller låter personalen använda en vara som hör till verksamheten för privat bruk eller, mer generellt, använder en sådan vara för andra ändamål än den egna verksamheten, om omsättningen eller importen av varan undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § eller om den skattskyldige haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt

10 kap. 9–13 §§ av den ingående skatten vid förvärvet, *tillverkningen eller förhyrningen* av varan, eller

3. för privat *ändamål* själv använder eller låter någon annan använda en personbil eller motorcykel som utgör en tillgång i eller har förhyrts för verksamheten och den skattskyldige har haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ av den ingående skatten vid förvärvet eller, i fråga om förhyrning, av hela den ingående skatten som hänför sig till hyran.

Första stycket 2 och 3 gäller endast om värdet av användandet är mer än ringa.

7 §

Med uttag av tjänst förstås även att den skattskyldige utför eller förvärvar sådana tjänster som anges i andra stycket och tillför dem en egen fastighet som enligt inkomstskattelagen (1999:1229) utgör lagertillgång i byggnadsrörelse, om han i byggnadsrörelsen både tillhandahåller tjänster åt andra (byggnadsentreprenader) och utför tjänster på sådana egna fastigheter.

Med uttag av tjänst förstås även att den skattskyldige utför eller förvärvar sådana tjänster som anges i andra stycket och tillför dem *en lokal som han innehar med hyresrätt, en lägenhet som han innehar med bostadsrätt* eller en egen fastighet som enligt inkomstskattelagen (1999:1229) utgör lagertillgång i byggnadsrörelse, om han i byggnadsrörelsen både tillhandahåller tjänster åt andra (byggnadsentreprenader) och utför tjänster på sådana, *lokaler, lägenheter eller egna fastigheter. Detsamma gäller om tjänsterna utförs av den skattskyldige på en lokal som han innehar med hyresrätt, en lägenhet som han innehar med bostadsrätt eller en egen fastighet, som utgör tillgång i byggnadsrörelsen men inte är en sådan lagertillgång som avses i första meningen.*

Första stycket gäller

1. *byggnads-* och *anläggnings-*arbeten, inräknat reparationer och underhåll, och

2. ritning, projektering, konstruktion eller andra jämförliga tjänster.

Första stycket gäller *också om tjänsterna utförs av den skattskyldige på en egen fastighet som*

1. *bygg-* och *anläggnings-*arbeten, inräknat reparationer och underhåll, och

Första stycket gäller inte om tjänsterna hänför sig till en del av *lokalen, lägenheten eller fastig-*

utgör tillgång i byggnadsrörelsen men inte är en sådan lagertillgång som avses i första stycket. Vad nu sagts gäller dock inte om tjänsterna hänför sig till en del av fastigheten som används i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §.

heten, som används i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §.

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.

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, 11 eller 12 §. 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 fastighetskötsel.

1. bygg- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll,

Vad som sägs i första stycket gäller också hyresgäst och bostadsrättshavare som utför sådana tjänster som anges i andra stycket 1 och 2 på en lägenhet som han innehar med hyresrätt eller bostadsrätt, om lägenheten utgör tillgång i en yrkesmässig verksamhet som varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §.

Om en fastighet ägs av en näringsidkare som ingår i en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § skall gruppen anses

Om en fastighet ägs eller en hyresrätt eller bostadsrätt innehas av en näringsidkare som ingår i en sådan mervärdesskattegrupp som

som fastighetsägare vid avses i 6 a kap. 1 § skall gruppen Bilaga 1
tillämpning av denna paragraf. anses som fastighetsägare, *hyres-
gäst eller bostadsrättshavare* vid
tillämpning av denna paragraf.

2 a kap.

3 §³

En vara skall anses förvärvad enligt 2 § 1, om förvärvet avser

1. ett sådant nytt transportmedel 1. ett sådant nytt transportmedel
som anges i 1 kap. 13 a § och som anges i 1 kap. 13 a §,
*transportmedlet skall användas
stadigvarande här i landet,*

2. en sådan punktskattepliktig vara som anges i 1 kap. 13 b § och
köparen är en näringsidkare eller en juridisk person som inte är
näringsidkare, eller

3. en annan vara än ett nytt transportmedel eller en punktskattepliktig
vara och förvärvet görs av en sådan köpare som anges i andra stycket
från en säljare som är skattskyldig till mervärdesskatt i ett annat EG-land.

Första stycket 3 avser köpare som är

1. näringsidkare vars verksamhet medför rätt till avdrag för ingående
skatt eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1 § andra stycket eller 9–13
§§ av sådan skatt, eller

2. näringsidkare vars verksamhet inte medför någon avdragsrätt eller
rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ eller juridiska personer som
inte är näringsidkare, under förutsättning

- att det sammanlagda värdet av hans skattepliktiga förvärv av andra
varor än nya transportmedel eller punktskattepliktiga varor under det
löpande eller det föregående kalenderåret överstiger 90 000 kronor, eller
- att köparen omfattas av ett sådant beslut som anges i 4 §.

3 kap.

3 §⁴

Undantaget enligt 2 § omfattar inte

1. upplåtelse eller överlåtelse av verksamhetstillbehör,
2. omsättning av växande skog, odling och annan växtlighet utan
samband med överlåtelse av marken,
3. upplåtelse eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrende,
avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att ta jord, sten eller
andra naturprodukter samt rätt till jakt, fiske eller bete,
4. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt
upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet,
5. upplåtelse av parkeringsplatser i parkeringsverksamhet,
6. upplåtelse för fartyg av hamnar eller för luftfartyg av flygplatser,
7. upplåtelse av förvaringsboxar,
8. upplåtelse av utrymmen för reklam eller annonsering på fastigheter,
9. upplåtelse för djur av byggnader eller mark,
10. upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt upplåtelse av
spåranläggning för järnvägstrafik,

³ Senaste lydelse 2002:1004.

⁴ Senaste lydelse 2000:1358.

11. korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning, och

12. upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtrafik till trafikoperatörer.

Undantaget enligt 2 § gäller inte heller när en fastighetsägare, ett konkursbo eller en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller som medför rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11 eller 12 § helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad eller annan anläggning, som utgör fastighet. Uthyrning till staten, en kommun eller ett kommunalförbund är skattepliktig även om uthyrningen sker för en verksamhet som inte medför sådan skyldighet eller rätt. Skatteplikt föreligger dock inte för uthyrning till en kommun eller ett kommunalförbund, om fastigheten vidareuthyrs av kommunen eller kommunalförbundet för användning i en verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11 eller 12 § eller om uthyrningen avser stadigvarande bostad. Vad som har sagts om uthyrning gäller även för upplåtelse av bostadsrätt.

Undantaget enligt 2 § gäller inte heller när en fastighetsägare, ett konkursbo eller en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller som medför rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11 eller 12 § helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad eller annan anläggning, som utgör fastighet. Uthyrning till staten, en kommun eller ett kommunalförbund är skattepliktig även om uthyrningen sker för en verksamhet som inte medför sådan skyldighet eller rätt. Skatteplikt föreligger dock inte för uthyrning till en kommun eller ett kommunalförbund, om fastigheten vidareuthyrs av kommunen eller kommunalförbundet för användning i en *av annan än staten, en kommun eller ett kommunalförbund bedriven* verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11 eller 12 § eller om uthyrningen avser stadigvarande bostad. Vad som har sagts om uthyrning gäller även för upplåtelse av bostadsrätt.

Andra stycket tillämpas också

1. vid uthyrning i andra och tredje hand,

2. vid bostadsrättshavares upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet som innehas med bostadsrätt, och

3. när en byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet uppförs eller genomgår omfattande till- eller ombyggnad i syfte att anläggningen helt eller delvis skall kunna hyras ut för sådan verksamhet som avses i andra stycket.

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

23 §

Från skatteplikt undantas omsättning av följande slag av varor och tjänster:

- | | |
|---|--|
| <p>1. sedlar och mynt som är gällande betalningsmedel, dock inte samlarföremål,</p> | <p>1. sedlar och mynt vilka används som lagligt betalningsmedel, med undantag av samlarföremål såsom guld-, silver- eller andra metallmynt eller sedlar, som normalt inte används som lagligt betalningsmedel eller som är av numismatiskt intresse,</p> |
|---|--|
2. läkemedel som lämnas ut enligt recept eller säljs till sjukhus eller förs in i landet i anslutning till sådan utlämning eller försäljning,
3. modersmjölk, blod eller organ från människor,
4. flygbensin och flygfotogen,
5. lotterier, inräknat vadhållning och andra former av spel,
6. tjänster som avser gravöppning eller gravskötsel på allmän begravningsplats när tjänsten tillhandahålls av huvudmannen för eller innehavaren av begravningsplatsen, och
7. guld som levereras till Sveriges riksbank.

24 §

Från skatteplikt undantas överlåtelse av andra tillgångar än omsättningstillgångar, om

- | | |
|--|---|
| <p>1. den som överlåter tillgången kan visa att han varken har haft någon rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ av ingående skatt vid förvärvet av tillgången eller vid mera betydande förvärv av varor eller tjänster som tillförts tillgången, eller</p> <p>2. överföring av tillgången från en verksamhet till en annan verksamhet har medfört skattskyldighet enligt 2 kap. 2 § 3.</p> | <p>2. överföring av tillgången från en verksamhet till en annan verksamhet har medfört skattskyldighet enligt 2 kap. 2 § 2.</p> |
|--|---|

Vid tillämpning av första stycket anses som omsättningstillgångar inte tillgångar som är avsedda att förbrukas i en verksamhet.

Undantaget från skatteplikt enligt denna paragraf omfattar inte försäkringsföretags överlåtelse av tillgångar som övertagits i samband med skadereglering och inte heller finansieringsföretags överlåtelse av tillgångar som företaget har återtagit med stöd av ett av företaget övertaget köpeavtal. Undantaget gäller inte heller om den omsättning genom vilken den skattskyldige förvärvat varan eller, om varan förts in till landet av den skattskyldige, importen undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 21 §.

30 f §⁵

<p>Från skatteplikt undantas gemenskapsinterna förvärv av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter, om</p>	<p>Från skatteplikt undantas gemenskapsinterna förvärv av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter, om</p>
--	--

⁵ Senaste lydelse 2003:1134.

varorna har sålts av en skattskyldig återförsäljare och omsättningen har beskattats i det EG-land där transporten till Sverige påbörjats enligt bestämmelser som motsvarar dem i artikel 26 a i rådets *sjätte* direktiv (77/388/EEG) av den 17 maj 1977 om *harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund.*

varorna har sålts av en skattskyldig återförsäljare och omsättningen har beskattats i det EG-land där transporten till Sverige påbörjats enligt bestämmelser som motsvarar dem i *artiklarna 312–325* i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om *ett gemensamt system för mervärdesskatt.*

4 kap.

7 §

En omsättning som avses i 6 § utgör dock inte yrkesmässig verksamhet, om omsättningen

1. ingår som ett led i myndighetsutövning, eller
2. avser bevis, protokoll eller motsvarande avseende myndighetsutövning.

Första stycket gäller endast omsättning av varor och tjänster vilka normalt endast levereras eller tillhandahålls av staten, statliga affärsverk eller kommuner.

Omhändertagande och förstöring av avfall och föroreningar samt avloppsrening är att anse som yrkesmässig verksamhet även i sådana fall som avses i första stycket, under förutsättning att åtgärderna utförs mot ersättning.

5 kap.

9 §⁶

En omsättning enligt 2, 2 a, 2 b eller 3 § av en vara anses som en omsättning utomlands, om

1. säljaren levererar varan till en plats utanför EG,
2. direkt utförelse av varan till en plats utanför EG ombesörjs av en speditör eller fraktförare,
3. en utländsk företagare förvärvar varan för sin verksamhet i utlandet och hämtar den *här i landet* för direkt utförelse till en plats utanför EG,
4. varan levereras till ett fartyg eller ett luftfartyg i utrikes trafik för bruk ombord på ett sådant fartyg eller luftfartyg eller för sådan omsättning som anges i 1 § tredje stycket,

4 a. varan levereras till ett fartyg eller luftfartyg i de fall som avses i 2 b § för försäljning ombord och avser sådana livsmedel som anges i

⁶ Senaste lydelse 2006:823.

artikel 2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002 av den 28 januari 2002 om allmänna principer och krav för livsmedelslagstiftning, om inrättande av Europeiska myndigheten för livsmedels-säkerhet och om förfaranden i frågor som gäller livsmedelssäkerhet, dock inte punktskattepliktiga varor,

5. varan omsätts på fartyg eller luftfartyg i de fall som avses 2 b § för konsumtion ombord,

6. det är fråga om en leverans av varor av de slag som avses i 3 § lagen (1999:445) om exportbutiker och varorna är avsedda för försäljning i en sådan butik,

6 a. det är fråga om en sådan försäljning som avses i 1 § andra stycket lagen om exportbutiker,

7. varan är en personbil eller motorcykel som vid leveransen är tillfälligt registrerad enligt 23 § första stycket 1, 2 eller 3 lagen (2001:558) om vägtrafikregister, eller

7. varan är en personbil eller motorcykel som vid leveransen är tillfälligt registrerad enligt 23 § första stycket 1 lagen (2001:558) om vägtrafikregister, *under förutsättning att*

a. fordonet levereras till en fysisk person som är bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat land än ett EG-land, och

b. säljaren kan visa att fordonet varaktigt förts till en plats utanför EG, eller

8. varan levereras här i landet till en fysisk person som är bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat land än ett EG-land, under förutsättning att

a. ersättningen utgör minst 200 kronor, och

b. säljaren kan visa att köparen har medfört varan vid resa till en plats utanför EG före utgången av tredje månaden efter den månad under vilken leveransen av varan gjordes.

Vid leverans av en vara inom landet till en fysisk person som är bosatt i Norge eller på Åland anses omsättningen som en omsättning utomlands endast om

1. leveransen avser en vara eller en grupp av varor som normalt utgör en helhet och ersättningen utgör minst 1 000 kronor efter avdrag för skatt enligt denna lag som hänförs till ersättningen och

2. säljaren kan visa att köparen i nära anslutning till leveransen fört in varan eller varorna till Norge eller till Åland och därvid enligt tullräkning eller liknande handling betalat skatt motsvarande skatt enligt denna lag.

En leverans av varor till fartyg på linjer mellan Sverige och Norge eller mellan Sverige och Åland skall anses som en omsättning utomlands endast om leveransen inte strider mot 5 och 6 §§ lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg.

En leverans som avses i första stycket 4 av punktskattepliktiga varor skall anses som en omsättning utomlands endast om leveransen uppfyller de villkor som gäller för proviantering i 7–9 §§ lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg.

7 kap.**3 §⁷**

Det i 2 § första stycket avsedda värdet utgörs

Om inget annat följer av 3 a–3 c §§ utgörs det i 2 § första stycket första meningen avsedda värdet

1. vid annan omsättning än uttag: av ersättningen,

2 a. vid uttag av varor: av *inköpsvärdet för varorna* eller liknande *varor* eller, om sådant *värde* saknas, av självkostnadspriset vid tidpunkten för uttaget,

2 b. vid uttag av tjänster i andra fall än som anges i 4 och 5 §§: kostnaden vid tidpunkten för uttaget för att utföra tjänsten,

3. vid förvärv enligt 2 a kap. 2 § 1 eller 2: ersättningen och punktskatt som köparen påförts i ett annat EG-land, och

4. vid förvärv enligt 2 a kap. 2 § 3 eller 4: *varans inköpsvärde* eller, om ett sådant *värde* saknas, självkostnadspriset *för varan*.

2 a. vid uttag av varor: av *varornas* eller liknande *varors inköpspris* eller, om ett sådant *pris* saknas, av självkostnadspriset, vid tidpunkten för uttaget,

2 b. vid uttag av tjänster i andra fall än som anges i 4 och 5 §§: *av* kostnaden vid tidpunkten för uttaget för att utföra tjänsten,

3. vid förvärv enligt 2 a kap. 2 § 1 eller 2: *av* ersättningen och punktskatt som köparen påförts i ett annat EG-land, och

4. vid förvärv enligt 2 a kap. 2 § 3 eller 4: *av varornas eller liknande varors inköpspris* eller, om ett sådant *pris* saknas, *av* självkostnadspriset, *vid tidpunkten för överföringen av varorna*.

3 a §

I sådana fall som avses i 3 § 1 och 3 utgörs det i 2 § första stycket första meningen avsedda värdet av marknadsvärdet respektive marknadsvärdet och punktskatt som köparen påförts i ett annat EG-land, om

1. *ersättningen är lägre än marknadsvärdet,*

2. *köparen inte har full avdragsrätt eller återbetalningsrätt enligt 10 kap. 9–13 §§,*

3. *säljaren och köparen är förbundna med varandra, och*

4. *den skattskyldige inte kan visa att ersättningen är marknadsmässigt betingad.*

⁷ Senaste lydelse 2002:1004.

3 b §

I sådant fall som avses i 3 § 1 utgörs det i 2 § första stycket första meningen avsedda värdet av marknadsvärdet, om

1. ersättningen är lägre än marknadsvärdet,

2. säljaren inte har full avdragsrätt eller återbetalningsrätt enligt 10 kap. 9–13 §§,

3. omsättningen är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 2 §, 4 § första–andra styckena, 8–10 §§, 11–11 a §§, 20 §, 23 § 3 eller 5, 24 § eller 30 g §,

4. säljarens avdragsbelopp med stöd av 8 kap. 13 § första stycket andra meningen bestäms genom att den del av årsomsättningen som medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt enligt 10 kap. 9–13 §§ sätts i relation till den totala årsomsättningen,

5. säljaren och köparen är förbundna med varandra, och

6. säljaren inte kan visa att ersättningen är marknadsmässigt betingad.

3 c §

I sådant fall som avses i 3 § 1 utgörs det i 2 § första stycket första meningen avsedda värdet av marknadsvärdet, om

1. ersättningen är högre än marknadsvärdet,

2. säljaren inte har full avdragsrätt eller återbetalningsrätt enligt 10 kap. 9–13 §§,

3. säljarens avdragsbelopp med stöd av 8 kap. 13 § första stycket andra meningen bestäms genom att den del av årsomsättningen som medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt enligt 10 kap. 9–13 §§ sätts i relation till den totala årsomsättningen, och

4. säljaren och köparen är förbundna med varandra.

(7 kap. 3 a §⁸)

Med ersättning enligt 3 § förstås allt det som säljaren har erhållit eller skall erhålla för varan eller tjänsten från köparen eller en tredje part, inbegripet sådana bidrag som är direkt kopplade till priset för varan eller tjänsten.

Med inköpsvärde enligt 3 § förstås det pris som den skattskyldige betalat för att köpa in varorna.

Med kostnad enligt 3 § för att utföra en tjänst förstås den del av de fasta och löpande kostnaderna i rörelsen som belöper på tjänsten.

3 d §

Med ersättning enligt 3 – 3 c §§ förstås allt det som säljaren har erhållit eller skall erhålla för varan eller tjänsten från köparen eller en tredje part, inbegripet sådana bidrag som är direkt kopplade till priset för varan eller tjänsten.

Följande ska anses vara förbundna med varandra vid tillämpningen av 3 a–3 c §§

1. en fysisk person och hans make eller sambo,

2. en fysisk person och hans eller hans makes eller sambos

– släktingar i rätt upp- eller nedstigande led,

– barns make eller sambo,

– syskon, syskons make eller sambo och deras barn, eller

– kusin och dennes make eller sambo,

3. en näringsidkare som är moderföretag och dess dotterföretag,

4. dotterföretag till samma moderföretag som är näringsidkare,

5. en näringsidkare och ett intresseföretag till näringsidkaren,

6. en näringsidkare och en fysisk person som genom eget eller en enligt 1 och 2 första–tredje strecksatserna förbunden persons innehav av andelar, genom avtal eller på liknande sätt har ett bestämmande inflytande över näringsidkaren,

7. en näringsidkare och en ledamot av styrelsen eller motsvarande ledningsorgan hos

– näringsidkaren,

⁸ Senaste lydelse 2002:1004.

– näringsidkarens dotterföretag,
eller

– näringsidkarens intresseföretag,

8. ett dotterföretag och en ledamot av styrelsen eller motsvarande ledningsorgan hos dess moderföretag som är näringsidkare,

9. ett intresseföretag och en ledamot av styrelsen eller motsvarande ledningsorgan hos näringsidkaren som utövar ett betydande inflytande över intresseföretaget, och

10. en näringsidkare och dennes anställda, inbegripet anställda hos moder-, dotter-, eller intresseföretag till näringsidkaren, samt en näringsidkare och sådana personer som enligt 1 och 2 första–tredje strecksatserna är förbundna med dennes anställda.

3 e §

Vid tillämpningen av 3 d § tredje stycket avses med barn också styvbarn och fosterbarn.

3 f §

Vid tillämpningen av 3 d § tredje stycket är en näringsidkare moderföretag och en juridisk person dotterföretag, om näringsidkaren

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen,

2. äger andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar,

3. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller

4. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över denna på grund av avtal med

den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar.

Vidare är en juridisk person dotterföretag till moderföretaget som är näringsidkare, om ett annat dotterföretag till moderföretaget eller moderföretaget tillsammans med ett eller flera andra dotterföretag eller flera andra dotterföretag tillsammans

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen,

2. äger andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar, eller

3. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan.

Om ett dotterföretag äger andelar i en juridisk person och på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över den juridiska personen, är även denna dotterföretag till moderföretaget.

3 g §

Vid tillämpningen av 3 d § tredje stycket gäller följande.

Om en näringsidkare äger andelar i en juridisk person som inte är dotterföretag och utövar ett betydande inflytande över den juridiska personens driftsmässiga och finansiella styrning samt ägandet utgör ett led i en varaktig förbindelse mellan näringsidkaren och den juridiska personen, är den juridiska personen intresseföretag till näringsidkaren.

Innehar en näringsidkare minst tjugo procent av rösterna för samtliga andelar i en juridisk person, ska han anses ha sådant inflytande över och sådan förbindelse med denna som avses i första stycket, om inte annat framgår av omständigheterna. Detsamma gäller om näringsidkarens dotterföretag eller näringsidkaren tillsammans med ett eller flera dotterföretag eller flera dotterföretag tillsammans innehar minst tjugo procent av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen.

3 h §

I de fall som avses i 3 f § första stycket 1–3 och andra stycket samt 3 g § ska sådana rättigheter som tillkommer någon som handlar i eget namn men för en annan fysisk eller juridisk persons räkning anses tillkomma den personen.

Vid bestämmandet av antalet röster i ett dotterföretag eller intresseföretag beaktas inte de andelar i dotterföretaget eller intresseföretaget som innehas av det företaget självt eller av dess dotterföretag. Detsamma gäller andelar som innehas av den som handlar i eget namn men för dotterföretagets eller intresseföretagets eller dess dotterföretags räkning.

3 i §

Vid tillämpningen av 3 f, 3 g och 3 h §§ avses med andelar aktier och andra andelar i juridiska personer.

4 §

Vid uttag i form av användande av personbil för privat bruk enligt 2 kap. 5 § 3 utgörs det i 2 § första stycket första meningen avsedda värdet av det värde som enligt 9 kap. 2 § skattebetalningslagen

Vid uttag i form av användande av personbil för privat bruk enligt 2 kap. 5 § första stycket 3 utgörs det i 2 § första stycket första meningen avsedda värdet av det värde som enligt 9 kap. 2 §

(1997:483) har bestämts i fråga om tillhandahållandet av bilförmåner åt anställda. När det gäller den skattskyldiges eget nyttjande får Skatteverket på ansökan bestämma det i 2 § första stycket första meningen avsedda värdet enligt de grunder som anges i 9 kap. 2 § skattebetalningslagen. Detsamma gäller i fråga om delägare i handelsbolag.

skattebetalningslagen (1997:483) har bestämts i fråga om tillhandahållandet av bilförmåner åt anställda. När det gäller den skattskyldiges eget nyttjande får Skatteverket på ansökan bestämma det i 2 § första stycket första meningen avsedda värdet enligt de grunder som anges i 9 kap. 2 § skattebetalningslagen. Detsamma gäller i fråga om delägare i handelsbolag.

5 §

Vid uttag av sådana tjänster gällande fastigheter som avses i 2 kap. 7 eller 8 § utgörs beskattningsunderlaget av

Vid uttag av sådana tjänster gällande fastigheter, *hyresrätter och bostadsrätter* som avses i 2 kap. 7 eller 8 § utgörs beskattningsunderlaget av

1. de nedlagda kostnaderna,
2. beräknad ränta på kapital, annat än lånat, som är nedlagt i sådant varulager eller sådana andra tillgångar än omsättningstillgångar som används för tjänsterna, samt
3. värdet av arbete som den skattskyldige personligen utfört.

Vid uttag av tjänster som avses i 2 kap. 8 § utgörs beskattningsunderlaget, om den skattskyldige begär det, i stället av lönekostnaderna, inräknat skatter och avgifter som grundas på dessa kostnader.

Vid uttag för försäljning från kiosk eller liknande försäljningsställe ombord på fartyg på linjer mellan Sverige och Norge eller Sverige och Åland av andra varor än sådana som avses i 5 § lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg utgörs beskattningsunderlaget av *inköpsvärdet*.

Vid uttag för försäljning från kiosk eller liknande försäljningsställe ombord på fartyg på linjer mellan Sverige och Norge eller Sverige och Åland av andra varor än sådana som avses i 5 § lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg utgörs beskattningsunderlaget av *inköpspriset*.

11 §

Vid återimport av gemenskapsvaror som reparerats i ett land utanför EG utgörs beskattningsunderlaget av ersättningen för reparationen samt tull och statliga skatter eller avgifter, utom skatt enligt denna lag, som tas ut med anledning av importen.

Vid återimport av gemenskapsvaror som reparerats i ett land utanför EG utgörs beskattningsunderlaget av ersättningen för reparationen samt tull och statliga skatter eller avgifter, utom skatt enligt denna lag, som tas ut med anledning av importen. *Om den tidigare exporten av varorna har medfört en rätt till återbetalning av mervärdesskatt eller om varorna annars inte har blivit belagda med*

mervärdesskatt på grund av den tidigare exporten ingår även varornas värde vid exporten i beskattningsunderlaget. Bilaga 1

8 kap.

4 §

Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får också göra avdrag

1. om den skattskyldige från någon annan skattskyldig eller någon som har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ har övertagit verksamheten eller en del av den: för den ingående skatt som hänför sig till den tidigare ägarens förvärv för verksamheten, om den tidigare ägaren inte har gjort avdrag för eller fått återbetalning av den ingående skatten men skulle ha varit berättigad till sådant avdrag eller sådan återbetalning om han hade fortsatt att driva verksamheten,

2. om den skattskyldige är delägare i en samfällighet för vattenreglering, väghållning eller liknande ändamål och den fastighet som ingår i samfälligheten används i den verksamhet som medför skattskyldighet: för den ingående skatt som hänför sig till samfällighetens förvärv, dock endast till den del som svarar mot hans andel i samfälligheten,

3. om den skattskyldige vid leverans av en vara till honom har betalat skatt vid importen av varan utan att han varit skattskyldig för importen eller han har betalat ersättning för denna skatt till den som haft sådan skattskyldighet: för den skatt som Tullverket tagit ut, dock endast under förutsättning att leverantören inte är skattskyldig enligt denna lag för annat än importen och den skattskyldige skulle ha haft avdragsrätt om han själv hade varit skattskyldig för importen,

4. om den skattskyldige köper en fastighet och fastigheten i säljarens byggnadsrörelse har tillförts tjänster, vilkas tillförande utgör skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 §, utan att fastigheten därefter har tagits i bruk av säljaren: för den utgående skatt som säljaren har redovisat eller skall redovisa för uttagen,

4. om den skattskyldige köper en fastighet, *en hyresrätt till en lokal eller en bostadsrätt till en lägenhet* och fastigheten, *lokalen eller lägenheten* i säljarens byggnadsrörelse har tillförts tjänster, vilkas tillförande utgör skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 §, utan att fastigheten, *lokalen eller lägenheten* därefter har tagits i bruk av säljaren: för den utgående skatt som säljaren har redovisat eller skall redovisa för uttagen,

5. om den skattskyldige är ett företag som ingår i en koncern och tillhandahålls en tjänst av ett företag som ingår i samma koncern utan att det senare företaget är skattskyldigt eller har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§: för den ingående skatt som hänför sig till det sistnämnda företagets förvärv eller import för tillhandahållande av tjänsten, dock endast om det skattskyldiga företaget hade haft avdragsrätt vid ett sådant förvärv eller en sådan import, eller

6. om den skattskyldige är en fastighetsägare som i sin byggnadsrörelse tillfört en fastighet tjänster som utgör skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 § och fastigheten därefter tas i bruk av fastighetsägaren i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §: för den utgående skatt som fastighetsägaren har redovisat eller skall redovisa för uttagen.

6. om den skattskyldige i sin byggnadsrörelse tillfört en egen fastighet, en lokal som han innehar med hyresrätt eller en lägenhet som han innehar med bostadsrätt tjänster som utgör skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 § och fastigheten, lokalen eller lägenheten därefter tas i bruk av den skattskyldige i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §: för den utgående skatt som fastighetsägaren, hyresgästen eller bostadsrättshavaren har redovisat eller skall redovisa för uttagen.

Vid tillämpningen av första stycket 5 skall endast moderföretag och helägda dotterbolag anses ingå i samma koncern. Moderföretaget kan vara ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller en svensk ömsesidig skadeförsäkringsanstalt. Som helägt dotterbolag räknas svenskt aktiebolag i vilket moderföretaget äger mer än nio tiondelar av aktierna. Då ett eller flera helägda dotterbolag i sin tur äger mer än nio tiondelar av aktierna i ett annat svenskt bolag, räknas även det bolaget som helägt dotterbolag.

7 §

Vid fastighetsförvärv enligt 4 § första stycket 4 uppgår den ingående skatten till den där angivna utgående skatten hos säljaren.

Vid förvärv enligt 4 § första stycket 4 uppgår den ingående skatten till den där angivna utgående skatten hos säljaren.

13 §

I de fall den ingående skatten endast delvis avser förvärv eller import som medför avdragsrätt eller avser förvärv eller import som görs gemensamt för flera verksamheter, av vilka någon inte medför skattskyldighet, eller görs för en verksamhet som endast delvis medför skattskyldighet får avdrag göras endast för skatten på den del av ersättningen eller inköpsvärdet som hänför sig till den del av förvärvet eller importen som medför avdragsrätt respektive hänför sig till verksamhet som medför skattskyldighet. Om denna

I de fall den ingående skatten endast delvis avser förvärv eller import som medför avdragsrätt eller avser förvärv eller import som görs gemensamt för flera verksamheter, av vilka någon inte medför skattskyldighet, eller görs för en verksamhet som endast delvis medför skattskyldighet får avdrag göras endast för skatten på den del av ersättningen eller inköpspriset som hänför sig till den del av förvärvet eller importen som medför avdragsrätt respektive hänför sig till verksamhet som medför skattskyldighet. Om denna

del inte kan fastställas, får del inte kan fastställas, får avdragsbeloppet i stället bestämmas genom uppdelning efter skälig grund.

Första stycket gäller inte om annat följer av 14 eller 16 §.

17 §⁹

Vid förvärv från någon som är skattskyldig skall avdragsrätten styrkas genom faktura.

Vid förvärv från någon som är skattskyldig *eller om förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2–5* skall avdragsrätten styrkas genom faktura.

Om det finns särskilda skäl kan, när förvärvaren är skattskyldig, avsteg medges från kravet enligt första stycket om den skattskyldige kan styrka avdragsrätten genom annan tillgänglig dokumentation. Detta gäller dock inte i de fall förvärvaren av varan eller tjänsten är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 5.

19 §¹⁰

Vid förvärv av en fastighet skall den ingående skatten enligt 4 § första stycket 4 eller 9 kap. 8 § andra stycket 2 styrkas genom en av överlåtaren utfärdad handling i pappersform eller i elektronisk form. Överlåtaren är skyldig att utfärda en sådan handling om förvärvaren begär det.

Vid förvärv av en fastighet, *hyresrätt eller bostadsrätt*, skall den ingående skatten enligt 4 § första stycket 4 eller 9 kap. 8 § andra stycket 2 styrkas genom en av överlåtaren utfärdad handling i pappersform eller i elektronisk form. Överlåtaren är skyldig att utfärda en sådan handling om förvärvaren begär det.

Om handlingen utfärdas på grund av överlåtelse som avses i 4 § första stycket 4, skall den innehålla uppgift om den utgående skatt som överlåtaren har redovisat eller skall redovisa för gjorda skattepliktiga uttag av tjänster på fastigheten.

Om handlingen utfärdas på grund av överlåtelse som avses i 4 § första stycket 4, skall den innehålla uppgift om den utgående skatt som överlåtaren har redovisat eller skall redovisa för gjorda skattepliktiga uttag av tjänster på fastigheten, *hyresrätten eller bostadsrätten*.

Om handlingen utfärdas på grund av överlåtelse som avses i 9 kap. 8 § andra stycket 2, skall den innehålla uppgift om den ingående skatt som hänför sig till ny-, till- eller ombyggnad och som överlåtaren inte har dragit av.

⁹ Senaste lydelse 2003:1134.

¹⁰ Senaste lydelse 2003:1134

Utöver de uppgifter som anges i andra och tredje styckena skall den handling som avses där innehålla uppgift om

1. överlåtarens och förvärvarens namn och adress eller någon annan uppgift genom vilken de kan identifieras,
2. transaktionens art,
3. överlåtarens registreringsnummer till mervärdesskatt eller, då denne inte är registrerad, person- eller organisationsnummer om det finns ett sådant och annars en likvärdig uppgift, och
4. övrigt som kan ha betydelse för bedömningen av skattskyldigheten och förvärvarens avdragsrätt eller rätt till återbetalning.

8 a kap.

2 §

Med investeringsvaror avses:

1. maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar vars värde minskar, om den ingående skatten på anskaffningskostnaden för tillgången uppgår till minst 50 000 kronor,

2. fastigheter som varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad, om den ingående skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kronor,

3. fastigheter som tillförts varor och tjänster genom skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 §, om avdrag för ingående skatt medgetts enligt 8 kap. 4 § 4 eller 6 med minst 100 000 kronor, och

4. bostadsrätt eller hyresrätt till en *lokal*, om bostadsrättshavaren eller hyresgästen utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av lokalen och om skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kronor.

Har under ett beskattningsår både en åtgärd som avses i första stycket 2 företagits och ett avdrag enligt första stycket 3 gjorts eller mer än en åtgärd företagits eller ett avdrag gjorts skall vid tillämpning av beloppsgränsen åtgärderna och avdragen läggas samman. *Åtgärder* som avses i första stycket 4 skall på motsvarande sätt läggas samman med andra åtgärder som *avses* i samma *punkt*.

3. fastigheter, *hyresrätt till en lokal eller bostadsrätt till lägenhet*, som tillförts varor och tjänster genom skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 §, om avdrag för ingående skatt medgetts enligt 8 kap. 4 § *första stycket* 4 eller 6 med minst 100 000 kronor, och

4. bostadsrätt eller hyresrätt till en *lägenhet*, om bostadsrättshavaren eller hyresgästen utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av lägenheten och om skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kronor.

Har under ett beskattningsår *avseende en viss fastighet* både en åtgärd som avses i första stycket 2 företagits och ett avdrag enligt första stycket 3 gjorts eller mer än en åtgärd företagits eller ett avdrag gjorts skall vid tillämpning av beloppsgränsen åtgärderna och avdragen läggas samman. *Avdrag och åtgärder* som avses i första stycket 3 och 4 skall på motsvarande sätt läggas samman med andra *avdrag och åtgärder* som *avser* samma *hyresrätt eller bostadsrätt*.

Verksamhetstillbehör skall vid tillämpning av bestämmelserna i detta kapitel anses som tillgångar som avses i första stycket 1. Bilaga 1

3 §¹¹

Vad som i 4 § första stycket 3 och 4, 6 § fjärde stycket, 7 § fjärde stycket samt 12 och 13 §§ sägs om fastigheter gäller även hyresrätter och bostadsrätter. Rättighet och skyldighet att jämka vid överlåtelse och ändrad användning samt övertagande av sådan rätt och skyldighet gäller i dessa fall hyresgäst eller bostadsrättshavare. Detsamma gäller när en hyresgäst eller en bostadsrättshavare erhållit avdragsrätt på grund av bestämmelserna i 8 kap. 4 § 5.

Vad som i 4 § första stycket 3, 4 och 5, 6 § fjärde stycket, 7 § fjärde stycket samt 12 och 13 §§ sägs om fastigheter gäller även hyresrätter och bostadsrätter. Rättighet och skyldighet att jämka vid överlåtelse och ändrad användning samt övertagande av sådan rätt och skyldighet gäller i dessa fall hyresgäst eller bostadsrättshavare. Detsamma gäller när en hyresgäst eller en bostadsrättshavare erhållit avdragsrätt på grund av bestämmelserna i 8 kap. 4 § *första stycket* 5.

6 §

Avdrag för ingående skatt skall jämkas endast när användningen av en investeringsvara har förändrats eller överlåtelse skett inom viss tid (korrigeringstiden).

Denna tid är

1. i fall som avses i 2 § första stycket 2 eller 4 tio år, räknat på det sätt som anges i tredje och fjärde styckena,

2. i fall som avses i 2 § första stycket 3 tio år från det att avdrag gjorts enligt 8 kap. 4 § 4 eller 6, och

3. för andra investeringsvaror fem år från tidpunkten för förvärvet.

I korrigeringstiden skall räknas in det räkenskapsår under vilket ny-, till- eller ombyggnaden eller avdraget gjorts eller förvärvet skett.

Ny-, till- eller ombyggnad i fall som avses i andra stycket 1 skall anses ha skett det beskattningsår under vilket fastigheten kunnat tas i bruk efter åtgärderna eller, vid *byggnads-* eller *anläggningsentreprenader*, det beskattningsår under vilket slutbesiktning eller någon annan jämförlig åtgärd vidtagits. Om fastigheten överlåtts eller dess användning ändras dessförinnan och avdrag för ingående skatt har medgetts, anses dock ny-, till- eller ombyggnaden ha skett det år avdrag medgetts.

2. i fall som avses i 2 § första stycket 3 tio år från det att avdrag gjorts enligt 8 kap. 4 § *första stycket* 4 eller 6, och

Ny-, till- eller ombyggnad i fall som avses i andra stycket 1 skall anses ha skett det beskattningsår under vilket fastigheten kunnat tas i bruk efter åtgärderna eller, vid *bygg-* eller *anläggningsentreprenader*, det beskattningsår under vilket slutbesiktning eller någon annan jämförlig åtgärd vidtagits. Om fastigheten överlåtts eller dess användning ändras dessförinnan och avdrag för ingående skatt har medgetts, anses dock ny-, till- eller ombyggnaden ha skett det år avdrag medgetts.

¹¹ Senaste lydelse 2003:220

9 kap.**8 §¹²**

En fastighetsägare har rätt att göra avdrag för ingående skatt enligt bestämmelserna i 8 kap.

I stället för att korrigera den ingående skatten genom jämkning får fastighetsägaren göra avdrag om skattskyldighet till följd av Skatteverkets beslut enligt 1 § har börjat gälla för honom inom tre år från utgången av det kalenderår under vilket

1. han har utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av fastighet, under förutsättning att den del av fastigheten

som omfattas av ny-, till- eller ombyggnaden inte tagits i bruk efter åtgärderna, eller

2. en tidigare ägare har utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av fastighet.

Avdragsrätt enligt andra stycket 2 gäller endast under förutsättning

- att den nye ägaren inte har avdragsrätt enligt 8 kap. 4 § första stycket 4,

- att den tidigare ägaren inte medgetts frivillig skattskyldighet, och

- att varken den tidigare eller den nye ägaren tagit den del av

fastigheten som omfattas av ny-, till- eller ombyggnaden i bruk efter åtgärderna.

Avdrag enligt andra stycket 1 eller 2 får göras för den ingående skatt som hänför sig till *byggnadsarbetena* och som motsvarar den skattepliktiga uthyrning som anges i beslutet om frivillig skattskyldighet.

Avdrag enligt andra stycket 1 eller 2 får göras för den ingående skatt som hänför sig till *byggarbetena* och som motsvarar den skattepliktiga uthyrning som anges i beslutet om frivillig skattskyldighet.

9 a kap.**1 §**

Detta kapitel tillämpas vid en skattskyldig återförsäljares omsättning av begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter som levererats till honom inom EG av

1. någon annan än en näringsidkare,

2. en näringsidkare som skall redovisa mervärdesskatt enligt detta kapitel eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EG-land,

3. en näringsidkare vars omsättning är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EG-land,

4. en näringsidkare som undantas från skattskyldighet enligt 1 kap. 2 a §, eller

5. en näringsidkare i ett annat EG-land om näringsidkarens omsättning understiger gränsen för redovisningsskyldighet i det landet och den förvärvade varan utgjort anläggningstillgång hos honom.

Detta kapitel omfattar inte omsättning av sådana transportmedel som avses i 1 kap. 13 a §

¹² Senaste lydelse 2003:659.

och som har förvärvats enligt reglerna i 2 a kap. om gemenskapsinterna förvärv. Bilaga 1

10 kap.

8 §¹³

Rätt till återbetalning enligt 7 § första stycket 1–8 föreligger endast när fråga är om förvärv för personligt bruk och den sammanlagda ersättningen enligt faktura uppgår till minst 1 000 kronor.

Rätt till återbetalning enligt 7 § första stycket 1–8 föreligger endast när fråga är om förvärv för personligt bruk och den sammanlagda ersättningen enligt *varje* faktura uppgår till minst 1 000 kronor.

Rätt till återbetalning enligt 7 § första stycket 9–10 föreligger endast när fråga är om förvärv för personligt bruk och den sammanlagda ersättningen enligt varje faktura uppgår till minst 200 kronor.

11 §¹⁴

Den som i en yrkesmässig verksamhet omsätter varor eller tjänster inom landet har rätt till återbetalning av ingående skatt för vilken han saknar rätt till avdrag enligt 8 kap. på grund av att omsättningen är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 19 § första stycket 2, 21 §, 21 a §, 22 §, 23 § 2, 4 eller 7, 26 a §, 30 a §, 30 e §, 31 §, 31 a §, 32 § eller enligt 9 c kap. 1 §.

Rätt till återbetalning föreligger också för ingående skatt som hänför sig till sådan omsättning av varor och tjänster som avses i 3 kap. 9 § utom tredje stycket 2, 10 § eller 23 § 1 om *denna omsättning* har direkt samband med varor som skall exporteras till ett land utanför EG.

Rätt till återbetalning föreligger också för ingående skatt som hänför sig till sådan omsättning av varor och tjänster som avses i 3 kap. 9 § utom tredje stycket 2, 10 § eller 23 § 1 om

1. förvärvaren är en näringsidkare som i ett land utanför EG har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe till vilket tjänsten tillhandahålls eller, om näringsidkaren saknar sådant säte eller etableringsställe i det landet, han är bosatt eller stadigvarande vistas där,

2. förvärvaren inte är en näringsidkare och han är bosatt eller stadigvarande vistas i ett land utanför EG, eller

¹³ Senaste lydelse 2003:1134.

¹⁴ Senaste lydelse 2004:1155.

3. *omsättningen* har direkt samband med varor som skall exporteras till ett land utanför EG.

Rätt till återbetalning föreligger också för ingående skatt avseende förvärv och import som hänför sig till omsättning i ett annat EG-land under förutsättning att

1. omsättningen är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt motsvarande den som avses i denna paragraf eller 12 § i det land där omsättningen görs,

2. omsättningen skulle ha varit skattepliktig eller skulle ha medfört rätt enligt denna paragraf eller 12 § till återbetalning om omsättningen gjorts här i landet, och

3. rätten till återbetalning inte skall utövas genom en ansökan med stöd av 1 eller 2 §.

12 §

Den som omsätter varor eller tjänster genom export har rätt till återbetalning av ingående skatt för vilken han saknar rätt till avdrag enligt 8 kap. på grund av att omsättningen sker utanför EG. Rätten till återbetalning gäller under förutsättning att omsättningen är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § *utom tredje stycket* 2, 10 §, 10 a §, 19 § första stycket 2, 21 §, 23 § 1, 2, 3 eller 4 eller 30 e §.

Den som omsätter varor eller tjänster genom export har rätt till återbetalning av ingående skatt för vilken han saknar rätt till avdrag enligt 8 kap. på grund av att omsättningen sker utanför EG. Rätten till återbetalning gäller under förutsättning att omsättningen är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 10 a §, 19 § första stycket 2, 21 §, 23 § 2, 3 eller 4 eller 30 e §.

11 kap.

1 §¹⁵

Varje näringsidkare skall säkerställa att faktura utfärdas av honom själv eller i hans namn och för hans räkning av köparen eller en tredje person, för omsättning av varor eller tjänster som görs till en annan näringsidkare eller till en juridisk person som inte är näringsidkare.

Varje näringsidkare skall även säkerställa att faktura utfärdas vid omsättning

- av nya transportmedel enligt 3 kap. 30 a § andra stycket till en privatperson, *eller*

- av vara enligt 5 kap. 2 a § till en köpare i ett annat EG-land.

Varje näringsidkare skall även säkerställa att faktura utfärdas vid omsättning *av*

- nya transportmedel enligt 3 kap. 30 a § andra stycket till en privatperson,

- vara enligt 5 kap. 2 a § till en köpare i ett annat EG-land, *eller*

- bygg- eller anläggnings-tjänster till en privatperson och av varor som omsätts i samband med sådant tillhandahållande.

¹⁵ Senaste lydelse 2003:1134.

3 §¹⁶

Varje näringsidkare skall säkerställa att faktura utfärdas av honom själv eller i hans namn och för hans räkning av köparen eller en tredje person, för andra betalningar förskott eller a conto än som avses i 2 § eller 13 kap. 14 § första stycket, som gjorts till honom för en sådan omsättning som avses i 1 §.

Varje näringsidkare skall säkerställa att faktura utfärdas av honom själv eller i hans namn och för hans räkning av köparen eller en tredje person, för andra betalningar förskott eller a conto än som avses i 2 §, som gjorts till honom för en sådan omsättning som avses i 1 §.

Faktura avseende bygg- eller anläggningstjänster eller varor som omsätts i samband med sådant tillhandahållande ska utfärdas senast vid utgången av den andra kalendermånaden efter den månad under vilken tillhandahållandet av tjänsterna eller leveransen av varorna har skett.

8 §¹⁷

Fakturor som utfärdas i enlighet med 1 § eller 7 § skall, om inte annat följer av 9 §, innehålla följande uppgifter:

Fakturor som utfärdas i enlighet med 1 eller 7 § skall, om inte annat följer av 9 §, innehålla följande uppgifter:

1. datum för utfärdandet,
2. ett löpnummer baserat på en eller flera serier, som ensamt identifierar fakturan,
3. säljarens registreringsnummer till mervärdesskatt under vilket varorna eller tjänsterna har omsatts,
4. kundens registreringsnummer till mervärdesskatt under vilket han förvärvat varorna eller tjänsterna, om han är skattskyldig för förvärvet av varorna eller tjänsterna eller det är fråga om en gemenskapsintern varuförsäljning enligt 3 kap. 30 a eller 30 b §,
5. säljarens och köparens namn och adress,
6. de omsatta varornas mängd och art eller de omsatta tjänsternas omfattning och art,
7. datum då omsättningen av varorna eller tjänsterna utförts eller slutförts eller det datum då sådan förskotts- eller a conto-betalning som avses i 3 § erlagts, om ett sådant datum kan fastställas och det skiljer sig från datumet för fakturans utfärdande,
8. beskattningsunderlaget för varje skattesats eller undantag, enhetspriset exklusive skatt enligt denna lag, samt eventuell prisnedsättning eller rabatt om dessa inte är inkluderade i enhetspriset,
9. tillämpad mervärdesskattesats,
10. det mervärdesskattebelopp som skall betalas, såvida inte en särskild ordning tillämpas för vilken denna lag utesluter en sådan uppgift,

¹⁶ Senaste lydelse 2004:280.

¹⁷ Senaste lydelse 2006:1031.

11. vid befrielse från skatt eller när köparen i enlighet med 1 kap. 2 § första stycket 2, 3, 4, 4 a, 4 b, 4 c eller 5 är skyldig att betala mervärdesskatt, en hänvisning till

a) den relevanta bestämmelsen i denna lag,

b) den relevanta bestämmelsen i rådets *sjätte* direktiv (77/388/EEG) av den 17 maj 1977 om *harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund*, eller

b) den relevanta bestämmelsen i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om *ett gemensamt system för mervärdesskatt*, eller

c) en annan uppgift om att omsättningen är skattebefriad eller att köparen är skyldig att betala mervärdesskatt,

12. vid leverans av ett nytt transportmedel till ett annat EG-land, de uppgifter i 1 kap. 13 a § som avgör att varan skall hänföras till ett sådant transportmedel,

13. vid tillämpning av vinstmarginalsystemet i 9 a kap. eller 9 b kap., en hänvisning till

a) dessa bestämmelser,

b) artikel 26 respektive 26 a i rådets *sjätte* direktiv (77/388/EEG), eller

b) artikel 313, 326 eller 333 respektive artikel 306 i rådets direktiv 2006/112/EG, eller

c) en annan uppgift om att vinstmarginalsystemet tillämpas.

10 §¹⁸

Om säljaren lämnar sådan nedsättning av priset som avses i 7 kap. 6 § första stycket 1 eller 3 och förutsättningarna i 7 kap. 6 § andra stycket inte föreligger, skall han utfärda en handling eller ett meddelande med en särskild och otvetydig ändring av och hänvisning till den ursprungliga fakturan (kreditnota). Detta gäller även vid sådan nedsättning av priset som avses i 7 kap. 6 § första stycket 2 om nedsättningen inte framgår av tidigare upprättad faktura.

En kreditnota skall likställas med faktura om den utöver den ändring som gjorts innehåller uppgifter om

1. *skatten enligt fakturan och* 1. ändringen av skatten, och ändringen av skatten, och

2. i förekommande fall en sådan uppgift om att köparen är skyldig att betala mervärdesskatt.

Även i fall av kundkreditering av annat slag än som avses i första stycket skall säljaren utfärda en kreditnota.

13 kap.

9 §¹⁹

Om den utgående skatten för fordringar *avseende* varor som den skattskyldige har sålt med förbehåll om återtaganderätt enligt

Om den utgående skatten för fordringar *avser* varor som den skattskyldige har sålt med förbehåll om återtaganderätt enligt

¹⁸ Senaste lydelse 2003:1134.

¹⁹ Senaste lydelse 2003:1134.

lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl., skall säljaren alltid redovisa den utgående skatten för den redovisningsperiod då fakturan enligt god redovisningssed har utfärdats eller borde ha utfärdats.

lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl., skall säljaren alltid redovisa den utgående skatten för den redovisningsperiod då fakturan enligt god redovisningssed har utfärdats eller borde ha utfärdats.

13 §

Om den som bedriver byggnadsrörelse som avses i inkomstskattelagen (1999:1229) genom uttag tar i anspråk en tjänst som till större delen avser ny-, till- eller ombyggnad av en egen fastighet, skall han redovisa sådan utgående skatt som hänför sig till uttaget senast för den redovisningsperiod som infaller två månader efter det att fastigheten eller den del av fastigheten som uttaget avser har kunnat tas i bruk.

Om den som bedriver byggnadsrörelse som avses i inkomstskattelagen (1999:1229) genom uttag tar i anspråk en tjänst som till större delen avser ny-, till- eller ombyggnad av en egen fastighet eller en lägenhet som han innehar med hyresrätt eller bostadsrätt, skall han redovisa sådan utgående skatt som hänför sig till uttaget senast för den redovisningsperiod under vilken fastigheten, hyresrätten eller bostadsrätten eller den del av fastigheten eller lägenheten som uttaget avser har kunnat tas i bruk.

14 §²⁰

Efter betalning i förskott eller a conto för byggnads- eller anläggningsentreprenad behöver den utgående skatten på betalningen redovisas först för den redovisningsperiod som infaller två månader efter det att slutbesiktning eller någon annan jämförlig åtgärd vidtagits. Motsvarande gäller vid betalning i förskott eller a conto för leverans av varor enligt avtal som avser byggnads- eller anläggningsentreprenad. Om en faktura utfärdas tidigare än som behövs enligt första eller andra meningen, skall skatten dock redovisas enligt vad som gäller för annan utgående skatt än sådan som hänför sig till förskotts- eller a conto-betalning.

Vid omsättning av bygg- eller anläggningstjänster ska den utgående skatten på omsättningen redovisas för den redovisningsperiod under vilken faktura har utfärdats. Om den som utför bygg- eller anläggningstjänsten har fått betalning i förskott eller a conto utan att faktura föreligger ska redovisning ske för den redovisningsperiod under vilken betalningen har tagits emot. Redovisning ska senast ske för den redovisningsperiod som inträffar vid utgången av den andra kalendermånaden efter den månad under vilken leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna har skett.

Första stycket gäller även redovisning av utgående skatt vid omsättning av varor om dessa

²⁰ Senaste lydelse 2006:1031.

omsätts i samband med tillhanda- hållande av bygg- eller anläggningstjänst.

Vad som sagts i första stycket gäller inte om skatten med tillämpning av bestämmelserna i 10 eller 11 § skall redovisas tidigare.

Vad som sagts i första stycket gäller inte om skatten med tillämpning av bestämmelserna i 10 eller 11 § skall redovisas tidigare *eller om redovisning sker enligt bestämmelserna i 8 §.*

20 §²¹

I fråga om sådan förskotts- eller a conto-betalning som avses i 14 § får den ingående skatten dras av först efter det att faktura har tagits emot och betalning erlagts.

Vid redovisning av utgående skatt enligt 14 § får den ingående skatten dras av när redovisning ska ske enligt den bestämmelsen.

26 §²²

Om den skattskyldige, sedan han fått avdrag för ingående skatt, har tagit emot en sådan kreditnota som anges i 11 kap. 10 § avseende denna skatt, skall han i den ordning som gäller för hans redovisning av ingående skatt återföra den avdragna skatten med det belopp som motsvarar den del av den tidigare redovisade skatten som varit hänförlig till nedsättningen av priset.

Vad som sägs i första stycket gäller även vid ändring av felaktigt debiterad mervärdesskatt enligt 28 §.

Om den skattskyldige har överlåtit sin verksamhet eller del av denna efter det att han gjort avdraget för ingående skatt, skall vad som sägs i första stycket om återföring av den skatten gälla den som får tillgodogöra sig den prisnedsättning som föranleder återföringen.

Redovisning av felaktigt debiterad mervärdesskatt

27 §

Ett belopp i faktura eller liknande handling som angetts vara mervärdesskatt utan att vara det och för vilket skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket 7 föreligger ska redovisas i den ordning som gäller för den skattskyldiges redovisning av utgående mervärdesskatt. Om beloppet inte motsvaras av någon underliggande leverans av vara

²¹ Senaste lydelse 2003:1134.

²² Senaste lydelse 2003:1134.

eller tillhandahållande av tjänst ska det redovisas för den period under vilken fakturan eller handlingen har utfärdats.

Den som endast ska redovisa sådant belopp som avses i första stycket, ska redovisa detta i särskild skattedeklaration enligt bestämmelsen i 10 kap. 32 § skattebetalningslagen (1997:483).

28 §

Om belopp som avses i 27 § har redovisats ska beloppet ändras om en sådan kreditnota som avses i 11 kap. 10 § utfärdas. Ändring ska göras för den period under vilken kreditnota har utfärdats.

Om det finns särskilda skäl får kravet på kreditnota enligt första stycket efterges av Skatteverket.

19 kap.

1 §²³

Utländska företagare som vill få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 1–4 §§ skall ansöka om detta hos Skatteverket.

Utländska företagare som är eller skall vara registrerade enligt 3 kap. 1 § första stycket 2, 4 eller 5 skattebetalningslagen (1997:483) skall dock ansöka om sådan återbetalning som avses i första stycket i enlighet med vad som föreskrivs nedan i 11–13 §§.

Utländska företagare som är eller skall vara registrerade enligt 3 kap. 1 § 2, 4 eller 5 skattebetalningslagen (1997:483) skall dock ansöka om sådan återbetalning som avses i första stycket i enlighet med vad som föreskrivs nedan i 11–13 §§.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2008.

2. Äldre föreskrifter skall fortfarande gälla i fråga om mervärdesskatt för vilken skattskyldighet har inträtt före ikraftträdandet.

3. De äldre föreskrifterna i 2 kap. 2 § 2 och 5 § första stycket 1 skall inte tillämpas till den del de innebär

– att med uttag av vara förstås att den som är skattskyldig överlåter en vara till någon annan mot ersättning som understiger ett värde beräknat enligt 7 kap. 3 § 2 a och sådan nedsättning inte är marknadsmässigt betingad, eller

– att med uttag av tjänst förstås att den skattskyldige utför, låter utföra eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst åt sig själv eller sin personal för privat ändamål eller för annat rörelsefrämmande ändamål, om tjänsten tillhandahålls mot ersättning som understiger ett värde beräknat

²³ Senaste lydelse 2003:659.

enligt 7 kap. 3 § 2 b och sådan nedsättning inte är marknadsmässigt betingad. Bilaga 1

4. I fråga om ny-, till- eller ombyggnad av lokal som innehas med hyresrätt eller lägenhet som innehas med bostadsrätt tillämpas de nya föreskrifterna i 2 kap. 7 § på sådana arbeten som påbörjas efter ikraftträdandet.

5. I fråga om ny-, till- eller ombyggnad av lägenhet som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt tillämpas de nya föreskrifterna i 2 kap. 8 § på sådana arbeten som påbörjas efter ikraftträdandet.

6. De nya föreskrifterna i 13 kap. 13 § tillämpas för byggverksamhet i egen regi som påbörjas efter ikraftträdandet. Föreskrifterna i 13 kap. 14 och 20 §§ tillämpas i fråga om fakturor som utfärdas eller för betalningar som uppbärs i förskott eller a conto efter ikraftträdandet om mervärdesskatt avseende dessa transaktioner inte redan har redovisats med stöd av äldre bestämmelser.

7. De nya föreskrifterna i 13 kap. 27 och 28 §§ tillämpas på leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som äger rum efter ikraftträdandet. Om faktura eller liknande handling har utfärdats utan att någon leverans av vara eller något tillhandahållandet av tjänst har skett, skall de nya föreskrifterna gälla om fakturan har utfärdats efter ikraftträdandet.

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

Häri genom förskrivs att 10 kap. 32 § och 15 kap. 8 § skattebetalningslagen (1997:483) ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse***10 kap.**32 §²⁴

Den som är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § fjärde stycket mervärdesskattelagen (1994:200) skall, om 13 kap. 27 § samma lag inte är tillämplig, redovisa beloppet i en särskild skattedeklaration. Deklarationen skall lämnas före utgången av månaden efter den månad då den felaktiga handlingen utfärdades.

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 (1994:200) skall redovisa mervärdesskatten i en särskild skattedeklaration för varje förvärv. Deklarationen skall lämnas in senast 35 dagar efter förvärvet.

15 kap.8 §²⁵

Om den som är skyldig att lämna en skattedeklaration eller en periodisk sammanställning inte gjort detta inom föreskriven tid skall en särskild avgift (förseningsavgift) tas ut. Förseningsavgift tas dock inte ut när det är fråga om en särskild skattedeklaration enligt 10 kap. 32 § första stycket.

Förseningsavgiften är 500 kronor. Avgiften är dock 1 000 kronor om

1. den skattskyldige förelagts att lämna deklaration men inte fullgjort denna skyldighet inom den tid som föreskrivits,
2. den skattskyldige inte lämnat deklaration inom föreskriven tid för minst en av de tre närmast föregående redovisningsperioderna, eller
3. förseningen avser en periodisk sammanställning.

Om den som är skyldig att lämna en skattedeklaration eller en periodisk sammanställning inte gjort detta inom föreskriven tid skall en särskild avgift (förseningsavgift) tas ut. Förseningsavgift tas dock inte ut när det är fråga om en särskild skattedeklaration enligt 10 kap. 32 § andra stycket.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2008.

²⁴ Senaste lydelse 2002:400.

²⁵ Senaste lydelse 2003:212.

2. Den nya föreskriften i 10 kap. 32 § första stycket skall tillämpas i Bilaga 1 fråga om faktura eller liknande handling som har utfärdats efter ikraftträdandet.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. att 1 kap. 4 § och 2 kap. 5 § skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap. 4 §²⁶

Genom denna lag genomförs

- rådets direktiv 69/169/EEG av den 28 maj 1969 om harmonisering av bestämmelser avseende befrielse från indirekta skatter vid import i samband med internationella resor, senast ändrat genom rådets direktiv 2000/47/EG,

- rådets direktiv 78/1035/EEG av den 19 december 1978 om frihet från skatt vid import av små försändelser av varor utan försändelser av varor utan kommersiell karaktär, senast ändrat genom rådets direktiv 85/576/EEG,

- rådets direktiv 83/181/EEG av den 28 mars 1983 bestämmande omfattningen av artikel 14.1 d i direktiv 77/388/EEG om frihet från mervärdesskatt vid slutlig import av vissa varor, senast ändrat genom rådets direktiv 91/680/EEG och

- artikel 23 i rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor, senast ändrat genom rådets direktiv 96/99/EG.

2 kap. 5 §²⁷

Frihet från skatt skall medges för gemenskapsvaror som efter att ha förts ut från Sverige till tredje land återinförs till landet utan att ha bearbetats under tiden de varit utförda från Sverige.

Om en Tullverket har medgett befrielse från skatt eller återbetalning av skatt i samband med tidigare utförelse medges frihet från skatt enligt första stycket endast om

Frihet från skatt skall medges för gemenskapsvaror som efter att ha förts ut från EG till tredje land förs in till Sverige av den som fört ut dem utan att de har bearbetats under tiden de varit utförda från EG.

Frihet från skatt enligt första stycket medges endast om varorna omfattas av tullbefrielse enligt artiklarna 185–187 i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av

²⁶ Senaste lydelse 2000:1296.

²⁷ Senaste lydelse 1999:426.

den skatt betalas för vilken den 12 oktober 1992 om befrielse eller återbetalning erhållits.

den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen. Varor som är tullfria enligt rådets förordning (EEG) nr 2568/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan ska behandlas som om de varit tullbelagda.

Frihet från skatt enligt första stycket medges inte

- om den tidigare utförelsen av varorna har medfört en rätt till återbetalning av skatt eller

- om varorna annars inte har blivit belagda med skatt på grund av den tidigare utförelsen.

Vad som anges i tredje stycket gäller dock inte om ett köp har gått åter och varorna återinförs av säljaren eller överlämnas till säljaren i omedelbar anslutning till återinförelsen.

I mervärdesskattelagen (1994:200) finns särskilda bestämmelser om underlaget för beräkning av mervärdesskatt vid återinförelse av varor som bearbetats i tredje land.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2008.

Förteckning över remissinstanser till promemorian om mervärdesskatt vid under- och överpristransaktioner, med flera frågor om mervärdesskatt

Promemorian har remitterats till följande remissinstanser:

Kammarrätten i Sundsvall, Länsrätten i Stockholms län, Ekobrottsmyndigheten, Kommerskollegium/SOLVIT, Tullverket, Finansinspektionen, Skatteverket, Bokföringsnämnden, Statens Kulturråd, Vägverket, Konkurrensverket, Verket för näringslivsutveckling, NUTEK, Sveriges Kommuner och Landsting, Bil Sweden, Dansens hus, Drottningholms Slottsteater, FAR/SRS, Fastighetsägarna Sverige, Finansbolagens Förening, Fondbolagens Förening, FöretagarFörbundet, Företagarna, GSI Sweden, HSB, Hyresgästföreningen Sverige, Konstnärliga och Litterära Yrkesutövares Samarbetsnämnd (KLYS), Kungliga Dramatiska Teatern AB, Kungliga Operan AB, Lantbrukarnas Riksförbund, LRF, Motorbranschens Riksförbund, Motormännens Riksförbund, Näringslivets Regelnämnd, Plåtslageriernas Riksförbund, Riksbyggen, Riksteatern, Rådet för finansiell rapportering, SAAB Automobile AB, SABO, Skeppsbron Skatt, Svensk Handel, Svensk Scenkonst, Svenska Bankföreningen, Svenska Fondhandlareföreningen, Svenska Handelskammarförbundet, Svenska Kyrkan, Svenska Numismatiska föreningen, Svenska Rikskonserter, Svenskt Näringsliv, Sveriges advokatsamfund, Sveriges Bilimportörers Riksförbund (BIRF), Sveriges Bostadsrättscentrum (SBC), Sveriges Byggindustrier, Sveriges Försäkringsförbund, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF), Teaterförbundet, Volvo Personvagnar AB.

Följande remissinstanserna har avstått från att yttra sig över remissen:
Företagarförbundet

Följande remissinstanser har inte avgett något yttrande:

Sveriges Kommuner och Landsting, Drottningholms Slottsteater, Fondbolagens förening, HSB, Konstnärliga och Litterära Yrkesutövares Samarbetsnämnd, KLYS, Motormännens Riksförbund, Näringslivets Regelnämnd, Plåtslageriernas Riksförbund, Riksteatern, Rådet för finansiell rapportering, SAAB Automobile AB, Skeppsbron Skatt, Svensk Handel, Svenska Fondhandlareföreningen, Svenska Kyrkan, Sveriges Bostadsrättscentrum, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund, SRF och Volvo Personvagnar AB har inte inkommit med yttrande.