

# Enklare mervärdesskatteregler vid försäljning av begagnade varor och donation av livsmedel

*Betänkande av Utredningen om  
enklare mervärdesskatteregler för gåvor och begagnade varor*

*Stockholm 2025*



---

STATENS OFFENTLIGA  
UTREDNINGAR

---

**SOU 2025:30**

SOU och Ds finns på [regeringen.se](http://regeringen.se) under Rättsliga dokument.

*Svara på remiss – hur och varför*  
*Statsrådsberedningen, SB PM 2021:1.*

Information för dem som ska svara på remiss finns tillgänglig på [regeringen.se/remisser](http://regeringen.se/remisser).

Layout: Kommittéservice, Regeringskansliet

Omslag: Elanders Sverige AB

Tryck och remisshantering: Elanders Sverige AB, Stockholm 2025

ISBN 978-91-525-1191-6 (tryck)

ISBN 978-91-525-1192-3 (pdf)

ISSN 0375-250X

# Till statsrådet och chefen för Finansdepartementet

Regeringen beslutade vid regeringssammanträde den 15 februari 2024 att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att se över de mervärdesskatteregler som gäller vid försäljning av begagnade varor och beskattningsbara personers gåva av varor (dir. 2024:15). Kammarrättslagmannen Petter Classon förordnades den 1 april 2024 som särskild utredare.

Utredningen har antagit namnet Utredningen om enklare mervärdesskatteregler för gåvor och begagnade varor. Vilka som har deltagit i utredningens arbete anges på nästa sida.

Utredningen överlämnar härmed sitt betänkande ”Enklare mervärdesskatteregler vid försäljning av begagnade varor och donation av livsmedel” (SOU 2025:30).

Uppdraget är härmed slutfört.

Stockholm i mars 2025

Petter Classon

Anders Bondemark  
Sofie Hilbrand

## **Förteckning över vilka som deltagit i utredningens arbete**

*Experter (samtliga fr.o.m. den 19 april 2024)*

Ämnesråd Jerker Forssell (Klimat- och Näringslivsdepartementet)

Departementssekreterare Raisa Gunnarsson (Finansdepartementet)

Rättslig expert Thomas Johansson (Skatteverket)

Rättssakkunnig Karin Larsson Linnerhed (Finansdepartementet)

Näringspolitisk expert Magnus Nikkarinen (Svensk Handel)

Skatteexpert Anna Sandberg Nilsson (Svenskt Näringsliv)

*Sekreterare*

Departementssekreterare Sofie Hilbrand (fr.om. 19 april 2024)

Departementssekreterare Anders Bondemark (fr.o.m. 12 maj 2024)

# Innehåll

<b>Förkortningar</b> .....	<b>15</b>
<b>Sammanfattning</b> .....	<b>17</b>
<b>1 Författningsförslag</b> .....	<b>25</b>
1.1 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (2023:200) .....	25
<b>2 Utredningens uppdrag och arbete</b> .....	<b>31</b>
2.1 Utredningens uppdrag.....	31
2.2 Utredningens arbete .....	32
2.3 Uppdragets avgränsning.....	33
2.4 Betänkandets disposition.....	34
<b>3 Om mervärdesskatt</b> .....	<b>37</b>
3.1 Inledning .....	37
3.2 Mervärdesskattens syfte och karaktär .....	37
3.3 Mervärdesskattesystemets konstruktion.....	38
3.4 Betydelsen av en enhetlig tillämpning av mervärdesskattedirektivet .....	38
3.5 Neutralitetsprincipen.....	39
3.5.1 Belastningsneutralitet.....	39
3.5.2 Konkurrensneutralitet.....	40
3.5.3 Likabehandlingsprincipen .....	40

3.6	EU och den svenska mervärdesskatten .....	41
<b>4</b>	<b>En mer resurseffektiv ekonomi .....</b>	<b>43</b>
4.1	Inledning .....	43
4.2	Behovet av en mer resurseffektiv ekonomi.....	43
4.3	EU:s handlingsplan för cirkulär ekonomi.....	44
4.3.1	Avfallsdirektivet .....	44
4.3.2	Ekodesignförordningen .....	46
4.4	Hur uppnås en mer resurseffektiv ekonomi? .....	47
4.5	Vilka varor lämpar sig för återanvändning? .....	48
<b>5</b>	<b>Handeln med begagnade varor .....</b>	<b>51</b>
5.1	Inledning .....	51
5.2	Allmänt om handeln med begagnade varor .....	51
5.2.1	Två typer av företag .....	52
5.2.2	Begagnatmarknadens funktion.....	52
5.2.3	Konsumenters attityd till begagnade varor .....	53
5.2.4	Mervärdesskatterättsliga regler .....	53
5.2.5	Annat lagstiftning på området.....	54
5.3	Affärsmodeller .....	55
5.3.1	Återförsäljning av donerade varor .....	55
5.3.2	Återförsäljning av varor som köpts in från beskattningsbara personer .....	56
5.3.3	Återförsäljning av varor som köpts in från någon som inte är en beskattningsbar person .....	56
5.3.4	Återförsäljning av annans avfall .....	57
5.3.5	Förmedling av varor i annans namn för annans räkning .....	57
5.3.6	Förmedling av varor i eget namn för annans räkning .....	57
5.4	Sammanfattning.....	58

<b>6</b>	<b>Nuvarande svenska regler om vinstmarginalbeskattning .....</b>	<b>59</b>
6.1	Inledning .....	59
6.2	Reglerna förhindrar dubbelbeskattning.....	59
6.3	Normal vinstmarginalbeskattning .....	61
6.4	Förenklad vinstmarginalbeskattning .....	62
6.4.1	Beskattningsunderlaget .....	62
6.4.2	Den enskilda varans pris är inte känt .....	63
6.4.3	Förenklad vinstmarginalbeskattning vid försäljning av andra varor.....	63
6.5	Förutsättningar för att få tillämpa reglerna om vinstmarginalbeskattning .....	64
6.5.1	Förvärvskriteriet .....	64
6.5.2	Varukriteriet .....	65
6.5.3	Återförsäljarkriteriet .....	66
6.6	Särskilda regler om redovisning och faktura .....	68
6.7	Sammanfattning .....	68
<b>7</b>	<b>Företagens användning av vinstmarginalbeskattning .....</b>	<b>71</b>
7.1	Inledning .....	71
7.2	Företagens motiv för att använda vinstmarginalbeskattning .....	71
7.2.1	Vilka affärsmodeller är aktuella för vinstmarginalbeskattning? .....	72
7.3	Användningen av vinstmarginalbeskattning .....	73
7.3.1	Företagens deklARATIONER.....	73
7.3.2	Utredningens enkätundersökning.....	80
7.3.3	Utredningens kontakter med företagen.....	85
7.4	Potentialen för användningen av vinstmarginalbeskattning .....	89
7.4.1	Svensk Handels enkätundersökningar .....	90
7.4.2	Specialiserad butikshandel med antikviteter och andra begagnade varor .....	90

7.4.3	Omsättningen inom vinstmarginalbeskattningen.....	91
7.4.4	Sammanställning .....	91
7.5	Vinstmarginalbeskattning och lagen om handel med begagnade varor .....	93
7.6	Sammanfattning.....	93
<b>8</b>	<b>Utrymmet för förenklad vinstmarginalbeskattning.....</b>	<b>95</b>
8.1	Inledning .....	95
8.2	Möjligheten att utforma ett förenklat förfarande .....	95
8.3	Internationell utblick .....	96
8.3.1	Danmark .....	96
8.3.2	Finland.....	96
8.3.3	Frankrike .....	97
8.3.4	Irland.....	97
8.3.5	Luxemburg .....	98
8.3.6	Nederländerna.....	98
8.3.7	Tyskland .....	99
8.3.8	Österrike.....	100
8.3.9	Sammanfattning .....	100
8.4	Utrymme i EU:s mervärdesskattedirektiv för utformning av ett förenklat förfarande .....	101
8.4.1	Samråd med mervärdesskattekommittén .....	101
8.4.2	Vissa begränsningar gäller vid utformningen av det förenklade förfarandet .....	103
<b>9</b>	<b>Det förenklade förfarandet utvidgas.....</b>	<b>105</b>
9.1	Inledning .....	105
9.2	Utformningen av ett förenklat förfarande.....	105
9.2.1	För vilka beskattningsbara personer skulle ett förenklat förfarande underlätta? .....	105
9.2.2	Förenligheten med mervärdesskattedirektivet....	107
9.2.3	Det förenklade förfarandet utvidgas.....	108



9.3	Förenklad vinstmarginalbeskattning vid försäljning av andra varor .....	110
9.4	Negativ vinstmarginal.....	112
9.5	Effekter av förslagen.....	113
9.6	Ikraftträdande och övergångsbestämmelser.....	114
<b>10</b>	<b>Företagens hantering av donationer av varor .....</b>	<b>115</b>
10.1	Inledning .....	115
10.2	Företagens motiv till att donera varor .....	115
10.2.1	Omogna marknader för överskottsvaror .....	116
10.2.2	Renommé.....	116
10.2.3	Annan lagstiftning på området .....	117
10.3	Typfall.....	117
10.3.1	Typfall 1A: Företag som inte är intresserade av att donera varor .....	117
10.3.2	Typfall 1B: Företag som vill donera varor men inte gör det av andra skäl än skatteskal .....	117
10.3.3	Typfall 2A: Företag som vill donera varor men avstår eftersom de då behöver betala mervärdesskatt.....	118
10.3.4	Typfall 2B: Företag som vill donera varor men avstår för att värdet av varorna är osäkert....	118
10.3.5	Typfall 3A: Företag som donerar varor och blir uttagsbeskattade.....	118
10.3.6	Typfall 3B: Företag som endast donerar varor som de inte uttagsbeskattas för .....	119
10.3.7	Typfall 4A: Företag som donerar varor men inte redovisar uttag eftersom de felaktigt tror att de inte ska det .....	119
10.3.8	Typfall 4B: Företag som donerar varor men inte redovisar uttag trots att de vet att de är skyldiga att göra det .....	119
10.4	Sammanfattning av typfallen.....	120

10.5	Hur vanliga är de olika typfallen? .....	121
10.5.1	Deklarationsuppgifter .....	121
10.5.2	Generellt om enkätundersökningarna .....	124
10.5.3	Svenskt Näringslivs enkät .....	124
10.5.4	Utredningens enkätundersökning .....	126
10.5.5	Fördelning av företagen enligt typfallen .....	129
10.6	Sammanfattning .....	132
<b>11</b>	<b>Beskattning vid uttag av varor .....</b>	<b>133</b>
11.1	Inledning .....	133
11.2	Syftet med reglerna om uttagsbeskattning .....	133
11.3	Uttag av varor .....	135
11.3.1	När sker ett uttag av varor? .....	135
11.3.2	Uttaget ska likställas med leverans mot ersättning .....	135
11.3.3	Mervärdesskatten ska ha medfört avdragsrätt .....	135
11.3.4	Uttag som inte ska likställas med leverans mot ersättning .....	136
11.4	Skattepliktig transaktion .....	137
11.5	Beskattningsunderlag och beskattningstidpunkt .....	138
11.5.1	Bestämmelsen om beskattningsunderlag i mervärdesskattedirektivet .....	138
11.5.2	Mervärdesskattekommitténs riktlinje om donation av livsmedel .....	140
11.5.3	Rättslig vägledning om donation av livsmedel ....	141
11.5.4	Utredningens analys .....	141
11.6	Skattesats .....	143
11.7	Inkomstskatterättsliga regler .....	144
11.8	Sammanfattning .....	145
<b>12</b>	<b>Utrymmet för mer förutsebara regler kring uttagsbeskattning .....</b>	<b>147</b>
12.1	Inledning .....	147

12.2	EU-kommissionens inställning gällande donation av varor .....	147
12.2.1	EU:s riktlinjer för livsmedelsdonationer .....	147
12.2.2	Frågor från EU-parlamentariker .....	148
12.3	Internationell utblick.....	149
12.3.1	Allmänt.....	149
12.3.2	Undantag från beskattning vid uttag av varor .....	149
12.3.3	Gåvor av ringa värde.....	150
12.3.4	Varornas värde vid beräkningen av beskattningsunderlaget .....	150
12.3.5	Kvalificerat undantag för donation av livsmedel... ..	150
12.4	Utrymme i EU:s mervärdesskattedirektiv för en mer förutsebar utformning av regelverket kring uttagsbeskattning.....	151
12.4.1	Uttag av varor.....	151
12.4.2	Beskattningsunderlaget .....	153
12.4.3	Utrymmet för att undanta donationer med stöd av skattesatsdirektivet .....	155
<b>13</b>	<b>Ökad förutsebarhet vid donation av livsmedel .....</b>	<b>157</b>
13.1	Inledning .....	157
13.2	Ett kvalificerat undantag införs för donation av livsmedel.....	157
13.3	Mottagare vid donation av livsmedel.....	160
13.3.1	Inledning .....	160
13.3.2	Allmännyttiga stiftelser och ideella föreningar samt registrerade trossamfund.....	160
13.3.3	Regelverket kring skattereduktion för fysiska personers gåva till ideell verksamhet .....	162
13.3.4	Mottagaren bör vara en godkänd gåvomottagare och främja eller bedriva social hjälpverksamhet.....	164
13.4	Effekter av förslagen.....	165
13.5	Ikraftträdande och övergångsbestämmelser.....	165

<b>14</b>	<b>Konsekvenser av utredningens förslag .....</b>	<b>167</b>
14.1	Inledning .....	167
14.2	Problembeskrivning och syftet med förslagen .....	168
14.2.1	Utvidgning av det förenklade förfarandet .....	168
14.2.2	Ett kvalificerat undantag för donation av livsmedel.....	169
14.3	Alternativa lösningar och effekter om ingen förändring genomförs .....	170
14.3.1	Utvidgning av det förenklade förfarandet .....	170
14.3.2	Ett kvalificerat undantag för donation av livsmedel.....	170
14.4	Förslagets förenlighet med EU-rätten .....	171
14.5	Offentligfinansiella effekter.....	171
14.5.1	Utvidgning av det förenklade förfarandet .....	171
14.5.2	Ett kvalificerat undantag för donation av livsmedel.....	173
14.5.3	Sammanställning av förslagets offentligfinansiella effekter.....	178
14.6	Tidpunkten för ikraftträdande och behov av speciella informationsinsatser.....	179
14.7	Effekter för företagen .....	180
14.7.1	Utvidgning av det förenklade förfarandet .....	180
14.7.2	Ett kvalificerat undantag för donation av livsmedel.....	189
14.8	Effekter för enskilda.....	194
14.8.1	Utvidgning av det förenklade förfarandet .....	194
14.8.2	Ett kvalificerat undantag för donation av livsmedel.....	195
14.9	Effekter för miljön .....	196
14.9.1	Utvidgning av det förenklade förfarandet .....	196
14.9.2	Ett kvalificerat undantag för donation av livsmedel.....	197

14.10	Risken för fel och fusk .....	198
14.10.1	Utvidgning av det förenklade förfarandet .....	198
14.10.2	Ett kvalificerat undantag för donation av livsmedel .....	199
14.11	Effekter för Skatteverket och allmänna förvaltningsdomstolar.....	200
14.11.1	Utvidgning av det förenklade förfarandet .....	200
14.11.2	Ett kvalificerat undantag för donation av livsmedel .....	200
<b>15</b>	<b>Författningskommentar .....</b>	<b>201</b>
	<b>Särskilt yttrande .....</b>	<b>207</b>
	<b>Referenser .....</b>	<b>213</b>
	<b>Bilagor</b>	
Bilaga 1	Kommittédirektiv 2024:15 .....	221
Bilaga 2	Enkäter .....	227



# Förkortningar

<b>Dir.</b>	Direktiv
<b>EES</b>	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
<b>IL</b>	Inkomstskattelagen (1999:1229)
<b>ML</b>	Mervärdesskattelag (2023:200)
<b>Prop.</b>	Regeringens proposition
<b>SCB</b>	Statistiska Centralbyrån
<b>SOU</b>	Statens offentliga utredningar





# Sammanfattning

## Utredningens uppdrag

Utredningens uppdrag är att utreda om mervärdesskattereglerna för gåvor och försäljning av begagnade varor kan förenklas och bli mer förutsebara för att bl.a. minska den administrativa bördan för berörda företag. Enkla och förutsebara regler vid gåvor och försäljning av begagnade varor kan bidra till att produkter används på ett mer effektivt och hållbart sätt.

Genom att förenkla mervärdesskattereglerna för företag som säljer begagnade varor kan ett mer varaktigt användande av produkter som är lämpade för återanvändning främjas. Utredningen ska därför bl.a. ta ställning till om bestämmelserna om förenklad vinstmarginalbeskattning kan utformas på ett sätt som underlättar försäljningen av begagnade varor som är lämpade för återanvändning.

Dessutom bör mervärdesskattereglerna underlätta att redan producerade varor används när det är möjligt, t.ex. genom att varor som annars skulle kasseras i stället doneras till välgörenhet. Utredningen ska därför bl.a. ta ställning till om regelverket kring uttagsbeskattning kan utformas så att mervärdesskattekonsekvenserna vid företags gåvor av varor till hjälporganisationer och liknande blir mer förutsebara för att på så vis öka incitamenten att donera varor.

I utredningens uppdrag ligger också att analysera och beakta vilka effekter ändrade regler kan ha på administrativ börda och resursanvändning samt överväga hur risken för fel och fusk bör motverkas. Om det bedöms möjligt och lämpligt ska utredningen lämna nödvändiga författningsförslag.

## Försäljning av begagnade varor

### Regler om vinstmarginalbeskattning

Ett företag ska redovisa utgående skatt vid försäljningen av såväl nya som begagnade varor. När en återförsäljare köper en begagnad vara från en privatperson kan återförsäljaren inte göra avdrag för ingående skatt. Varan är dock belastad med den mervärdesskatt som privatpersonen betalade när han eller hon köpte varan. En dold mervärdesskatt ingår därför i försäljningspriset när återförsäljaren säljer vidare varan. För att undvika dubbelbeskattning, dvs. att mervärdesskatt tas ut på den dolda mervärdesskatten, finns reglerna om vinstmarginalbeskattning.

Reglerna om vinstmarginalbeskattning innebär i korthet att mervärdesskatt beräknas utifrån återförsäljarens vinstmarginal (skillnaden mellan försäljningspris och inköpspris), till skillnad från i normalfallet då mervärdesskatt tas ut på hela försäljningspriset. På så vis undviks att samma värde blir beskattat två gånger, först vid försäljningen av varan till konsument när den är ny och sedan när den säljs begagnad av företaget.

Vid normal vinstmarginalbeskattning beräknas vinstmarginalen för varje enskild vara för sig. Det innebär att företaget behöver veta såväl inköpspris som försäljningspris för varje enskild produkt. I många fall kan detta innebära betydande administrativa kostnader för företagen.

I vissa fall får dock ett förenklat förfarande användas. Då beräknas vinstmarginalen på skillnaden mellan den sammanlagda inköpssumman och den sammanlagda försäljningssumman under en redovisningsperiod (förenklad vinstmarginalbeskattning). Enligt de svenska reglerna får förenklad vinstmarginalbeskattning användas när flera varor köps eller säljs samtidigt utan att de enskilda varornas pris är känt.

### Företagens användning av vinstmarginalbeskattning

Användningen av vinstmarginalbeskattning har ökat under det senaste decenniet, både sett till antalet företag och till storleken på beskattningsunderlaget. År 2023 använde cirka 5 500 företag (utanför handeln med motorfordon och resetjänster) vinstmarginal-

beskattning, med ett samlat beskattningsunderlag på cirka 2,1 miljarder kronor. Ungefär hälften av dessa företag använder sig av det förenklade förfarandet och ungefär hälften av det normala förfarandet. De företag som använder det förenklade förfarandet är i genomsnitt något mindre och handlar med varor av lägre värde än de som använder det normala förfarandet.

Utredningens kartläggning pekar på att förutsättningarna för att använda vinstmarginalbeskattning skiljer sig åt mellan små och stora företag. Bland de riktigt små företagen förefaller kunskapen om möjligheten att använda vinstmarginalbeskattning vara låg. Även de praktiska svårigheterna med att föra register över inköps- och försäljningspriser uppfattas som betungande. Hos små, mellanstora och stora företag bedöms kunskapen om regelverket vara förhållandevis god men behovet av investeringar i t.ex. affärssystem utgör hinder för att använda vinstmarginalbeskattning.

### **Utrymme i EU:s mervärdesskattedirektiv för utformning av ett förenklat förfarande**

Reglerna om mervärdesskatt är i hög grad harmoniserade inom EU. Svenska mervärdesskatte regler styrs därför till stor del av mervärdesskattedirektivet. I mervärdesskattedirektivet ges medlemsstaterna möjlighet att utforma bestämmelser om när förenklad vinstmarginalbeskattning ska tillämpas, ett s.k. förenklat förfarande.

I uppdraget har ingått att undersöka och redogöra för hur regler om förenklad vinstmarginalbeskattning är utformade i andra länder – i synnerhet de länder vars lagstiftning eller förhållanden i övrigt bedöms jämförbara med Sverige. Flera av de EU-länder vars regler har undersökts har ett gränobelopp, dvs. vinstmarginalen beräknas för en redovisningsperiod för varor som har ett lägre värde (Irland, Luxemburg, Tyskland och Österrike).

I andra länder är det förenklade förfarandet inte tvingande och inte heller begränsat till att gälla vissa transaktioner eller vissa kategorier av beskattningsbara återförsäljare (Danmark, Finland och Frankrike). Det innebär att företag som säljer begagnade varor fritt kan välja mellan att tillämpa normal eller förenklad vinstmarginalbeskattning.

I Nederländerna finns en lista med varor för vilka reglerna om förenklad vinstmarginalbeskattning ska tillämpas.

Utredningen anser att det följer av mervärdesskattedirektivets ordalydelse att det förenklade förfarandet är tvingande och ska begränsas till att gälla vissa kategorier av företag eller vissa transaktioner. Utredningen bedömer därför att direktivet inte ger utrymme för ett regelverk där företag fritt kan välja mellan att tillämpa normal eller förenklad vinstmarginalbeskattning. Vidare innebär förenklad vinstmarginalbeskattning ett undantag från huvudregeln att mervärdesskatt ska beräknas för varje transaktion. Utredningen bedömer därför att förenklad vinstmarginalbeskattning endast får omfatta fall där det föreligger svårigheter att beräkna skatten för varje enskild vara.

### **Det förenklade förfarandet utvidgas**

Enligt dagens regler ska förenklad vinstmarginalbeskattning användas när priset för den enskilda varan inte är känt. Utredningen bedömer att det även är svårt att beräkna skatten för varor med ett lägre värde och föreslår därför att det förenklade förfarandet utvidgas till att också gälla för varor med ett inköpspris som inte överstiger 10 000 kronor. Vinstmarginalen för dessa varor ska alltså beräknas per redovisningsperiod och inte för varje enskild vara. Utredningen bedömer att förslaget underlättar för företagen och försäljningen av begagnade varor. Förslaget bedöms innebära ökad lönsamhet för de företag som berörs av förslaget.

### **Konsekvenser av utredningens förslag**

Utredningen bedömer att fler företag kommer kunna använda det förenklade förfarandet till följd av förslaget. Det bedöms leda till en ökad tillämpning av vinstmarginalbeskattningen generellt och det förenklade förfarandet specifikt. Antalet företag som använder sig av någon form av vinstmarginalbeskattning bedöms öka från cirka 5 450 till cirka 6 450 och andelen av dessa som använder det förenklade förfarandet bedöms öka från cirka 50 procent till 95 procent.

Den ökade användningen av vinstmarginalbeskattning bedöms ge upphov till en negativ offentligfinansiell effekt på cirka 49 miljoner kronor per år.

Förslaget bedöms förenkla för företagen genom att de inte längre behöver följa enskilda varor. De minskade kostnaderna bedöms uppgå till cirka 37 miljoner kronor. De minskade administrativa kostnaderna och de minskade skattekostnaderna bedöms delvis övervältras till konsumenterna i form av 0,6 procent lägre priser på begagnade varor. Det bedöms leda till att konsumtionen av begagnade varor ökar, delvis på bekostnad av nya varor vilket leder till något minskade utsläpp och minskad resursförbrukning.

Förslaget bedöms också jämna ut konkurrensvillkoren. Dels mellan den kommersiella begagnathandeln och den skattebefriade handeln som bedrivs av ideella föreningar och privatpersoner, dels mellan nya och begagnade varor.

## **Donation av varor**

### **Donationer uttagsbeskattas i vissa fall**

Om ett företag donerar varor till en hjälporganisation eller liknande blir reglerna om uttag av varor aktuella. Donationen, dvs. uttaget, kan i vissa fall likställas med en leverans av varor mot ersättning och alltså medföra en skyldighet att betala mervärdesskatt. Ett beskattningsunderlag ska då beräknas som baserar sig på varornas värde vid uttagstillfället. Om uttaget inte skulle beskattas skulle företaget få avdrag för ingående skatt trots att varorna inte använts för företagets beskattade transaktioner. Syftet med uttagsbeskattningen är alltså att neutralisera avdraget för den ingående skatten.

Det är många gånger svårt för företaget att bedöma varornas värde vid uttagstillfället och därmed också vilka mervärdesskattekonsekvenser som en donation innebär. Mervärdesskattereglerna kan i dessa fall innebära att varor som skulle kunna komma till användning i stället kasseras. Tydligare och enklare regler skulle minska företagets kostnader och öka incitamenten att donera varor till hjälporganisationer och liknande. Det skulle i sin tur öka samhällsnyttan, t.ex. genom hjälp till människor i utsatthet och en mer hållbar resursanvändning.

## Företagens hantering av donationer

Utredningens kartläggning av företagens donationer pekar på att förhållandevis många företag donerar varor till olika former av ideella föreningar, bland annat hjälporganisationer. Det är vanligare att stora företag donerar varor än att små företag gör det. Däremot verkar det vara mycket ovanligt att företagen redovisar donationerna som uttag i sin deklaration. Det bedöms också finnas företag som avstår från att donera eftersom de är osäkra på mervärdesskattekonsekvenserna.

## Utrymme i EU:s mervärdesskattedirektiv för en mer förutsebar utformning av regelverket kring uttagsbeskattning

Reglerna om mervärdesskatt är i hög grad harmoniserade inom EU. Svenska mervärdesskatteregler styrs därför till stor del av mervärdesskattedirektivet. Utredningen har utrett tillämpningsområdet för bestämmelsen om uttag av varor i mervärdesskattedirektivet. Enligt direktivet likställs donationer och andra uttag normalt med leverans av varor mot ersättning. Med andra ord är donationen en beskattningsgrundande händelse som innebär att mervärdesskatt ska betalas. En donation kan dock undantas från beskattning om donationen omfattas av undantaget för gåvor av mindre värde. Undantaget bedöms dock ha ett begränsat tillämpningsområde vid donationer till hjälporganisationer och liknande. Utredningens sammantagna bedömning är att det inte förenligt med mervärdesskattedirektivet att införa ett särskilt undantag för donationer, utöver det för gåvor av mindre värde.

Utredningen har också utrett om beräkningen av beskattningsunderlaget kan göras mer förutsebar. Det är dock i viss utsträckning ofrånkomligt att värderingen av varor som doneras ger upphov till osäkerhet när det gäller mervärdesskattekonsekvenserna. Utredningen bedömer därför att det är mycket svårt att genom föreskrifter ordna så att denna osäkerhet försvinner.

Genom skattesatsdirektivet har ändringar i mervärdesskattedirektivet införts som ger medlemsstaterna möjlighet att införa ett s.k. kvalificerat undantag på vissa leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster. Undantaget innebär en nollskattesats på leveransen eller tillhandahållandet samtidigt som den beskattningsbara

personen ges rätt till avdrag för ingående skatt. Livsmedel är en av de varor som omfattas av möjligheten till ett kvalificerat undantag. Utredningen bedömer att det är möjligt att införa ett kvalificerat undantag för donationer i mervärdesskattelagen. Ett sådant undantag skulle innebära mer förutsebara mervärdesskattekonsekvenser vid donationer av varor som omfattas av undantaget.

### **Donation av livsmedel undantas skatteplikt och ger det givande företaget rätt till avdrag för ingående skatt**

Utredningen föreslår att ett kvalificerat undantag ska gälla för donationer av livsmedel till allmännyttiga stiftelser och ideella föreningar samt registrerade trossamfund. Som förutsättning ska gälla att mottagaren är sådan godkänd mottagare av gåvor som ger rätt till skatte-reduktion för fysiska personer. För att donationen ska undantas skatteplikt ska mottagaren dessutom främja eller bedriva social hjälpverksamhet. Trots att transaktionen undantas från skatteplikt föreslås att företaget också får göra avdrag för den ingående skatt som är hänförlig till transaktionen. Av de varor som får omfattas av ett kvalificerat undantag bedömer utredningen att livsmedel är den vara som är lämplig för ett kvalificerat undantag.

I dag gäller att livsmedel som värderas till noll kronor inte uttagsbeskattas. Skatteverket har uttalat att detta gäller livsmedel nära bästföredatum eller sista förbrukningsdag. Förslaget innebär att företag som vill donera livsmedel inte behöver göra en bedömning av varornas värde. Mervärdesskattekonsekvenserna blir därmed mer förutsebara även för andra livsmedel än sådana som snart är utgångna, t.ex. livsmedel där förpackningen är trasig.

### **Konsekvenser av utredningens förslag**

Förslaget innebär att mervärdesskattekonsekvenserna vid donationer av livsmedel blir mer förutsebara, vilket minskar företagens administrativa kostnader. Vidare bedöms förslaget öka incitamenten att donera livsmedel och på så vis bidra till en ökad samhällsnytta. Det bedöms på sikt leda till att uppskattningsvis ytterligare 10 600 ton livsmedel per år doneras, livsmedel som till stor del annars hade blivit avfall. Konsumtion av dessa skattebefriade livsmedel be-

döms ersätta konsumtion som i dag är skattepliktig vilket ger upphov till en årlig negativ offentligfinansiell effekt på cirka 24 miljoner kronor. Förslaget bedöms också ge upphov till en negativ offentligfinansiell effekt på 0,3 miljoner kronor årligen till följd av att vissa donationer inte längre behöver uttagsbeskattas.

Förslaget bedöms påverka företagen genom minskade kostnader för avfallshantering. Vissa företag, som i dag lägger resurser på att försöka förutse mervärdesskattekonsekvenserna för sådana donationer som berörs av förslaget bedöms också få minskade kostnader.

Livsmedlen som doneras bedöms förbättra tillgången till livsmedel bland individer som har svårt att få sina inkomster att räcka till. Förslaget innebär också att livsmedelssvinnet bedöms minska vilket bedöms vara positivt ur resurseffektivitetssynpunkt. Förslaget bedöms också minska utsläppen av koldioxid något.



# 1 Författningsförslag

## 1.1 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (2023:200)

Härigenom föreskrivs<sup>1</sup> i fråga om mervärdesskattelagen (2023:200) dels att 10 kap. 1 §, 13 kap. 10 §, 20 kap. 14 och 15 §§ ska ha följande lydelse,

dels att det införs en ny paragraf, 10 kap 98 §, och närmast före nya 10 kap. 98 § en ny rubrik av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 10 kap.

#### 1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om generell skatteplikt i 2 § och om undantag från skatteplikt som avser

- postområdet (4 och 5 §§),
- området för sjukvård och tandvård (6–13 §§),
- området för social omsorg (14 §),
- utbildningsområdet (15–18 §§),
- tjänster inom fristående grupper (19 §),
- massmedieområdet (20–27 §§),
- idrottsområdet (28 och 29 §§),
- kulturområdet (30 och 31 §§),
- försäkringsområdet (32 §),
- området för finansiella tjänster (33 §),
- sedlar, mynt, lotterier, gravskötsel och guld (34 §),
- fastighetsområdet (35 och 36 §§),
- leverans av vissa tillgångar (37–39 §§),

---

<sup>1</sup> Jfr rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i lydelsen enligt rådets direktiv (EU) 2022/890.

- statens och kommuners uttag (40 och 41 §§),
- unionsinterna transaktioner (42–52 §§),
- import (53–63 §§),
- export (64–67 §§),
- tjänster i samband med export eller import av varor (68 §),
- fartyg och luftfartyg (69–77 §§),
- transaktioner som likställs med export (78–94 §§),
- förmedlingstjänster som avser vissa undantagna transaktioner eller transaktioner gjorda utanför EU (95 §),
  - exportbutiker (96 §), *och* – exportbutiker (96 §),
  - leverans till beskattnings- – leverans till beskattnings-  
bara personer som använder ett elektroniskt gränssnitt (97 §), *och*  
elektroniskt gränssnitt (97 §). – överlåtelse av livsmedel utan  
ersättning till vissa mottagare  
(98 §).

*Undantag från skatteplikt vid  
överlåtelse av livsmedel utan  
ersättning till vissa mottagare*

98 §

*Från skatteplikt undantas överlåtelse av livsmedel utan ersättning till en mottagare som*

*1. är en godkänd gåvomottagare enligt lagen (2019:453) om godkännande av gåvomottagare vid skattereduktion för gåva, och*

*2. främjar eller helt eller delvis bedriver sådan social hjälpverksamhet som avses i 7 kap. 4 § inkomstskattelagen (1999:1229).*

*Med livsmedel avses de varor som är föremål för reducerad skattesats enligt 9 kap. 3 §.*

**13 kap.****10 §**

En beskattningsbar person får göra avdrag för ingående skatt som är hänförlig till sådana transaktioner som avses i 6 och 8 §§, i den utsträckning den beskattningsbara personen använder varorna och tjänsterna för sina transaktioner inom landet som är undantagna från skatteplikt i enlighet med någon av följande bestämmelser i 10 kap.:

- 13 § om läkemedel,
- 26 § första stycket 2 om framställning och distribution av periodiska publikationer,
- 34 § 4 om leverans av guld till Sveriges riksbank,
- 42 eller 46 § om unionsinterna leveranser av varor,
- 52 § om transporttjänster – Azorerna och Madeira,
- 63 § om tjänster som ingår i beskattningsunderlaget för import,
- 64, 65, 66 eller 67 § om export,
- 68 § om tjänster i samband med export eller import av varor,
- 69 eller 70 § om leverans av fartyg eller luftfartyg och utrustning till dessa,
- 71 eller 72 § om varor för förbrukning och försäljning ombord på fartyg och luftfartyg,
- 73 § om varor för förbrukning och försäljning ombord på krigsfartyg,
- 74 § om tjänster som avser fartyg eller luftfartyg,
- 75 § om tjänster av mäklare och andra förmedlare,
- 76 eller 77 § om vissa leveranser av varor avseende fartyg och luftfartyg,
- 78 § om leverans av motorfordon till utländska beskickningar m.fl.,
- 84 § om leverans av varor till beskickningar, konsulat, EU-organ och andra internationella organisationer,
- 88 § om leverans av varor till Europeiska kommissionen, EU-organ eller byråer för att hantera covid-19-pandemin,
- 89, 90 eller 91 § om tjänster som tillhandahålls EU, EU-organ och andra internationella organisationer,
- 92 § om väpnade styrkor som tillhör ett annat EU-land,
- 93 § om väpnade styrkor som tillhör part i Nato,
- 94 § om vissa väpnade styrkor stationerade på Cypern,
- 95 § om förmedlingstjänster som avser vissa undantagna transaktioner eller transaktioner gjorda utanför EU,

- 96 § om exportbutiker, *eller*
- 97 § om leveranser vid användning av ett elektroniskt gränssnitt.
- 96 § om exportbutiker,
- 97 § om leveranser vid användning av ett elektroniskt gränssnitt, *eller*
- 98 § om överlåtelse av livsmedel utan ersättning till vissa mottagare.

Första stycket gäller även sådana transaktioner som är undantagna från skatteplikt i enlighet med 11 kap. 4 och 5 §§ om varor i vissa lager.

## 20 kap.

### 14 §

*När flera varor köps eller säljs samtidigt utan att de enskilda varornas pris är känt, utgörs beskattningsunderlaget av den sammanlagda vinstmarginalen för sådana varor, minskad med den mervärdesskatt som hänför sig till vinstmarginalen, under redovisningsperioden enligt 26 kap. 10–16 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244), om inte annat följer av tredje stycket. Om olika skattesatser är tillämpliga, ska beskattningsunderlaget fördelas efter skattesats. Om det behövs får fördelningen bestämmas genom uppdelning efter skälig grund.*

Om inköp eller försäljningar av varor enligt första stycket utgör den *huvudsakliga* delen av en återförsäljares inköp eller försäljningar under redovisningsperioden, får även andra leve-

*Beskattningsunderlaget utgörs av den sammanlagda vinstmarginalen, minskad med den mervärdesskatt som hänför sig till vinstmarginalen, under redovisningsperioden enligt 26 kap. 10–16 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244), när*

*1. flera varor köps eller säljs samtidigt utan att de enskilda varornas pris är känt, eller*

*2. varans inköpspris inte överstiger 10 000 kronor.*

*Om olika skattesatser är tillämpliga, ska beskattningsunderlaget fördelas efter skattesats. Om det behövs får fördelningen bestämmas genom uppdelning efter skälig grund.*

Om inköp eller försäljningar av varor enligt första stycket utgör den *så gott som uteslutande* delen av en återförsäljares inköp eller försäljningar under redovisningsperioden, får även andra

ranser som avses i 2 eller 4 § ingå i beskattningsunderlaget.

Första *och andra* styckena gäller i fråga om motorfordon bara om de har förvärvats för att efter skrotning säljas i delar.

leveranser som avses i 2 eller 4 § ingå i beskattningsunderlaget.

Första–*tredje* styckena gäller i fråga om motorfordon bara om de har förvärvats för att efter skrotning säljas i delar.

### 15 §

Om värdet av inköp av varor som avses i 14 § under en redovisningsperiod överstiger värdet av försäljningar av sådana varor under perioden, får det över-skjutande beloppet läggas till värdet av inköpen under en efter-följande period, om beskattnings-  
underlaget bestäms enligt 14 § första *eller andra* stycket och inköpen är hänförliga till samma skattesats.

Om värdet av inköp av varor som avses i 14 § under en redovisningsperiod överstiger värdet av försäljningar av sådana varor under perioden, får det över-skjutande beloppet läggas till värdet av inköpen under efter-följande period, om beskattnings-  
underlaget bestäms enligt 14 § första, *andra eller tredje* stycket och inköpen är hänförliga till samma skattesats.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2026 i fråga om 10 kap. 1 och 98 §§ samt 13 kap. 10 §, och i övrigt den 1 januari 2027.

2. Äldre föreskrifter gäller fortfarande för mervärdesskatt som avser beskattningsbara transaktioner för vilka den beskattningsgrundande händelsen inträffat före ikraftträdandet.



## 2 Utredningens uppdrag och arbete

### 2.1 Utredningens uppdrag

Den 15 februari 2024 beslutade regeringen att ge en särskild utredare i uppdrag att se över de mervärdesskatteregler som gäller vid försäljning av begagnade varor och beskattningsbara personers gåva av varor (dir. 2024:15). Utredningens direktiv finns i bilaga 1.

När det gäller den del av uppdraget som avser försäljning av begagnade varor ska utredningen kartlägga hur beskattningsbara återförsäljare som säljer begagnade varor i dag tillämpar reglerna om vinstmarginalbeskattning. Utredningen ska vidare analysera vilket utrymme mervärdesskattedirektivet ger att tillämpa förenklad vinstmarginalbeskattning samt redogöra för hur motsvarande regler är utformade i andra länder, i synnerhet de länder vars lagstiftning eller förhållanden i övrigt bedöms jämförbara med Sverige.

Med utgångspunkt i den genomförda kartläggningen och analysen ska utredningen ta ställning till om bestämmelserna om förenklad vinstmarginalbeskattning kan utformas på ett sätt som förenklar för företagen och därmed underlättar försäljningen av begagnade varor som är lämpade för återanvändning.

Avseende den del av uppdraget som rör beskattningsbara personers gåvor av varor ska utredningen kartlägga hur beskattningsbara personer hanterar gåvor av varor till hjälporganisationer och liknande ur ett mervärdesskatterättsligt perspektiv samt analysera vilka konsekvenser reglerna om uttagsbeskattning ger vid sådana gåvor. Utredningen ska vidare ta ställning till om regelverket kring uttagsbeskattning kan utformas så att mervärdesskattekonsekvenserna vid gåvor av varor till hjälporganisationer och liknande blir mer förutsebara, för att därigenom öka incitamenten att skänka

varor. Utredningen ska dessutom överväga hur kretsen av mottagare av gåvor i så fall kan definieras och avgränsas.

I utredningens uppdrag ligger också att analysera och beakta vilka effekter ändrade regler kan ha på administrativ börda och resursanvändning samt överväga hur risken för fel och fusk bör motverkas. Om det bedöms möjligt och lämpligt ska utredningen lämna nödvändiga författningsförslag.

Om utredningen lämnar författningsförslag i någon av delarna har utredningen att beakta följande. Skattereglerna ska vara generella, med breda skattebaser och tydliga regler, utan komplicerade gränsdragningar. Vidare bör företagets regelbörda och administrativa kostnader samt myndigheternas kostnader begränsas samtidigt som risk för fel och fusk bör motverkas. Dessutom bör konkurrensnedvridningar och andra snedvridningar av ekonomiska beslut till följd av skatten motverkas. Om utredningen bedömer att EU-rätten inte ger utrymme för förändringar av reglerna ska detta redovisas särskilt, tillsammans med skälen för den bedömningen.

## 2.2 Utredningens arbete

Utredningens arbete påbörjades i april 2024. Arbetet har skett i samarbete med utredningens experter från Finansdepartementet, Klimat- och Näringslivsdepartementet, Skatteverket, Svensk Handel och Svenskt Näringsliv. Sammanträden med experterna har ägt rum regelbundet. Kontakt i enskilda frågor har tagits löpande med experterna. Utredningen har sammanträtt vid totalt nio tillfällen.

I syfte att kartlägga handeln med begagnade varor och företagets hantering av donationer har två enkäter skickats ut till 3 000 företag vardera. För att inhämta ett kvalitativt informationsunderlag har intervjuer också skett med följande företag: Amazon, Arkivet, Ikea, Kappahl, Phonehero, Schibsted, Sellpy, Småföretagarnas Riksförbund, Stjärnurmakarna, Telenor och Telia samt ett antal mindre näringsidkare. Utredningen har också träffat representanter från fastighetsbranschen (Fastighetsägarna, Byggföretagen, Humlegården, Fabege och Peab) som bidragit med erfarenheter kring branschens arbete kring återbruk. Utredningen har vidare haft kontakt med handläggare på Naturvårdsverket, Polismyndigheten, Finansdepartementet, Klimat- och Näringsdepartementet samt Landsbygds- och



Infrastrukturdepartementet för att få en överblick över nuvarande och kommande regleringar som berör utredningen.

Som en del av utredningens uppdrag ingår även att redogöra för hur reglerna om förenklad vinstmarginalbeskattning är utformade i andra länder. Utredningen har i detta syfte inhämtat information från olika länders finansdepartement.

## 2.3 Uppdragets avgränsning

Utredningens uppdrag har varit att ta ställning till om bestämmelserna om förenklad vinstmarginalbeskattning kan utformas på ett sätt som förenklar för företagen och därmed underlättar försäljningen av begagnade varor som är lämpade för återanvändning. Det har inte ingått i utredningens uppdrag att undersöka frågan om ändrad skattesats vid försäljning av begagnade varor. De särskilda regler för vinstmarginalbeskattning som resebranschen använder sig av har inte heller ingått i utredningen.

Vid återförsäljning av begagnade motorfordon kan reglerna om vinstmarginalbeskattning i vissa fall tillämpas. Vid utformningen av reglerna om vinstmarginalbeskattning angavs att motorfordon i regel är registrerade och är därför lätta att identifiera. Vidare har motorfordon oftast ett högre värde i jämförelse med begagnade varor i övrigt. Bedömningen gjordes därför att begagnade motorfordon inte skulle omfattas av reglerna om förenklad vinstmarginalbeskattning. Ett företag som köpt ett motorfordon i syfte att sälja det i delar kan däremot använda förenklad vinstmarginalbeskattning eftersom det av praktiska skäl är svårt att hänföra inköpspriset till en viss del av motorfordonet (prop. 1994/95:202 s. 50). Utredningen instämmer i den bedömning som gjordes vid reglernas införande. Mot denna bakgrund har utredningen valt att utesluta handel med begagnade motorfordon från den del av uppdraget som rör förenklad vinstmarginalbeskattning.

Bestämmelserna om förenklad vinstmarginalbeskattning omfattar – förutom handel med begagnade varor – även handel med konstverk, samlarföremål och antikviteter. Utredningen har på grund av begränsningar i datamaterialet inte kunnat särskilja handeln med konstverk, samlarföremål och antikviteter från den med övriga be-

gagnade varor. Eventuella förslag kommer därför också att påverka handeln med dessa varor.

Utredningens uppdrag har också varit att ta ställning till om regelverket kring uttagsbeskattning kan utformas så att mervärdesskattekonsekvenserna vid gåvor av varor till hjälporganisationer och liknande blir mer förutsebara. Utredningens uppdrag omfattar därför inte överlåtelse av varor till andra typer av mottagare.

Utredningen har beaktat ändringar i lagstiftning och rättspraxis fram till den 1 februari 2025.

## 2.4 Betänkandets disposition

Betänkandet är indelat i femton kapitel. Kapitel 1 innehåller utredningens författningsförslag och kapitel 2 beskriver utredningens uppdrag och arbete.

I kapitel 3 redogörs för mervärdesskattens syfte, konstruktion och principer m.m. Vidare redogörs i kapitel 4 för de regelverk som finns på området kring resurseffektivitet samt hur en mer resurseffektiv ekonomi kan uppnås.

Kapitel 5 till 9 behandlar den del av utredningens uppdrag som avser försäljning av begagnade varor. I kapitel 5 redogörs för handeln med begagnade varor. I kapitel 6 beskrivs nuvarande svenska regler om vinstmarginalbeskattning. I kapitel 7 redogörs för företagens användning av vinstmarginalbeskattning. I kapitel 8 beskrivs hur regler om förenklad vinstmarginalbeskattning ser ut i andra länder. En analys sker också av utrymmet i mervärdesskattedirektivet för utformningen av ett förenklat förfarande. I kapitel 9 redogör utredningen för de utgångspunkter som utredningen har fäst särskild vikt vid och som har varit styrande för överväganden och förslag. Utredningen redogör för sina förslag.

Kapitel 10–13 behandlar den del av utredningens uppdrag som avser beskattningsbara personers gåvor till hjälporganisationer och liknande, dvs. donationer. I kapitel 10 redogörs för hur företag hanterar donationer i dag. I kapitel 11 beskrivs regler om beskattning vid uttag av varor. Kapitel 12 innehåller en analys av utrymmet i mervärdesskattedirektivet för en mer förutsebar utformning av regelverket kring uttagsbeskattning. I kapitel 13 redogör utredningen för de utgångspunkter som utredningen har fäst särskild vikt vid

och som har varit styrande för utredningens överväganden och förslag. Utredningen redogör för sina förslag.

Förslagets konsekvenser beskrivs i kapitel 14. I kapitel 15 finns författningskommentarer till de föreslagna lagändringarna.



## 3 Om mervärdesskatt

### 3.1 Inledning

Reglerna om mervärdesskatt är i hög grad harmoniserade inom EU. Grunden för det gemensamma regelverket är rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, mervärdesskattedirektivet. Mervärdesskattedirektivet är införlivat i mervärdesskattelagen (2023:200), ML.

Utredningens uppdrag är att se över de mervärdesskatteregler som gäller vid försäljning av begagnade varor och företags donationer av varor. I det sammanhanget bör hänsyn bl.a. tas till mervärdesskattens syfte och karaktär, mervärdesskattesystemets konstruktion samt viktiga mervärdesskatterättsliga principer. I detta kapitel redogörs för dessa delar. Kapitlet avslutas med en beskrivning av EU och den svenska mervärdesskatten.

### 3.2 Mervärdesskattens syfte och karaktär

Mervärdesskatt är en transaktionsbaserad, indirekt och allmän skatt på konsumtion (1 kap. 1 § ML). Mervärdesskatten ska alltså belasta den slutliga konsumenten. Skatten redovisas och betalas däremot in till Skatteverket av den som säljer varan eller tjänsten. Mervärdesskatten är därför en indirekt skatt eftersom den betalas in av andra personer än de som faktiskt bär den som en kostnad. Mervärdesskatt ska i princip redovisas och betalas för alla leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster. Av den anledningen kallas den för en allmän konsumtionsskatt (Melz och Kristoffersson 2023).

### 3.3 Mervärdesskattesystemets konstruktion

Av artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet framgår följande:

Principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt innebär tillämpning på varor och tjänster av en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut.

På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, vara utkrävbar efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenter som utgör priset.

Det gemensamma systemet för mervärdesskatt skall tillämpas till och med detaljhandelsledet.

Av bestämmelsen följer att mervärdesskatten är en flerledsskatt, att övervältring ska ske fram till slutkonsumenten samt att avdragsrätten ska vara omedelbar och effektiv (Melz och Kristoffersson 2023).

Mervärdesskatt tas ut i varje led av produktions- och distributionskedjan fram till försäljningen till slutkonsumenten. Detta framgår av mervärdesskattelagen som anger att mervärdesskatt bl.a. ska debiteras vid leverans av varor mot ersättning som görs inom landet av en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap (3 kap. 1 § ML). Mervärdesskatt ingår därför i priset på varan. Genom att säljaren har omedelbar avdragsrätt för mervärdesskatt på inköp till verksamheten och mervärdesskatt debiteras vid säljarens försäljning av varan övervältras mervärdesskatten. På så vis säkerställs att den faktiska beskattningen sker hos den slutliga konsumenten. Mervärdesskatten ska alltså inte belasta den beskattningsbara personen utan vara så neutral som möjligt (Henkow 2012), se vidare avsnitt 3.5.

### 3.4 Betydelsen av en enhetlig tillämpning av mervärdesskattedirektivet

EU-domstolen har konstaterat att mervärdesskattedirektivets syfte, dvs. att skapa ett gemensamt system för mervärdesskatt grundat på en enhetlig definition av vad som är en skattepliktig transaktion, skulle motverkas om medlemsstaterna angav olika villkor för när en transaktion är skattepliktig (se t.ex. Armbrecht, C-291/92, EU:C:1995:304). Det är alltså av stor vikt att grundläggande begrepp

i mervärdesskattedirektivet tolkas enhetligt inom EU. Vidare har EU-domstolen fastslagit att de undantag som anges i mervärdesskattedirektivet är uttömmande och att nationella undantag från direktivets tillämpningsområde inte får beslutas ensidigt av en medlemsstat (Kommissionen mot Italien, C-203/87).

### 3.5 Neutralitetsprincipen

Neutralitetsprincipen är en av grundprinciperna inom mervärdesskattesystemet. EU-domstolen hänvisar ofta till neutralitetsprincipen i sina domar men ger inte någon entydig definition av neutralitet eller neutralitetsprincipen. Två huvudspår har dock utmönstrats när det gäller neutralitetsprincipen, nämligen neutralitet gentemot mervärdesskattesystemet, s.k. belastningsneutralitet, och neutralitet gentemot liknande och konkurrerande transaktioner, s.k. konkurrensneutralitet (Sonnerby 2010).

#### 3.5.1 Belastningsneutralitet

När det gäller den första betydelsen av neutralitetsprincipen, den s.k. belastningsneutraliteten, har EU-domstolen uttalat att mervärdesskatten är en konsumtionsskatt och att syftet med avdragsrätten är att beskattningsbara personer helt ska befrias från den börda som mervärdesskatten innebär. Mervärdesskattesystemet ska garantera att all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, beskattas på ett helt neutralt sätt (se t.ex. Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, Kommissionen mot Frankrike, 50/87, EU:C:1988:429 och Abbey National I, C-408/98, EU:C:2001:110).

Belastningsneutralitet innebär alltså att de beskattningsbara personerna inte ska belastas av mervärdesskatten utan den ska övervältras till nästa led i produktions- och distributionskedjan tills den når slutkonsumenten. I mål som specifikt handlat om uttagsbeskattning har EU-domstolen uttalat att den beskattningsbara personen inte ska belastas av mervärdesskatten. I de situationer där det finns avdragsrätt ska ett uttag beskattas för att kompensera det gjorda avdraget och på ett sätt som upprätthåller neutralitetsprincipen (Sonnerby 2010).

### 3.5.2 Konkurrensneutralitet

Den andra betydelsen av neutralitetsprincipen, den s.k. konkurrensneutraliteten, innebär att konkurrensen mellan beskattningsbara personer och mellan liknande transaktioner inte får snedvridas. Till skillnad mot belastningsneutraliteten – som gäller i förhållande till mervärdesskattesystemet – gäller konkurrensneutraliteten i förhållande till möjliga konkurrenter. I syfte att förhindra en situation där konkurrensen kan snedvridas måste liknande och konkurrerande varor och tjänster beskattas på samma sätt (Sonnerby 2010). Detta har också uttryckts som att all ekonomisk aktivitet ska beskattas neutralt och att liknande och därför konkurrerande varor ska behandlas lika när det gäller mervärdesskatt (Gregg, C-216/97, EU:C:1999:390 och The Rank Group, C-259/10 och C-260/10, EU:C:2011:719).

EU-domstolen har uttalat att frågan om två transaktioner är jämförbara i huvudsak ska besvaras utifrån en genomsnittskonsuments synvinkel. Transaktionerna anses jämförbara när de har liknande egenskaper och fyller samma behov hos konsumenten. Om det finns skillnader mellan transaktionerna får de inte ha något betydande inflytande på genomsnittskonsuments val mellan den ena och den andra transaktionen. Om transaktionerna däremot anses utbytbara ur en genomsnittskonsuments synvinkel kan en skillnad i hur transaktionen regleras mervärdesskattemässigt påverka köparens val och därmed vara i strid med neutralitetsprincipen (Casino de Spa m.fl., C-741/22, EU:C:2024:732 och Chaudfontaine Loisirs, C-73/23, EU:C:2024:734).

### 3.5.3 Likabehandlingsprincipen

Neutralitetsprincipen kan också sägas angränsa mot likabehandlingsprincipen som innebär att jämförbara situationer inte får behandlas olika, om det inte finns sakliga skäl för en sådan särbehandling (Balm, 215/85, EU:C:1987:127). Likabehandlingsprincipen och konkurrensneutralitet liknar på så vis varandra. Likabehandlingsprincipen anses dock utgöra en allmän rättsprincip som har samma rättsliga ställning som primärrätten medan neutralitetsprincipen är en särskild mervärdesskatterättslig princip (Sonnerby 2010).



### 3.6 EU och den svenska mervärdesskatten

Mervärdesskattedirektivet är införlivat i mervärdesskattelagen. Bestämmelserna i mervärdesskattelagen har inte alltid exakt samma utformning som motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet. EU-domstolen har slagit fast att nationella bestämmelser som omfattas av ett EU-direktiv ska tolkas i enlighet med direktivreglerna så långt det är möjligt, med hänsyn till den nationella rättsordningen. Om en tillämpning av en bestämmelse i mervärdesskattelagen skulle avvika från tillämpningen av mervärdesskattedirektivet ska därför en direktivkonform tolkning ske.

Vid en direktivkonform tolkning av bestämmelsen i mervärdesskattedirektivet tas bl.a. praxis från EU-domstolen i beaktande. Därefter avgörs om den aktuella bestämmelsen i mervärdesskattelagen kan tolkas i enlighet med den tolkning som gjorts av motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet. Den direktivkonforma tolkningen har företrädare framför andra tolkningar av den svenska bestämmelsen, även om sådana tolkningar ligger närmare ordalydelsen eller har stöd i svenska förarbeten eller rättspraxis (Melz och Kristoffersson 2023).

En person som på grund av utformningen av mervärdesskattelagen inte kan få rätt till en förmån som annars följer av mervärdesskattedirektivet kan åberopa direktivets direkta effekt. För att en bestämmelse ska ha direkt effekt måste den vara klar, precis och oberoende av ytterligare handlade från medlemsstatens sida. Dessutom måste tiden för genomförande av bestämmelsen i nationell rätt ha löpt ut (Henkow 2012).

Det finns även icke-bindande rättsakter på mervärdesskatterättens område. En sådan rättsakt är bl.a. mervärdesskattekommitténs riktlinjer. Mervärdesskattekommittén är inrättad med stöd av artikel 398 i mervärdesskattedirektivet och består av företrädare för medlemsstaterna och för EU-kommissionen. Kommittén är rådgivande och syftet med kommittén är att främja en enhetlig tillämpning av EU:s bestämmelser om mervärdesskatt. Detta sker genom att kommittén kommer överens om riktlinjer i frågor som bedöms vara av intresse.



## 4 En mer resurseffektiv ekonomi

### 4.1 Inledning

Utredningen har i uppdrag att se över de mervärdesskatteregler som gäller vid försäljning av begagnade varor och beskattningsbara personers donationer av varor.

I syfte att placera reglerna i sitt sammanhang berörs i detta kapitel delar av det arbete som skett på EU-nivå för att främja en mer resurseffektiv ekonomi. Därefter redogörs för hur en mer resurseffektiv ekonomi kan uppnås, vilka varor som är lämpliga att inkludera i den cirkulära ekonomin och vilka som anses prioriterade.

### 4.2 Behovet av en mer resurseffektiv ekonomi

I sin nationella strategi för omställningen till en cirkulär ekonomi beskriver regeringen behovet av en cirkulär ekonomi (Regeringskansliet 2023). Det anges att utvinningen och bearbetningen av naturresurser ökat kraftigt under de senaste 20 åren och att detta har lett till mer än 90 procent av förlusten av biologisk mångfald samt vattenbrist. Detta har också bidragit till cirka 50 procent av människans klimatpåverkan globalt sett. I strategin beskrivs också att ekonomin i hög grad är uppbyggd kring snabb förbrukning av råvaror och att incitamenten att hushålla med resurser försvagas när kostnaden för s.k. jungfruliga material inte speglar den miljöpåverkan de har. En ökad resurseffektivitet, t.ex. genom att använda produkter fler gånger, är därför av stor betydelse för att bl.a. skydda ekosystemen.

I strategin anges att det övergripande målet med omställningen till en cirkulär ekonomi är att bidra till att nå miljö- och klimatmålen samt de globala målen i Agenda 2030, som antogs av FN år 2015.

Agenda 2030 är en handlingsplan med sjutton mål för omställning till ett hållbart samhälle. Ett av dessa mål är hållbar konsumtion och produktion som handlar om att effektivisera användandet av varor, minska det globala matsvinnet, återanvända mer och minska kemikalernas negativa påverkan. Detta mål har identifierats som den största utmaningen för Sverige (Svenska FN-förbundet 2023).

Regeringen har i sin strategi för omställning till en cirkulär ekonomi särskilt pekat ut fyra fokusområden, varav hållbara sätt att konsumera och använda material, produkter och tjänster är ett utav dem. För detta fokusområde bedöms delmålen om resurseffektivitet, matsvinn respektive offentlig upphandling vara särskilt relevanta.

### 4.3 EU:s handlingsplan för cirkulär ekonomi

Den europeiska gröna given ("European Green Deal") presenterades av EU-kommissionen under 2019 och är EU:s färdplan för klimat- och miljörelaterade utmaningar. Färdplanen anger att EU ska vara klimatneutralt år 2050, vilket innebär att EU inte får släppa ut mer växthusgaser än som tas upp. Färdplanen anger också att växthusgasutsläppen måste ha minskat med minst 55 procent år 2030 (jämfört med år 1990). Dessa mål är juridiskt bindande för alla medlemsstater (Europeiska kommissionen 2019). En av byggstenarna i den gröna given är den cirkulära ekonomin.

Handlingsplanen för den cirkulära ekonomin är en del av EU:s industristrategi och syftar till att påskynda övergången till en hållbar tillväxtmodell (Europeiska kommissionen 2020). För att uppnå detta föreslås ny lagstiftning för att säkerställa att de produkter som släpps ut på EU:s marknad är utformade för att hålla längre, är lättare att återanvända, reparera och återvinna. Produkterna ska också bestå av så mycket återanvänt material som möjligt snarare än primära råmaterial.

#### 4.3.1 Avfallsdirektivet

Syftet med avfallsdirektivet (Europaparlamentets och rådets direktiv 2008/98/EG av den 19 november 2008 om avfall och om upphävande av vissa direktiv samt Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2018/851 av den 30 maj 2018 om ändring av direk-

tiv 2008/98/EG om avfall) är att skydda miljön och människors hälsa (artikel 1). För att uppnå detta syfte är medlemsstaterna skyldiga att vidta förebyggande åtgärder och minska de negativa konsekvenserna av uppkomst och hantering av avfall samt att minska resursförbrukningen.

I direktivet anges bl.a. hur medlemsstaterna ska förebygga och hantera avfall. Avfallshanteringen ska ske enligt en s.k. avfallshierarki. Med avfall avses varje ämne eller föremål som innehavaren gör sig av med eller avser eller är skyldig att göra sig av med (artikel 3). Enligt hierarkin ska avfall i första hand förebyggas. Först därefter ska avfall förberedas för återanvändning, materialåtervinning eller återvinnas på annat sätt, exempelvis genom energiåtervinning. I sista hand ska avfall bortskaffas (artikel 4).

Avfallsdirektivet har genomförts i svensk rätt bl.a. genom bestämmelser i miljöbalken (1998:808).

## Särskilt om livsmedelsavfall

EU har åtagit sig att uppnå de globala målen för hållbar utveckling om att halvera det globala matsvinnet per person på detaljhandels- och konsumentnivå samt senast år 2030 minska livsmedelsförlusterna i produktions- och leveranskedjorna. Nästan 59 miljoner ton matsvinn genereras i EU varje år, vilket uppskattas orsaka 16 procent av de totala växthusgasutsläppen från EU:s livsmedelssystem. Detta samtidigt som nästan 33 miljoner människor i EU har inte råd med en fullständig måltid varannan dag (Europeiska rådet och Europeiska unionens råd 2025).

I avfallsdirektivet anges att medlemsstaterna bör vidta åtgärder för att förebygga att avfall uppkommer och för att minska livsmedelsavfallet, i linje med Agenda 2030 (beaktandeskäl 31).

Som redogörs för ovan finns en avfallshierarki i avfallsdirektivet (artikel 4). Den första åtgärden som medlemsstaterna bör genomföra är att förebygga matsvinn. I syfte att förebygga sådant avfall bör medlemsstaterna uppmuntra livsmedelsdonationer (artikel 9 h). När det inte går att undvika svinn och förluster bör medlemsstaterna agera för att livsmedel ska kunna återanvändas, återvinnas eller användas för andra ändamål.

Av bestämmelsen om avfallshierarki framgår att medlemsstaterna ska använda sig av ekonomiska styrmedel och andra åtgärder för att ge incitament att tillämpa avfallshierarkin. Exempel på sådana incitament anges i bilaga IVa till direktivet. Av punkt 3 i nämnda bilaga föreslås skatteincitament till att varor bortskänks, framför allt livsmedel.

### 4.3.2 Ekodesignförordningen

Ekodesignförordningen (Europaparlamentets och rådets förordning 2024/1781/EU av den 13 juni 2024 om upprättande av en ram för att fastställa ekodesignkrav för hållbara produkter, om ändring av direktiv (EU) 2020/1828 och förordning (EU) 2023/1542 och om upphävande av direktiv 2009/125/EG) trädde i kraft den 18 juli 2024. I förordningen anges en ram för de ekodesignkrav som produkter måste uppfylla för att få släppas ut på marknaden eller tas i bruk. Syftet med detta är att förbättra den miljömässiga hållbarheten för de produkter som omfattas och därmed bl.a. minska det totala koldioxid- och miljöavtryck som en produkt avger under dess livscykel (artikel 1.1). Begagnade produkter omfattas alltså inte av ekodesignkraven. Vidare inrättas också ett digitalt produktpass och det fastställs en ram för att förhindra att osålda konsumentprodukter förstörs.

I förordningen anges att värdefulla ekonomiska resurser går förlorade när varor produceras, transporteras och sedan förstörs utan att någonsin användas för sitt avsedda ändamål (beaktandeskäl 55). Textilier bedöms orsaka stor påverkan på miljön genom höga produktionsvolymerna och kort användningstid. Av den anledningen förbjuder förordningen förstörelse av osålda textilier och skor (beaktandeskäl 57). Enligt förordningen avses med begreppet förstörelse de tre sista verksamheterna i avfallshierarkin, dvs. materialåtervinning, annan återvinning och bortskaffande. Genom att förhindra förstörelse förväntas en hämmande effekt på överproduktion (beaktandeskäl 55).

Förordningen är en ramlagstiftning. Produktregler kommer därför att beslutas successivt. Det kan ske produkt för produkt eller horisontellt, baserat på grupper av produkter med liknande egenskaper. Förordningen kan därför påverka företags möjligheter att göra sig av med osålda produkter inom flera sektorer.

Förordningen kan påverka företagens motiv att donera varor som annars hade blivit avfall. Å ena sidan bör det öka företagens incitament att matcha sitt utbud mot efterfrågan och därigenom minska mängden varor tillgängliga för donation, å andra sidan bör det öka incitamenten att donera de varor som inte går att sälja.

#### 4.4 Hur uppnås en mer resurseffektiv ekonomi?

Regeringen har som mål att öka resurseffektiviteten i ekonomin (Regeringskansliet 2023). Syftet med att öka resurseffektiviteten är att behålla de värden som finns i varor i ekonomin genom att på olika sätt återvinna eller återanvända dem. På så sätt kan miljöpåverkan från ekonomins aktiviteter minska samtidigt som den ekonomiska effektiviteten kan öka.

Det finns flera sätt att behålla det ekonomiska värdet i varor, t.ex. att laga dem när de går sönder, att sälja dem vidare när man inte längre har en användning för dem, att bearbeta dem så de får ett nytt användningsområde eller återvinna materialet de är gjorda av. Alla varor lämpar sig inte heller för att återföras till det ekonomiska systemet. Det kan bero på att de har ett för specifikt användningsområde, att de är av låg kvalitet eller att de har ett lågt ekonomiskt värde. I en framtida, mer resurseffektiv ekonomi kan varor vara designade så att de kan bearbetas om till nya funktioner och vara av högre kvalitet så det är värt att laga dem eller sälja dem vidare, se vidare avsnitt 4.3.2.

Det finns också andra utmaningar kopplade till en mer resurseffektiv ekonomi. En utmaning är att många konsumenter upplever problem med att köpa begagnade varor, t.ex. att utbudet är bristande eller varierande (Konsumentverket 2021). Ett annat problem är att affärsmodeller för att möjliggöra en mer resurseffektiv ekonomi i många fall inte är lika mogna som de som erbjuder nya varor. Att undanröja de hinder som bromsar utvecklingen av dessa affärsmodeller kan bidra till att öka utbudet och därmed förenkla övergången till en mer resurseffektiv ekonomi. Inom ramen för denna utredning är det framför allt affärsmodeller kopplade till att återanvända varor som är relevanta.

I SOU 2024:67 Om ekonomiska styrmedel för en mer cirkulär ekonomi utreds när olika ekonomiska styrmedel är lämpliga att tillämpa. Kommittén drar slutsatsen att det under vissa förutsätt-

ningar kan vara motiverat att stötta vissa branscher för att förlänga produkters livslängd, t.ex. genom återbruk. I betänkandet påpekas dock att detta bäst görs genom direkta subventioner och inte genom indirekta subventioner så som reducerad mervärdesskattesats.

#### 4.5 Vilka varor lämpar sig för återanvändning?

Flera olika perspektiv kan användas för att svara på frågan vilka varor som lämpar sig för återanvändning. Ett perspektiv är att utgå från vad som är önskvärt. Vad som är önskvärt att återanvända beror på vilken resurs som är önskvärd att hushålla med. Det kan t.ex. vara önskvärt att återanvända produkter med stora ekonomiska värden eftersom det kan vara effektivt ur ett ekonomiskt perspektiv. Det kan också vara önskvärt att återanvända produkter med stor klimatpåverkan för att på så sätt minska klimatpåverkan. Det kan också vara önskvärt att hushålla med vissa material. Motiven till att hushålla med vissa typer av material kan vara att de är resurskrävande att framställa eller att de innehåller vissa material som det råder brist på.

Inom ramen för EU:s gröna giv (se avsnitt 4.3) har EU-kommissionen (2020) identifierat sju produktkategorier där ett ökat inslag av återvinning och återbruk förväntas bidra till att minska klimatpåverkan, resursanvändningen och förbättra tillgången till kritiska material. Dessa produktkategorier är:

- elektronik och kommunikationsutrustning
- batterier och fordon
- förpackningar
- plast
- textil
- byggande och byggnader
- mat, vatten och näringsämnen.

Ett alternativt sätt att avgöra vilka varor som lämpar sig för återbruk är att anlägga ett mer ekonomiskt perspektiv. Ekonomiska drivkrafter är ett av de huvudsakliga skälen till att vi redan i dag återanvänder produkter.



För att en vara ska vara lämplig att återanvända behöver den ha ett värde efter den använts. För att en vara ska ha ett värde efter att den använts behöver den ha någon av följande egenskaper:

- ha ett högt initialt värde
- vara värdebeständig
- ha använts en mycket kort tid.

Den sista egenskapen, att ha använts en mycket kort tid och därmed inte hunnit förlora så mycket värde, är ett av skälen till att butiker erbjuder olika former av returerna, de har möjlighet att sälja varan igen. För många varor hänger värdebeständigheten ihop med ett högt initialt värde, en del av det initiala beror på varans värdebeständighet, eller, annorlunda uttryckt, kvalitet. Något som också kan påverka en varas värdebeständighet är om den består av material med höga värden. Det kanske tydligaste exemplet är guldsmycken men även elektronikprodukter som t.ex. mobiltelefoner innehåller dyrbara material.

Det kvarvarande värdet på varan behöver också överstiga kostnaden för att göra sig av med varan, antingen genom att sälja den eller donera den. En vara som har ett förhållandevis högt värde kan därmed vara olämplig att, ur ett ekonomiskt perspektiv, återanvända om den t.ex. också är mycket dyr att sälja. Kostnaden för att sälja en vara kan vara hög om den har mycket specifika egenskaper, och därmed få potentiella köpare, eller om den nuvarande ägaren av varan inte har tillgång till marknader på vilka varan kan säljas. Det är lättare att använda marknader om de redan är etablerade. Det är därför viktigt att bidra till att dessa marknader skapas och fungerar.

I det fall det är önskvärt att återanvändningen av vissa typer av produkter ökar, t.ex. de som utpekas i EU:s gröna giv, kan en metod vara att se till att kostnaderna för återanvända dessa typer av varor minskar. Det kan ske genom att minska kostnaderna för att sälja dem eller att göra det enklare att donera dem till någon som har användning för dem. Ett sätt att göra det är att förbättra villkoren för redovisningen av mervärdesskatten och på så sätt minska kostnaderna för att sälja varorna, se t.ex. avsnitt 7.2.



## 5 Handelns med begagnade varor

### 5.1 Inledning

Ett utbyte i ekonomin är effektivt om summan av köparens och säljarens välfärd är högre efter utbytet. Detta kriterium är uppfyllt för de allra flesta utbyten i ekonomin, från ett paket mjölk som köps i mataffären till ett husköp. Ekonomin i stort blir mer effektiv om många effektiva utbyten blir av.

I praktiken finns det många regelverk med olika funktion som på olika sätt och i varierande utsträckning gör det dyrt att köpa och sälja saker. Det kan t.ex. vara regelverk som reglerar att vissa varor måste kontrolleras mot ett register innan de får säljas eller som reglerar hur skatt ska samlas in. Utredningens uppdrag är att förenkla ett av dessa regelverk, det som rör mervärdesskatt, för att handeln med begagnade varor ska bli mer effektiv.

I detta kapitel redogörs allmänt för begagnathandeln samt för de vanligaste affärsmodellerna och hur mervärdesskatten hanteras i respektive affärsmodell. Fokus är på försäljning av begagnade varor till privatpersoner.

### 5.2 Allmänt om handeln med begagnade varor

Handeln med begagnade varor sker på olika sätt och genom olika kanaler. Ur ett mervärdesskatteperspektiv kan handeln delas in i tre delar, eller delmarknader. Den första delen är handel mellan privatpersoner som inte omfattas av mervärdesskatt. Den andra delen är ideella förenings försäljning av begagnade varor. I Sverige är ideella föreningar som uppfyller vissa kriterier undantagna beskattning vilket innebär att de inte behöver redovisa utgående skatt men heller inte har möjlighet att dra av ingående skatt. De ideella föreningar som säljer begagnade varor uppfyller dessa kriterier, ofta eftersom för-

säljningen har till syfte att finansiera olika former av social hjälpverksamhet. De behöver därför inte ta ut mervärdesskatt på varorna de säljer. Vidare förlitar de sig ofta på donationer av varor och har därför inga inköpskostnader.

Den tredje delen utgörs av företag som köper och säljer begagnade varor. Dessa företag är av olika storlek och har olika försäljningskanaler och affärsmodeller. Om de har en omsättning som inte överstiger 120 000 kronor har de möjlighet att undantas från mervärdesskatt.

### 5.2.1 Två typer av företag

De företag som köper och säljer begagnade varor kan grovt delas in i två kategorier. Den ena kategorin är företag som säljer nya produkter men också säljer begagnade varor. Dessa företag är redan etablerade på marknaden för nya produkter i en viss kategori och använder sin tillgång till marknaden för att sälja begagnade produkter. Ett exempel är telefonoperatörer som också säljer telefoner. Flera operatörer erbjuder sig att köpa en kunds telefon när denne köper en ny. Dessa telefoner säljs sedan vidare eller återvinns.

Den andra kategorin är företag som är specialiserade på just begagnade varor, antingen en viss typ eller många typer av varor. Det dessa företag gör är inte att utnyttja en marknad för nya varor utan att tillhandahålla en marknad för uteslutande begagnade varor. Exempel på sådana företag är företag som säljer begagnade böcker, sportutrustning, kläder, möbler eller kuriosa.

### 5.2.2 Begagnatmarknadens funktion

Likt alla andra marknader är begagnathandelns funktion i ekonomin att para ihop köpare och säljare. Vissa företag i begagnathandeln bearbetar i varierande utsträckning produkterna innan de säljer vidare dem medan andra, t.ex. många som säljer på kommission, uttryckligen ställer krav på att varan inte kräver någon bearbetning. I många fall är alltså bearbetningen begränsad eller helt frånvarande. I dessa fall skapar företagen värde genom att ta produkter med förhållandevis lågt värde, kanske till och med noll i de fall det rör sig om done-

rade produkter, och höja värdet (skapa mervärde) genom att matcha dem med rätt köpare.

### 5.2.3 Konsumenters attityd till begagnade varor

Det finns flera undersökningar som undersökt konsumenters attityder och beteenden kopplat till begagnathandeln. Dessa undersökningar (ex. SB Insight 2018, DeJong et al. 2024) belyser vad konsumenter av begagnade varor värderar men också vilka hinder såväl de som handlar begagnat som de som inte gör det upplever för att handla begagnat. Något som lyfts fram i undersökningarna, och i kontakt med branschen, är att konsumenter av begagnade varor värderar miljöaspekten högt. Konsumenterna uppger att de köper begagnade varor för att det är mindre skadligt för miljön. Miljöaspekten är emellertid inte den enda aspekten som är viktig för konsumenter, även pris och möjligheten att hitta en unik produkt lyfts fram.

Uppfattningarna av betydelsen av pris förefaller gå isär. Även om miljöaspekten lyfts fram som viktigast i många undersökningar så pekar företaget som utredningen varit i kontakt med på att pris är den enskilt viktigaste faktorn och att de flesta begagnatkunder inte skiljer sig avsevärt från konsumenter av nya produkter. När det kommer till hinder lyfts ofta osäkerhet i utbud och kvalitet fram som begränsande faktorer på utbudssidan medan olika typer av sökkostnader lyfts fram på efterfrågesidan. Handeln å sin sida lyfter att det råder konkurrens om möjligheten att sälja produkterna, vilket pekar på ett otillräckligt utbud.

I Läget i handeln 2024 bedömer Svensk Handel (2024) att begagnatmarknaden kommer växa 11 procent om året de kommande tio åren. Drivkrafterna bedöms vara ökat fokus på miljö, att fler kommer upptäcka prisfördelarna, nya affärsmodeller och ökad kvalitet. I avsnitt 7.4 redogörs för en bedömning av storleken på begagnatmarknaden.

### 5.2.4 Mervärdesskatterättsliga regler

När en beskattningsbar återförsäljare köper en begagnad vara från en privatperson (icke beskattningsbar person) kan återförsäljaren inte göra avdrag för den mervärdesskatt som belastar varan, dvs. den skatt

som togs ut när privatpersonen köpte varan. En dold mervärdesskatt kan därför sägas ingå i försäljningspriset vid vidareförsäljning av varan. Om mervärdesskatt tas ut på den dolda mervärdesskatten uppstår dubbelbeskattning. För att undvika dubbelbeskattning, får, om kriterierna som beskrivs i avsnitt 6.5 är uppfyllda, reglerna om vinstmarginalbeskattning användas. Då beräknas mervärdesskatt utifrån vinstmarginalen, dvs. skillnaden mellan försäljningspris och inköpspris i stället för på försäljningspriset. Vinstmarginalen beräknas enligt huvudregeln för varje vara för sig. I vissa fall får dock s.k. förenklad vinstmarginalbeskattning användas. Då beräknas vinstmarginalen som skillnaden mellan den sammanlagda försäljningssumman och den sammanlagda inköpssumman under en redovisningsperiod. Det finns dock begränsningar för när förenklad vinstmarginalbeskattning får användas.

### 5.2.5 Annan lagstiftning på området

Förutom mervärdesskatteregler finns det andra regelverk som påverkar försäljningen av begagnade varor. Det finns regelverk som beskriver hur begagnade varor får säljas och regelverk som påverkar efterfrågan på begagnade varor. Ett regelverk som är exempel på det senare är taxonomiförordningen.

Taxonomiförordningen är ett klassificeringssystem för när en verksamhet anses miljömässigt hållbar. Kopplat till den finns ett regelverk kring hållbarhetsrapportering som beskriver vilka som är skyldiga att upprätta en hållbarhetsredovisning och hur den ska utformas. Regelverket trädde *i kraft* den 1 juli 2024 genom ändringar i bl.a. årsredovisningslagen (1995:1554), se vidare prop. 2023/24:124. Vissa företag, t.ex. många fastighetsföretag, är angelägna om att kunna visa att de har en miljömässigt hållbar verksamhet. För att förbättra den miljömässiga hållbarheten på verksamheten kan dessa företag efterfråga begagnade varor i stället för nya varor.

Ett annat regelverk som påverkar försäljningen av begagnade varor är lagen (1999:271) om handel med begagnade varor och förordningen (1999:272) om handel med begagnade varor. Där listas de villkor som gäller för att handla med vissa typer av begagnade

varor. Villkoren innebär att för vissa varukategorier<sup>1</sup> och viss omfattning av handeln gäller bland annat följande:

- Säljare ska registreras.
- Varor får inte tas emot om säljaren inte kan legitimera sig.
- Polisen måste ges tillträde till lokaler och register.
- Återförsäljaren är skyldig att vänta en månad från dess att varan togs emot till dess att varan lämnas ut eller bearbetas.

### 5.3 Affärsmodeller

Handel med begagnade varor sker på flera olika sätt, med flera olika affärsmodeller. I detta avsnitt delas handeln med begagnade varor in enligt de affärsmodeller som utredningen identifierat som de vanligaste. Eftersom utredningens uppdrag är att se hur mervärdesskatten, specifikt bestämmelserna om förenklad vinstmarginalbeskattning, kan utformas på ett sätt som förenklar för företagen redogörs även kort för hur mervärdesskatten hanteras i de olika affärsmodellerna. Förutom de affärsmodeller som beskrivs nedan sker en betydande del av handeln med begagnade varor mellan privatpersoner, främst genom olika plattformslösningar, se vidare avsnitt 7.4.4.

#### 5.3.1 Återförsäljning av donerade varor

Aktörerna i denna kategori tar emot donationer av varor som de sedan säljer. I det fall det är ett företag som donerar varor ska dessa som huvudregel uttagsbeskattas, se vidare kapitel 11. När företaget som fått en vara donerad till sig saknas ett inköpspris. Det innebär att de mervärdesskattemässiga konsekvenserna blir desamma med vinstmarginalbeskattning och de allmänna mervärdesskattereglerna.

I praktiken är många av de aktörer som tar emot donerade varor olika typer av ideella föreningar som är undantagna från mervärdesskatt. De redovisar därför i regel inte någon utgående skatt. Ideella

---

<sup>1</sup> T.ex. pärlor, ädelstenar, föremål av guld eller koppar, målningar, konstalster av glas, mopeder, cyklar, fritidsbåtar, utombordsmotorer, kameror, datorer, mobiltelefoner, radio- och televisionsapparater, navigationsinstrument, vapen som inte omfattas av vapenlagen, skidutrustning exkl. kläder, m.m.

föreningar som inte uppfyller inkomstskattelagens krav på att vara allmännyttiga kan dock registrera sig för mervärdesskatt.

### **5.3.2 Återförsäljning av varor som köpts in från beskattningsbara personer**

Företagen i denna kategori kan sälja sina produkter till såväl andra företag som till privatpersoner. Den typen av produkter som kan vara aktuella är t.ex. telefoner eller bilar som tidigare leasats ut till privatpersoner eller företag. Eftersom företag som säljer begagnade varor från andra företag (beskattningsbara personer) har ingående skatt att dra av är vinstmarginalbeskattning inte aktuellt. De hanterar därför sin mervärdesskatt på samma sätt som de flesta andra företag.

Det finns emellertid undantag, t.ex. när varan ursprungligen har köpts in från en icke beskattningsbar person, oftast en privatperson. Ett företag som köper in en vara från ett företag som i sin tur köpt in varan från en privatperson kan tillämpa vinstmarginalbeskattning i de fall företaget som köpte varan från privatpersonen använde vinstmarginalbeskattning vid försäljningen av varan. Om företaget som köpte varan från den icke-beskattningsbara personen i stället använde de allmänna mervärdesskattereglerna vid sin försäljning kan företaget som köper varan göra avdrag för den ingående skatten.

Andra fall där vinstmarginalbeskattning kan bli aktuellt är när ett företag köpt varor från ett företag med en omsättning som inte överstiger 120 000 kronor per kalenderår och som valt att inte vara registrera sig för mervärdesskatt eller om varorna köpts från ett företag som bedriver mervärdesskattebefriad verksamhet, t.ex. ett fastighetsbolag.

### **5.3.3 Återförsäljning av varor som köpts in från någon som inte är en beskattningsbar person**

Företag som säljer varor som de köpt in från icke beskattningsbara personer (i huvudsak privatpersoner) kan delas in i två kategorier. Företag vars huvudverksamhet är handel med begagnade produkter och företag vars huvudverksamhet är försäljning av nya produkter. Den första kategorin kan vara butiker som säljer begagnade möbler



som de köpt in från privatpersoner. Den andra kategorin kan vara butiker där t.ex. sportutrustning eller mobiltelefon som kan lämnas in i en butik som betalning mot en ny vara av samma typ. I båda dessa fall har företagen möjlighet att tillämpa vinstmarginalbeskattning.

#### **5.3.4 Återförsäljning av annans avfall**

Vissa aktörer tar aktivt till vara på avfall från olika källor t.ex. återvinningscentraler eller fastighetsbolag som de sedan säljer vidare, eventuellt efter viss bearbetning. När avfall som lämnats in av privatpersoner tas till vara på återvinningscentraler anses inköpspriset vara noll. När företag tar hand om avfall från t.ex. fastigheter eller byggarbetsplatser i syfte att sälja det sker typiskt sett en transaktion som är föremål för mervärdesskatt.

#### **5.3.5 Förmedling av varor i annans namn för annans räkning**

Företag i denna kategori förmedlar varor åt andra i annans namn, t.ex. företag som arrangerar nätauktioner. I detta fall tillämpar företaget de allmänna reglerna för mervärdesskatt på förmedlingstjänsten (provisionen) och vinstmarginalbeskattning kan inte tillämpas.

#### **5.3.6 Förmedling av varor i eget namn för annans räkning**

Företag i denna kategori säljer varor för andras räkning i eget namn. Ett annat ord för denna typ av verksamhet är kommissionshandel, dvs. att företaget tar ut en avgift (kommission) för att sälja varor åt andra. Många företag som säljer begagnade kläder eller sportutrustning använder sig av denna affärsmodell.

Ur ett mervärdesskatteperspektiv anses kommissionären ha köpt varan i samma stund som kommissionären säljer varan (se vidare avsnitt 6.5.3). Om kommissionären säljer åt en icke beskattningsbar person kan kommissionären tillämpa vinstmarginalbeskattning.

## 5.4 Sammanfattning

Begagnathandelns funktion skiljer sig inte från andra marknader. Dess syfte är att para ihop köpare och säljare. De senaste åren förefaller konsumenter blivit mer benägna att efterfråga de egenskaper som är förknippade med begagnade varor, t.ex. miljömässig hållbarhet och pris. Till följd av detta, och förändrad lagstiftning, bedöms marknaden för begagnade varor att växa de kommande åren.

På marknaden för begagnade varor förekommer flera olika affärsmodeller och typer av aktörer. Den del av begagnathandeln som i huvudsak är av intresse för utredningen är den som bedrivs av kommersiella aktörer. Vinstmarginalbeskattning, som är det regelverk som aktuellt för denna utredning, är heller inte aktuellt för alla affärsmodeller.

## 6 Nuvarande svenska regler om vinstmarginalbeskattning

### 6.1 Inledning

Reglerna om vinstmarginalbeskattning finns i 20 kap. ML och utgör tillsammans en särskild ordning för begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter. Bestämmelserna motsvaras av de särskilda ordningarna för begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter som finns i avdelning XII, kapitel 4 i mervärdesskattedirektivet.

Vid vinstmarginalbeskattning är vinstmarginalen och inte försäljningspriset utgångspunkten vid beräkningen av beskattningsunderlaget. Huvudregeln i den särskilda ordningen är att vinstmarginalen ska beräknas för varje enskild vara (normal vinstmarginalbeskattning). Vid förenklad vinstmarginalbeskattning beräknas vinstmarginalen i stället sammanlagt för de varor som har köpts och sålts under en redovisningsperiod. I detta kapitel redogörs för dessa regler och de villkor som ställs upp för att få tillämpa reglerna om vinstmarginalbeskattning.

Eftersom utredningens uppdrag består i att utreda reglerna om vinstmarginalbeskattning för begagnade varor redogörs inte för motsvarande regler gällande konstverk, samlarföremål och antikviteter.

### 6.2 Reglerna förhindrar dubbelbeskattning

Grunden för mervärdesskattesystemet är att skatt tas ut på mervärdet i varje led i en produktions- och distributionskedja och att köparen ska få göra avdrag för den mervärdesskatt som säljaren debiterat. På så vis övervältras mervärdesskatten till slutkonsu-

menten som inte får göra avdrag för den ingående skatten, se vidare kapitel 3.

Om den förmodade slutkonsumenten (privatpersonen) på nytt skulle placera varan på marknaden genom att sälja den till en beskattningsbar person som handlar med begagnade varor (återförsäljare), är varan belastad med den mervärdesskatt som privatpersonen betalade när han eller hon köpte varan. Denna skatt får återförsäljaren inte göra avdrag för trots att denne ska redovisa och betala mervärdesskatt när varan säljs vidare. En dold mervärdesskatt ingår därför i försäljningspriset när återförsäljaren säljer varan vidare.

Syftet med reglerna om vinstmarginalbeskattning är att undvika denna dubbelbeskattning (prop. 1994/95:202 s. 30). Detta uppnås genom att mervärdesskatt endast tas ut på återförsäljarens vinstmarginal, dvs. skillnaden mellan försäljningspris och inköpspris, minskat med den mervärdesskatt som hänför sig till vinstmarginalen (20 kap. 11 § ML, som motsvarar artikel 315 i mervärdesskattedirektivet). Vid en skattesats på 25 procent utgör beskattningsunderlaget 80 procent av vinstmarginalen. Vid en vinstmarginal om 100 kronor blir mervärdesskatten därför 20 kronor (25 procent  $\times$  [80 procent av 100 kronor]).

Att reglerna förhindrar dubbelbeskattning kan illustreras med följande exempel.

En beskattningsbar återförsäljare köper in en vara för 1 000 kronor och säljer den vidare för 1 500 kronor. Skattesatsen är 25 procent.

**Tabell 6.1 Beräkning av mervärdesskatt enligt allmänna regler och VMB-regler**

Allmänna regler	VMB-regler
Inköpspris: 1 000	Inköpspris: 1 000
Försäljningspris: 1 500	Försäljningspris: 1 500
Utgående moms: 300 (1 500 – [80 % av 1 500])	Vinstmarginal: 500 (1 500–1 000) Beskattningsunderlag: 400 (80 % av 500)
Ingående moms: 200 (1 000 – [80 % av 1 000])	Mervärdesskatt: 100 (25 % av 400)
<b>Summa mervärdesskatt: 100</b>	<b>Summa mervärdesskatt: 100</b>

Om den beskattningsbara återförsäljaren köper in varan från en annan beskattningsbar person ska återförsäljaren redovisa 300 kronor i utgående skatt på försäljningen och dra av ingående skatt på inköpet med 200 kronor. Skatten på mervärdet i detta led är alltså 100 kronor.

Om den beskattningsbara återförsäljaren gör inköpet från en icke-beskattningsbar person (privatperson) och tillämpar vinstmarginalbeskattning beskattas i stället vinstmarginalen minskat med mervärdesskatten. Skatten på mervärdet blir då 100 kronor (25 procent beräknat på 80 procent av 500 kronor). Det är lika mycket som med de allmänna reglerna i mervärdesskattelagen.

En beskattningsbar återförsäljare har alltid rätt att tillämpa de allmänna reglerna i mervärdesskattelagen på en försäljning som omfattas av bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning (20 kap. 5 § ML, som motsvaras av artikel 319 i mervärdesskattedirektivet). Om den beskattningsbara återförsäljaren skulle tillämpa de allmänna reglerna i stället för reglerna om vinstmarginalbeskattning skulle den beskattningsbara återförsäljaren i exemplet ovan redovisa mervärdesskatt på totalt 300 kronor (utgående skatt). Detta eftersom det inte finns någon ingående skatt att dra av.

Genom vinstmarginalbeskattning undviks alltså den dubbelbeskattning som annars skulle uppkomma när beskattningsbara personers köper in begagnade varor från privatpersoner och sedan säljer varorna vidare. Skattebelastningen blir därigenom densamma som om inköpet hade gjorts från en beskattningsbar person.

### 6.3 Normal vinstmarginalbeskattning

Vid normal vinstmarginalbeskattning utgörs beskattningsunderlaget av återförsäljarens vinstmarginal minskad med den mervärdesskatt som hänförs till vinstmarginalen (huvudregeln). Vinstmarginalen utgörs av skillnaden mellan en varas försäljningspris och varans inköpspris (20 kap. 11 § ML). Motsvarande bestämmelse finns i artikel 315 i mervärdesskattedirektivet. Vinstmarginalen ska alltså beräknas för varje enskild vara för sig. Den beskattningsbara återförsäljaren måste därför identifiera försäljningspriset och inköpspriset för den enskilda varan.

Om inköpspriset för en vara överstiger försäljningspriset för varan uppkommer ingen vinstmarginal som kan beskattas. Denna negativa vinstmarginal får inte avräknas mot eventuell vinst som uppkommer vid försäljning av andra varor eftersom mervärdesskatt ska betalas för varje enskild vara (prop. 1994/95:202 s. 49).

## 6.4 Förenklad vinstmarginalbeskattning

### 6.4.1 Beskattningsunderlaget

Förenklad vinstmarginalbeskattning innebär att beskattningsunderlaget fastställs för varje redovisningsperiod. Den sammanlagda vinstmarginalen utgörs då av skillnaden mellan summan av försäljningspriserna och summan av inköpspriserna för den redovisningsperioden (20 kap. 14 § ML). Motsvarande bestämmelse finns i artikel 318 i mervärdesskattedirektivet. Förenklad vinstmarginalbeskattning kan illustreras med följande exempel:

En beskattningsbar återförsäljare köper in en samling med frimärken från en privatperson för 3 000 kronor under januari månad. Under samma månad säljer återförsäljaren frimärken från samlingen för 5 000 kronor. Vinstmarginalen under januari blir 2 000 kronor. Vinstmarginal, beskattningsunderlag och utgående skatt beräknas på följande sätt.

**Tabell 6.2 Förenklad vinstmarginalbeskattning**

Försäljning januari	5 000 kronor
Inköp januari	3 000 kronor
Vinstmarginal	2 000 kronor
Beskattningsunderlag	1 600 kronor (80 % av 2 000 kronor)
Utgående skatt	400 kronor (25 % av 1 600 kronor)

Om det sammanlagda inköpspriset för en redovisningsperiod överstiger det sammanlagda försäljningspriset för perioden uppkommer en förlust – en negativ vinstmarginal. Den beskattningsbara personen får utnyttja denna förlust genom att lägga till förlusten till värdet av inköpen under en efterföljande period, om inköpen omfattas av samma skattesats (20 kap. 15 § ML). Detta skiljer sig alltså från till-

lämpningen av normal vinstmarginalbeskattning där förlust vid försäljningen av en vara inte får kvittas mot vinstgivande försäljningar.

#### **6.4.2 Den enskilda varans pris är inte känt**

Enligt mervärdesskattelagen får förenklad vinstmarginalbeskattning endast tillämpas när flera varor köps eller säljs samtidigt utan att de enskilda varornas pris är känt.

Vid regelns tillkomst bedömdes mervärdesskattedirektivet ge utrymme för att tillämpa förenklad vinstmarginalbeskattning när det inte är möjligt eller i vart fall förenat med påtagliga svårigheter att bestämma vinstmarginalen för enskilda varor. Vidare angavs att vissa beskattningsbara återförsäljare på grund av den verksamhet de bedriver inte skulle ha möjlighet att beräkna vinstmarginalen för varje enskild vara. Detta ansågs gälla då flera varor köpts in för en klumpsumma, vilket innebär att de enskilda varorna inte har något individuellt inköpspris. Detsamma ansågs gälla för varor där det individuella inköpspriset är känt men försäljningen sker för en klumpsumma (prop. 1994/95:202 s. 49 f.). Ett exempel på en sådan verksamhet är när ett antikvariat köpt in en boksamling för en klumpsumma för att därefter sälja de enskilda böckerna var för sig.

#### **6.4.3 Förenklad vinstmarginalbeskattning vid försäljning av andra varor**

När bestämmelserna om förenklad vinstmarginalbeskattning infördes uttalades att en beskattningsbar återförsäljare som får tillämpa förenklad vinstmarginalbeskattning bör kunna ha möjlighet att i viss utsträckning tillämpa det förenklade förfarandet också för andra varor, för vilka bestämmelserna om beskattning av vinstmarginalen får tillämpas. Som förutsättning gäller att inköp eller försäljningar i klump utgör den huvudsakliga delen av verksamhetens inköp eller försäljningar (prop. 1994/95:202 s. 50 f.). En bestämmelse med detta innehåll finns i 20 kap. 14 § andra stycket ML. Enligt Skatteverket förstås med huvudsaklig del minst 75 procent av värdet på varorna eller minst 75 procent av antalet varor (Skatteverket 2006). Bedömningen av om förenklad vinstmarginalbeskattning får tillämpas ska ske varje redovisningsperiod för sig.

## 6.5 Förutsättningar för att få tillämpa reglerna om vinstmarginalbeskattning

### 6.5.1 Förvärvskriteriet

För att få tillämpa reglerna om vinstmarginalbeskattning ska bl.a. det s.k. förvärvskriteriet vara uppfyllt. Förvärvskriteriet regleras i 20 kap. 2 § ML och är uppfyllt om begagnade varor köps in från någon som inte själv haft avdragsrätt för ingående skatt vid sitt inköp av varan. Det innebär att om säljaren debiterat mervärdesskatt på fakturan får återförsäljaren inte tillämpa vinstmarginalbeskattning vid sin försäljning. Förvärvskriteriet är alltså uppfyllt vid förvärv av begagnade varor av någon som inte är en beskattningsbar person, t.ex. en privatperson, en beskattningsbar person som ska redovisa mervärdesskatt enligt bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning, eller en beskattningsbar person vars leverans är undantagen från skatteplikt och som därför inte har fått dra av någon ingående skatt.

Bestämmelsen motsvarar artikel 314 i mervärdesskattedirektivet.

### Fastighetsområdet

Leverans av fastigheter och upplåtelse av hyresrätter och andra rättigheter till fastigheter är som huvudregel undantagna från skatteplikt (10 kap. 35 § ML). En fastighetsägare som för stadigvarande användning i en verksamhet som medför avdragsrätt eller rätt till återbetalning helt eller delvis hyr ut en fastighet har dock möjlighet att omfattas av frivillig beskattning, se 12 kap. ML. Vid uthyrning till aktörer som bedriver verksamhet som inte medför avdragsrätt eller rätt till återbetalning får dock frivillig beskattning inte tillämpas.

Om fastighetsägaren inte omfattas av frivillig beskattning och har kostnader kopplade till fastigheten såsom exempelvis ombyggnation eller liknande, har fastighetsägaren inte rätt till avdrag för ingående skatt på dessa kostnader. Förenklat är alltså förvärvskriteriet uppfyllt när en leverans av en vara görs av en sådan fastighetsägare till en beskattningsbar återförsäljare.

När det gäller byggföretag är förvärvskriteriet inte uppfyllt eftersom dessa typer av beskattningsbara personer normalt har rätt till avdrag för ingående skatt vid sitt inköp av varan. En beskattnings-



bar återförsäljare kan alltså inte använda reglerna om vinstmarginalbeskattning vid inköp från ett sådant byggbolag.

### 6.5.2 Varukriteriet

För att få tillämpa reglerna om vinstmarginalbeskattning krävs också att återförsäljningen avser vissa typer av varor (varukriteriet). Med begagnade varor avses enligt 20 kap. 6 § ML varor som har varit i bruk och som är lämpliga för vidare användning i befintligt skick eller efter reparation. Begreppet omfattar däremot inte fastigheter, konstverk, samlarföremål eller antikviteter, varor som helt eller till väsentlig del består av guld, silver eller platina, om materialet är obearbetat eller i huvudsak obearbetat, samt skrot, avfall eller liknande som innehåller guld, silver eller platina, och oinfattade naturliga eller syntetiska ädelstenar. Motsvarande bestämmelse finns i artikel 311.1 i mervärdesskattedirektivet.

#### Varan måste ha varit i bruk

Genom att varan har varit i säljarens ägo presumeras den ha varit i bruk. Om det skulle visa sig att varan som säljs till den beskattningsbara återförsäljaren inte är belastad med mervärdesskatt blir dock reglerna om vinstmarginalbeskattning inte tillämpliga. Detta grundar sig på att reglerna om vinstmarginalbeskattning har till syfte att undvika den dubbelbeskattning som uppstår om en slutkonsument, som inte har rätt till avdrag för ingående skatt, förvärvar en vara som är belastad med mervärdesskatt och därefter säljer varan till en beskattningsbar återförsäljare (RÅ 2000 not. 196).

#### Den ursprungliga funktionen måste vara densamma

Vid bedömningen av om varan är att anse som begagnad spelar även varans funktion en betydande roll. Åtgärder som vidtas i syfte att få varan i säljbart skick, såsom rengöring, reparation eller liknande påverkar inte bedömningen av om varan är begagnad så länge varan behåller sin ursprungliga funktion. Bearbetas varan däremot på ett sätt som gör att varan i sin helhet inte har varit i bruk eller får en

ändrad funktion är den inte längre att anse som begagnad. EU-domstolen har uttalat att begagnade delar från skrotbilar, som en beskattningsbar person hade köpt från privatpersoner med syftet att sälja vidare som reservdelar, skulle anses utgöra begagnade varor. Även om delarna hade separerats från fordonet, hade delarna kvar de funktioner de hade när de var nya (Sjelle Autogenbrug I/S, C-471/15, EU:C:2017:20, punkterna 32 och 33). Den beskattningsbara återförsäljaren kunde därför tillämpa reglerna om vinstmarginalbeskattning på försäljningen av de begagnade reservdelarna.

### Reparationskostnader

Reparationskostnader eller andra utgifter som uppkommer i samband med åtgärder som vidtas för att få varan i säljbart skick, får inte läggas till inköpspriset vid beräkningen av vinstmarginalen. Däremot får den beskattningsbara återförsäljaren i de flesta fall dra av den ingående skatten som belöper på inköp med anledning av exempelvis reparationer eller reservdelar, enligt de allmänna reglerna om avdrag i mervärdesskattelagen.

### 6.5.3 Återförsäljarkriteriet

För att få tillämpa reglerna om vinstmarginalbeskattning ska varan säljas av en beskattningsbar person som uppfyller återförsäljarkriteriet i 20 kap. 10 § ML.

#### Syftet är avgörande

Med beskattningsbar återförsäljare avses en beskattningsbar person som inom ramen för sin ekonomiska verksamhet förvärvar, använder eller importerar begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter i syfte att sälja dem vidare (20 kap. 10 § ML). Motsvarande bestämmelse finns i artikel 311.1 i mervärdesskattedirektivet. Syftet ska alltså vara att sälja vidare varan.

Återförsäljarkriteriet är också uppfyllt om en beskattningsbar person förvärvar en begagnad vara för att i första hand använda den

i verksamheten men därefter säljer den vidare (jfr Jyske Finans, C-280/04, EU:C:2005:753).

## Förmedlingsverksamhet

Även den som bedriver förmedlingsverksamhet kan uppfylla återförsäljarkriteriet i 20 kap. 10 § ML.

I en förmedlingssituation finns tre parter; huvudmannen, förmedlaren och slutkunden. Bestämmelsen i 20 kap. 10 § ML omfattar den situation där en beskattningsbar person handlar i eget namn för en annan persons räkning inom ramen för ett avtal och där provision ska betalas vid köp eller försäljning (20 kap. 10 § andra stycket ML).

Ett exempel som kan illustrera denna situation är när en beskattningsbar återförsäljare värderar och tar in ett klädesplagg från en privatperson för försäljning. Den beskattningsbara återförsäljaren åtar sig alltså att sälja klädesplaget åt privatpersonen (för annans räkning) men i sin egen butik (i eget namn). En sådan förmedlare kallas också för kommissionär.

Om villkoren för att få tillämpa vinstmarginalbeskattning är uppfyllda får den beskattningsbara återförsäljaren beräkna mervärdesskatt utifrån vinstmarginalen. Om återförsäljaren bedriver kommissionsverksamhet håller den sannolikt ordning på både försäljningspris och det fiktiva inköpspriset (skillnaden mellan försäljningspris och kommissionen) för den specifika varan. Ur ett mervärdesskatteperspektiv anses återförsäljaren ha köpt varan i samma stund som den säljs. Den beskattningsbara återförsäljaren kan då tillämpa reglerna om vinstmarginalbeskattning. Vinstmarginalen blir då försäljningspriset justerat för inköpspriset för klädesplaget.

En förmedlare kan också handla i annans namn och för dennes räkning. I ett sådant fall sker försäljningen av varan från huvudmannen direkt till slutkunden. Om samma privatperson i exemplet ovan i stället använder sig av en plattform för sin försäljning (förmedlare) och själv sköter all kontakt med eventuella köpare blir reglerna om vinstmarginalbeskattning inte tillämpliga. Förmedlaren, dvs. plattformen, ska i detta fall redovisa mervärdesskatt på förmedlingstjänsten (prop. 1995/96:58 s. 51).

## 6.6 Särskilda regler om redovisning och faktura

För en beskattningsbar återförsäljare är det möjligt att tillämpa reglerna om normal vinstmarginalbeskattning, förenklad vinstmarginalbeskattning och de allmänna bestämmelserna i mervärdesskattelagen. Används mer än en metod krävs dock att transaktionerna redovisas separat. Detta framgår av 20 kap. 19 § ML. Motsvarande bestämmelse finns i artikel 324 i mervärdesskattedirektivet.

Om förenklad vinstmarginalbeskattning tillämpas måste dessutom vinstmarginalen för de varor som beskattas med olika skattesatser beräknas separat (20 kap. 14 § ML). Det kan t.ex. bli aktuellt om en beskattningsbar återförsäljare, förutom begagnade varor som beskattas med 25 procent också säljer begagnade böcker som beskattas med 6 procent. I vissa fall kan en fördelning av inköps- eller försäljningspriset få ske efter skälig grund (prop. 2001/02:45 s. 51).

I vanliga fall ska den beskattningsbara personen redovisa mervärdesskatt på fakturan vid sin försäljning av varor eller tjänster. Om en beskattningsbar återförsäljare tillämpar reglerna om vinstmarginalbeskattning får varken skattens belopp eller underlag för beräkning av beloppet anges på fakturan (20 kap. 20 § ML). Motsvarande bestämmelse finns i artikel 325 i mervärdesskattedirektivet.

## 6.7 Sammanfattning

Syftet med reglerna om vinstmarginalbeskattning är att undvika dubbelbeskattning. Vinstmarginalbeskattning får tillämpas om förvärvskriteriet, varukriteriet och återförsäljarkriteriet är uppfyllda. Förenklad innebär det att en beskattningsbar återförsäljare ska ha förvärvat en begagnad vara från en privatperson eller en beskattningsbar person som inte har haft avdragsrätt för mervärdesskatt vid sitt inköp.

Vid beräkningen av beskattningsunderlaget är huvudregeln att vinstmarginalen beräknas för varje vara för sig (normal vinstmarginalbeskattning). Enligt mervärdesskattelagen får förenklad vinstmarginalbeskattning tillämpas när flera varor köps eller säljs samtidigt utan att de enskilda varornas pris är känt. Då ska vinstmarginalen beräknas för varje redovisningsperiod genom att sammanställa periodens försäljningar och inköp. Förenklad vinstmarginalbeskattning får även tillämpas vid försäljning av andra varor som omfattas av

20 kap. ML om den huvudsakliga delen av inköp och försäljningar under redovisningsperioden avser sådana varor för vilka vinstmarginalen inte kan fastställas.



# 7 Företagens användning av vinstmarginalbeskattning

## 7.1 Inledning

Vinstmarginalbeskattning är ett sätt för företagen att undvika den dubbelbeskattning som kan uppstå när de t.ex. köper in varor från icke-beskattningsbara personer.

Kapitlet inleds med ett avsnitt om företagens motiv för att använda vinstmarginalbeskattning följt av deskriptiv statistik om företagen som använder vinstmarginalbeskattning. Därefter presenteras hur olika typer av företag uppger att de väljer att tillämpa eller inte tillämpa vinstmarginalbeskattning. Denna del är strukturerad utifrån olika kategorier av företag. Detta följs av ett avsnitt där potentialen för ökad användning av vinstmarginalbeskattning bedöms.

## 7.2 Företagens motiv för att använda vinstmarginalbeskattning

Syftet med vinstmarginalbeskattning är att undvika dubbelbeskattning, se vidare avsnitt 6.2. Genom att använda sig av vinstmarginalbeskattning kan företagen minska sina skattekostnader. Ett enmansföretag som handlar med begagnade varor de köpt in från privatpersoner och omsätter 1 miljon kronor per år ska, utan vinstmarginalbeskattning, betala in 200 000 kronor per år i mervärdesskatt (under antagandet att företag saknar ingående skatt att dra av och handlar med varor med normalskattesatsen). Om företaget har betalat 200 000 kronor för sina varor och använder sig av vinstmarginalbeskattning ska företaget betala in 160 000 kronor  $((1\ 000\ 000 - 200\ 000) \times 0,2 = 160\ 000)$ , dvs. 40 000 kronor mindre.

När företaget tillämpar de allmänna reglerna utgörs 20 procent av omsättningen av mervärdesskatt. När företaget tillämpar vinstmarginalbeskattning utgör mervärdesskatten endast 16 procent av omsättningen. Företagen har alltså tydliga incitament att tillämpa vinstmarginalbeskattning om de har möjlighet.

I andra vågskålen ligger kostnaderna för att administrera vinstmarginalbeskattningen. Vid normal vinstmarginalbeskattning beräknas vinstmarginalen för varje enskild vara. Det innebär att företag måste föra register över varje varas inköps- och försäljningspris. För varor med låga värden kan kostnaderna för att följa varans pris utgöra en stor del av den eventuella handelsvinsten. Om företaget kvalificerar sig för att använda förenklad vinstmarginalbeskattning beräknas vinstmarginalen i stället för varje redovisningsperiod. Då behöver företagen inte, för vinstmarginalbeskattningens skull, föra register över enskilda varors inköps- och försäljningspris.

### 7.2.1 Vilka affärsmodeller är aktuella för vinstmarginalbeskattning?

I avsnitt 5.3 presenterades en kartläggning av vanliga affärsmodeller i begagnathandeln. Där framgår att inte alla aktörer som handlar med begagnade varor har möjlighet att tillämpa vinstmarginalbeskattning. I tabell 7.1 framgår vilka affärsmodeller som kan tillämpa vinstmarginalbeskattning och som alltså berörs av utredningen.

**Tabell 7.1 Vilka affärsmodeller är aktuella för vinstmarginalbeskattning**

Affärsmodell	Berörs av regelverk kring vinstmarginalbeskattning
Återförsäljning av donerade varor	I praktiken inte
Återförsäljning av varor som köpts in från beskattningsbara personer	Delvis
Återförsäljning av varor som köpts in från någon som inte är en beskattningsbar person	Ja
Återförsäljning av annans avfall	Delvis
Förmedling av varor i annans namn för annans räkning	Nej
Förmedling av varor i eget namn för annans räkning	Ja



De affärsmodeller som i första hand berörs av regelverket för vinstmarginalbeskattning är *Återförsäljning av varor från någon som inte är en beskattningsbar person* och *Förmedling av varor i eget namn för annans räkning* dvs. kommissionshandel. Andra fall då vinstmarginalbeskattning kan vara aktuellt är vid försäljning av avfall, varor från andra beskattningsbara personer i de fall dessa använt sig av vinstmarginalbeskattning samt vissa fall då beskattningsbara personer sålt varor utan mervärdesskatt.

### 7.3 Användningen av vinstmarginalbeskattning

I detta avsnitt presenteras utredningens kartläggning av användningen av vinstmarginalbeskattning samt de hinder företagen uppgår finns för en ökad användning av vinstmarginalbeskattning. Utredningen utgår från tre datakällor. Den första är företagens deklARATIONER, den andra är en enkät till företag som använder sig av vinstmarginalbeskattning och den tredje är intervjuer med företag.

#### 7.3.1 Företagens deklARATIONER

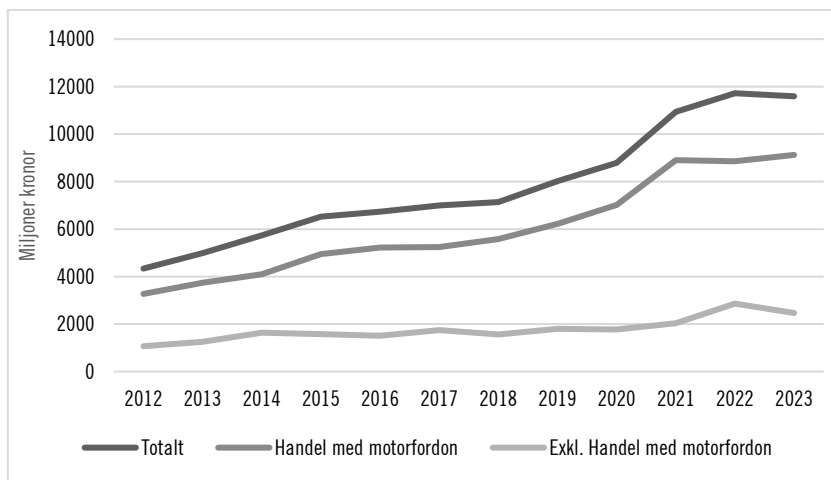
I detta avsnitt presenteras statistik rörande företagens användning av vinstmarginalbeskattning. Statistiken kommer från företagens deklARATIONER.

#### De största användarna av vinstmarginalbeskattning är företag som handlar med motorfordon

Under perioden 2012–2023 har användningen av vinstmarginalbeskattning ökat. Beskattningsunderlaget ( $(\text{försäljningspris} - \text{inköpspris}) / (1 + \text{skattesatsen})$ ) har under perioden ökat från cirka 3,2 miljarder kronor per år till 9,1 miljarder kronor per år. I figur 7.1 presenteras utvecklingen av beskattningsunderlaget för vinstmarginalbeskattning. I figuren redovisas begagnathandeln med motorfordon respektive begagnathandeln exkl. motorfordon och rese-tjänster (dessa företag omfattas av särskilda regler som inte ingår i utredningens uppdrag) för perioden 2012–2023. I figuren ser det ut som att marknaden för begagnade bilar är både större och har växt

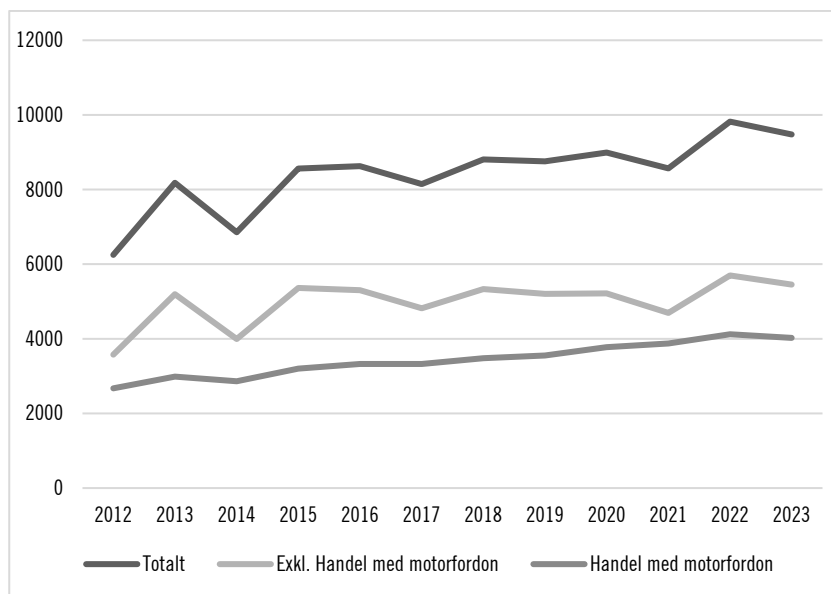
snabbare än all annan handel med begagnade varor. Detta är inte nödvändigtvis korrekt. För det första visar inte figuren företagens totala omsättning av begagnade varor. För det andra speglar figuren inte handeln med begagnade varor i stort, som till stor del sker mellan privatpersoner. För det tredje syns heller inte de ideella aktörernas handel med begagnade varor i figuren. Det finns också skäl att tro att en större andel av handeln med begagnade bilar sker genom företag jämfört med andra varor. Detta beror bl.a. på kombinationen av att bilar är förhållandevis dyra och att konsumenter har ett annat konsumentskydd när de handlar av företag än av andra privatpersoner.

**Figur 7.1 Beskattningsunderlag för vinstmarginalbeskattning**



Sett till antalet företag är skillnaden inte lika dramatisk. I figur 7.2 presenteras utvecklingen av det totala antalet företag som tillämpar vinstmarginalbeskattning från 2012 till 2023. Under perioden har antalet företag som tillämpar vinstmarginalbeskattning ökat från cirka 6 200 till cirka 9 500. Under hela perioden har det varit en ungefär lika stor andel företagen som inte handlar med motorfordon. År 2023 var den andelen 58 procent, dvs. 5 452 stycken.

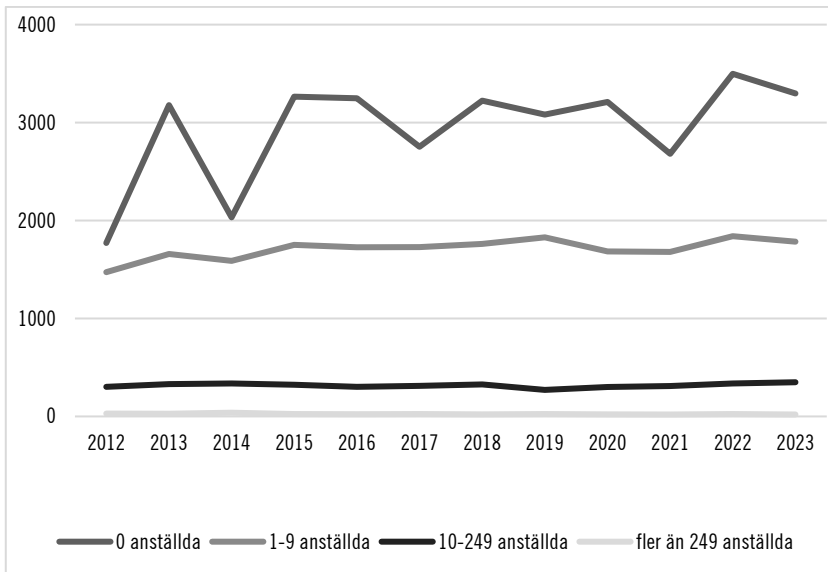
Figur 7.2 Antal företag som använder vinstmarginalbeskattning



### Små och stora företag redovisar de största ökningarna av beskattningsunderlaget

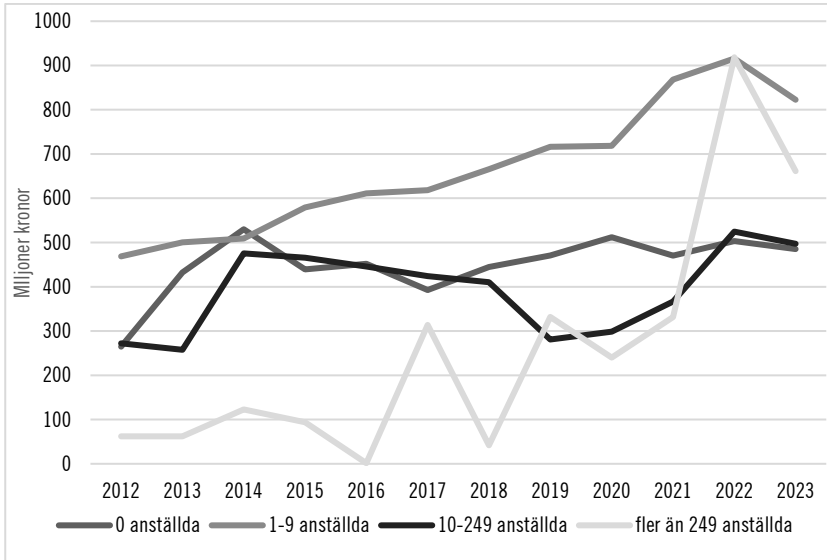
I figur 7.3 framgår att de flesta företag som använder vinstmarginalbeskattning och som inte handlar med motorfordon är små företag. Majoriteten av företagen, ungefär 60 procent, saknar anställda. Sett till antalet företag så är det i gruppen företag utan anställda, och till viss del företag med 1–9 anställda, där ökningen av antalet företag sker. Antalet företag med fler än 249 anställda som använder vinstmarginalbeskattning är under hela perioden få och avtagande, från cirka 30 i början av perioden till cirka 20 i slutet. Bland företagen med fler än 249 anställda är det dessutom ungefär hälften som deklarerat ett beskattningsunderlag på under en miljon kronor vilket sett till företagets storlek är lite.

**Figur 7.3** Antal företag som använder vinstmarginalbeskattning efter storlek, exkl. handel med motorfordon



I figur 7.4 presenteras beskattningsunderlaget fördelat på företagsstorlek. Storleken på beskattningsunderlaget ökar för alla företagsstorlekar även om den största delen av ökningen är koncentrerad till företag med 1–9 anställda och fler än 249 anställda. Koncentrationen av beskattningsunderlaget är emellertid mycket hög. År 2023 stod ett företag för ungefär 75 procent av beskattningsunderlaget i gruppen företag med fler än 249 anställda. Det är också det företag som stått för ungefär 75 procent av ökningen i gruppen företag med fler än 249 anställda sedan år 2018.

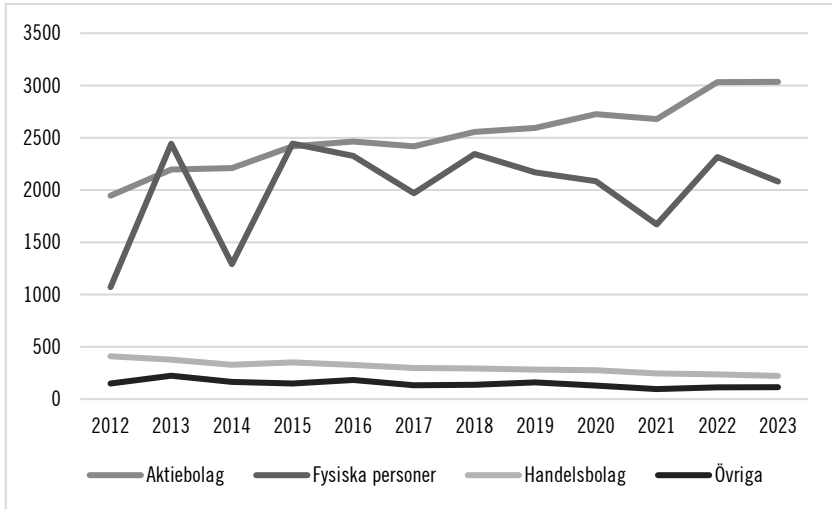
**Figur 7.4** Beskattningsunderlag efter antalet anställda, exkl. handel med motorfordon



### Aktiebolagens användning av vinstmarginalbeskattning ökar mest

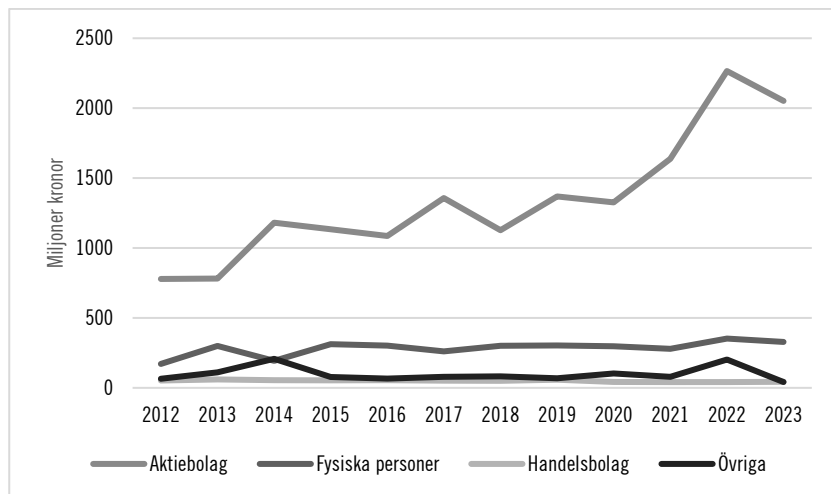
I figur 7.5 presenteras antalet företag som tillämpar vinstmarginalbeskattning baserat på juridisk form. Aktiebolag och fysiska personer dominerar bland företagen. Både antalet aktiebolag och fysiska personer har ökat under perioden även om antalet användare bland fysiska personer snarast verkar avta svagt efter 2015. Antalet handelsbolag och övriga juridiska former avtar under perioden. I gruppen övriga återfinns flera olika juridiska former bl.a. ekonomiska föreningar, ideella föreningar, bostadsrättsföreningar, kommuner, regioner och trossamfund.

**Figur 7.5** Antal företag som tillämpar vinstmarginalbeskattning efter juridisk form, exkl. handel med motorfordon



Beskattningsunderlaget fördelat på juridisk form presenteras i figur 7.6. Av figuren framgår att beskattningsunderlaget som härrör från handelsbolag och övriga juridiska former minskar från låga nivåer under perioden. Beskattningsunderlaget som härrör från fysiska personer ökar däremot något under perioden. Den största ökningen sker dock hos aktiebolagen. I likhet med ökningen hos företagen med fler än 249 anställda består ökningen bland aktiebolagen sedan 2020 till stor del av ökningen hos ett stort företag även om det också skett en ökning hos övriga aktiebolag.

**Figur 7.6** Beskattningsunderlag för vinstmarginalbeskattning efter juridisk form, exkl. handel med motorfordon



### Vinstmarginalbeskattning används mest i detaljhandeln

Företagen som använder vinstmarginalbeskattning är aktiva inom nästan alla SNI-koder. I tabell 7.2 presenteras de 10 branscher som redovisar störst beskattningsunderlag. I tabellen ingår inte 45 *Handel samt reparation av motorfordon* och 79 *Resebyrå- och researrangörsverksamhet och andra resetjänster och relaterade tjänster* eftersom dessa branscher inte omfattas av utredningen. Den överlägset största användningen av vinstmarginalbeskattning sker inom detaljhandeln. Det är inte otänkbart att det förekommer resebyråtjänster inom såväl 49 *Landtransport; transport i rörsystem* och *Sport-, fritids- och nöjesverksamhet* varför det sannolikt är klokt att vara försiktig i tolkningen av beskattningsunderlaget för dessa branscher.

Tabell 7.2 Beskattningsunderlag hos de 10 största branscherna 2023.

SNI-kod	Bransch	Beskattningsunderlag	Antal företag
47	Detaljhandel utom med motorfordon och motorcyklar	1 581 494 653	2 637
46	Parti- och provisionshandel utom med motorfordon	244 628 187	524
49	Landtransport; transport i rörsystem	128 575 035	151
93	Sport-, fritids- och nöjesverksamhet	102 841 103	77
68	Fastighetsverksamhet	79 155 256	186
95	Reparation av datorer, hushållsartiklar och personliga artiklar	33 407 056	138
70	Verksamheter som utövas av huvudkontor; konsulttjänster till företag	27 320 850	140
64	Finansiella tjänster utom försäkring och pensionsfondsverksamhet	26 467 815	30
43	Specialiserad bygg- och anläggningsverksamhet	21 577 935	154
82	Kontorstjänster och andra företagstjänster	20 500 336	39
	<b>Summa</b>	<b>2 265 968 226</b>	<b>4 076</b>

Källa: MONA.

### 7.3.2 Utredningens enkätundersökning

#### Enkätens utformning

Inom ramen för utredningen har en enkät distribuerats till 3 000 företag och organisationer som använder sig av vinstmarginalbeskattning. 1 234 företag svarade på undersökningen, varav 1 154 svar är användbara för utredningen. Företagen är aktiva inom flera olika branscher med en tonvikt på handel. Ungefär hälften av de svarande företagen är aktiva inom detaljhandeln. Syftet med enkäten var att få en bättre förståelse för företagens användning av vinstmarginalbeskattning. De frågor som ingick i enkäten redovisas i bilaga 2.

#### Enkätresultat

I tabell 7.3 presenteras information om antalet företag, hur stort beskattningsunderlaget för vinstmarginalbeskattningen är i respektive storlekskategori och företagens omsättning. Av informationen i tabellen framgår att majoriteten av företagen som besvarat enkäten



inte har några anställda. Det framstår också som om försäljningen av begagnade varor i genomsnitt är viktigare för de små företagen än de större. Det är endast fem företag med fler än 249 anställda som besvarat enkäten, dessa företag kommer därför redovisas tillsammans med företagen som har fler än 10 anställda i efterföljande figurer.

**Tabell 7.3 Sammanställning av företagen som svarat på undersökningen**

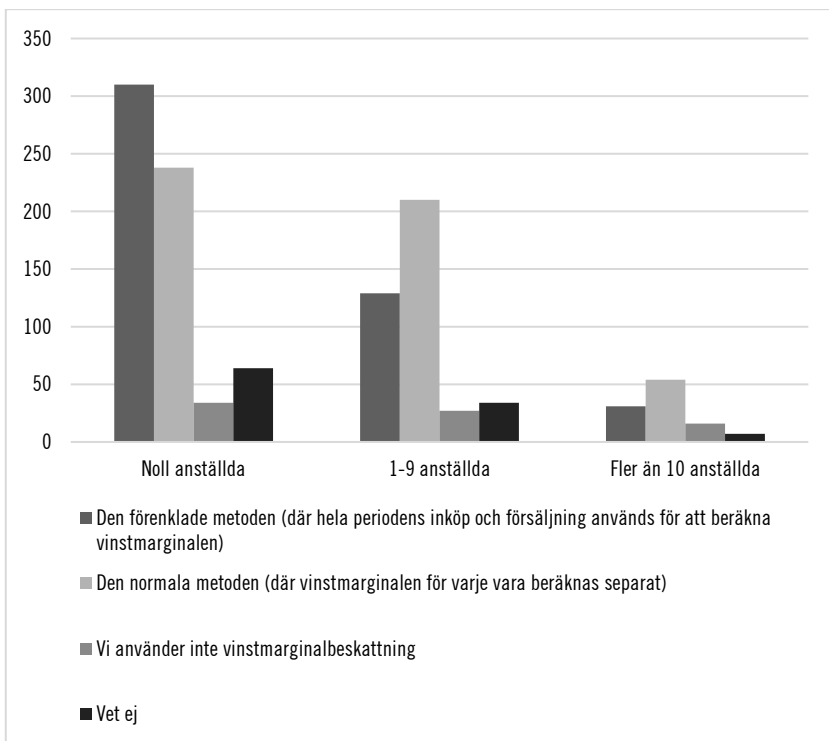
Storlek	Uppgiven typ av VMB	Antal svarande företag	Genomsnittligt beskattningsunderlag	Genomsnittlig omsättning	Beskattningsunderlaget i förhållande till den totala omsättningen
Inga anställda	Förenklad	310	160 322	790 245	20,3 %
	Normal	238	140 647	875 765	16,1 %
	Använder ej	34	75 840	614 706	12,3 %
	Vet ej	64	87 820	820 969	10,7 %
1–9 anställda	Förenklad	129	789 268	3 798 039	20,8 %
	Normal	210	463 199	7 957 957	5,8 %
	Använder ej	27	269 612	5 785 037	4,7 %
	Vet ej	34	682 515	4 209 441	16,2 %
10–249 anställda	Förenklad	30	1 141 407	124 366 430	0,9 %
	Normal	54	2 935 299	90 761 940	3,2 %
	Använder ej	12	170 865	149 706 920	0,1 %
	Vet ej	7	1 517 051	41 069 570	3,7 %
Fler än 249 anställda		5	1 057 993	287 978 200	0,4 %

I figur 7.7 presenteras svaret på frågan vilken typ av vinstmarginalbeskattning företagen använder sig av fördelat på storleksklass. Av figuren framgår att det är vanligare att företag utan anställda i huvudsak använder det förenklade förfarandet. För företag med 1–9 respektive fler än 10 anställda är det vanligare att använda normal vinstmarginalbeskattning. Detta speglar informationen i tabell 7.3, dvs. att begagnathandeln förefaller utgöra en större del av omsättningen för företagen utan anställda. När begagnathandeln utgör en större del av omsättningen bedömer utredningen att sannolikheten att handel med begagnade varor är företagets huvudsakliga verksamhet är större än när det utgör en liten del av omsättningen.

Ur figur 7.7 går det också att utläsa att ungefär 40 procent av företagen uppger att de använder sig av förenklad vinstmarginal-

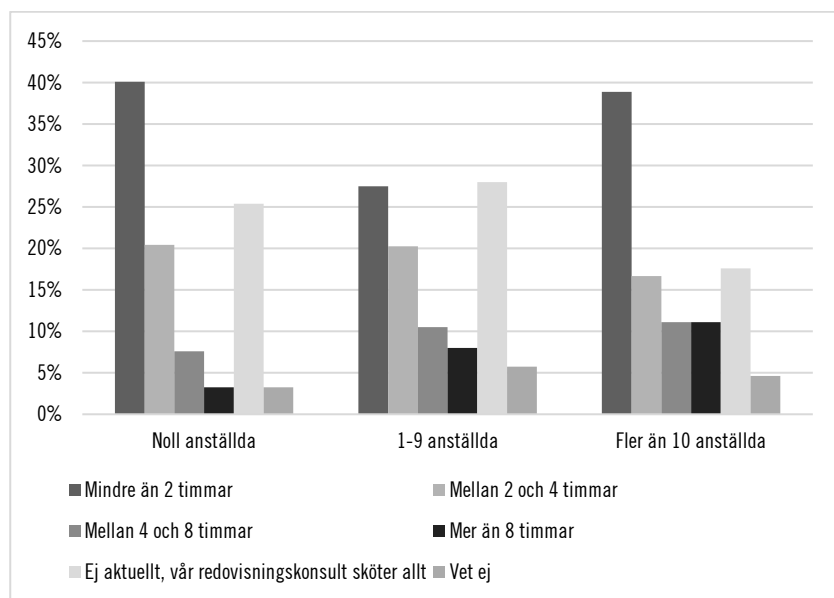
beskattning. Många företag uppger också att de inte använder vinstmarginalbeskattning trots att företagen är utvalda just för att de deklarerat försäljning med vinstmarginalbeskattning. En förklaring till denna diskrepans kan vara att de personer som svarat på undersökningen inte är medvetna om att de använder sig av vinstmarginalbeskattning. Det är möjligt att det är en förklaring för lite större företag men för företagen utan anställda bedöms det vara osannolikt. En annan tolkning är att företagen använde sig av vinstmarginalbeskattning under 2023 men inte gör det under 2024. Det kan t.ex. vara företag som handlar med enskilda begagnade varor och där handeln inte utgör huvuddelen av verksamheten. En tredje tolkning är att det är företag som använder sig av både den förenklade och den normala metoden och som inte tycker att endera är dominerande.

**Figur 7.7 Vilken sorts vinstmarginalbeskattning använder företagen?**



Den tid som företagen lägger på att redovisa mervärdesskatt presenteras det i figur 7.8. Två mönster är tydliga. Det första är att det är mer vanligt att mervärdesskatteredovisningen tar lite tid än mycket tid. Det är ett mönster som är gemensamt för alla storleksklasser men är tydligare för företagen utan anställda. Det andra mönstret är att det är en förhållandevis stor del av företagen som inte gör mervärdesskatteredovisningen själva utan har en redovisningskonsult som sköter det. För de två minsta kategorierna av företag är andelen över 25 procent och för de större företagen är andelen drygt 17 procent.

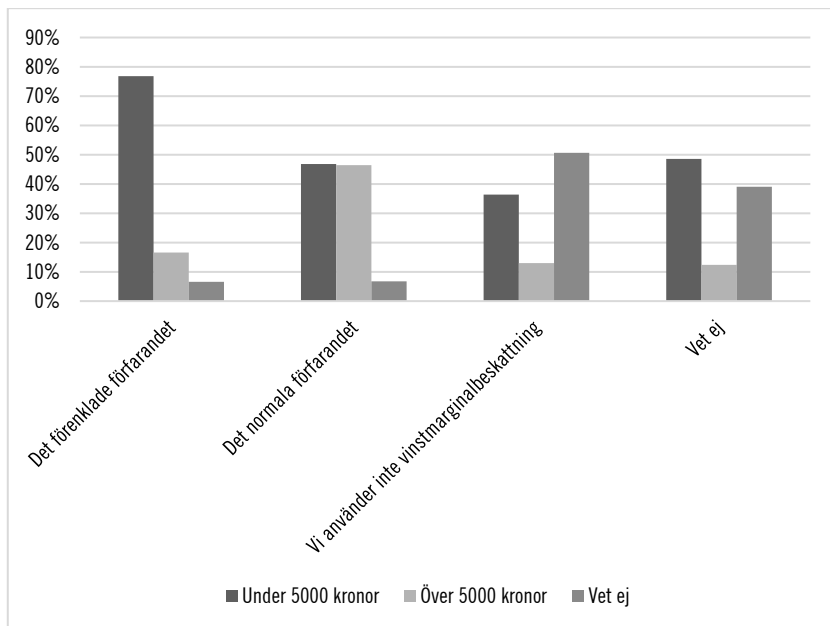
**Figur 7.8** Hur lång tid lägger företagen på sina mervärdesskatteredovisningar per månad?



I figur 7.9 presenteras hur företagen i enkäten svarat på frågan om deras genomsnittliga inköpspris för begagnade varor. De företag som använder sig av förenklad vinstmarginalbeskattning förefaller ha lägre genomsnittliga inköspriser än de som tillämpar normal vinstmarginalbeskattning. Ungefär 80 procent av företagen som använder det förenklade förfarandet uppger att deras genomsnittliga inköpspris för begagnade varor understiger 5 000 kronor. Motsvarande andel för det normala förfarandet är cirka 45 procent. Totalt

uppges 58 procent av företagen att det genomsnittliga inköpspriset för de begagnade varor de köper in är under 5 000 kronor och 29 procent uppges att det är över 5 000 kronor. Det innebär att två tredjedelar av företagen som svarat något annat än vet ej på frågan bedömer att deras genomsnittliga inköpris är under 5 000 kronor.

**Figur 7.9** Genomsnittligt inköpspris för begagnade varor fördelat på vinstmarginalförfarande



## Analys

Ur figur 7.7 och figur 7.8 är det svårt att utläsa sambandet mellan vilken typ av vinstmarginalbeskattning företagen har och tiden det tar för dem att göra redovisningen. Med hjälp av svaren och information om företagen går det däremot att göra en analys av hur tiden företagen uppges att momsredovisningen tar beror av vilken typ av vinstmarginalbeskattning företaget tillämpar. Analysen visar att de företag som tillämpar förenklad vinstmarginalbeskattning i genomsnitt lägger ungefär lika mycket tid på att redovisa mervärdesskatt som de företag som tillämpar normal vinstmarginalbeskattning. Här

bedöms inte tiden för att samla in informationen som krävs för att genomföra själva redovisningen ingå.

Det är mindre sannolikt att ett företag som tillämpar förenklad vinstmarginalbeskattning använder sig av ett redovisningsprogram. Det är ungefär 15 procent färre företag som tillämpar förenklad vinstmarginalbeskattning som har ett redovisningsprogram jämfört med de som tillämpar den normala vinstmarginalbeskattningen. Detta samband är robust även när effekten av storleken på företaget är taget i beaktande. När det gäller behovet av att anlita en redovisningskonsult finns det inget samband med användningen av förenklad vinstmarginalbeskattning.

### 7.3.3 Utredningens kontakter med företagen

Utöver tillgång till företagens deklARATIONER och de enkätundersökningar som gjorts inom ramen för utredningen har utredningen också haft direkt kontakt med ett antal företag. I kontakterna med företagen har dessa delat med sig av sina erfarenheter kring användningen av vinstmarginalbeskattning och eventuella hinder de ser för en ökad användning. I detta avsnitt presenteras det som framkommit i dessa kontakter efter storleken på företagen.

#### Företag med färre än 10 anställda

Företag med under 10 anställda som kvalificerar sig för att använda vinstmarginalbeskattning kan delas upp tre kategorier.

- Företag som inte känner till att vinstmarginalbeskattning finns.
- Företag som använder vinstmarginalbeskattning.
- Företag som inte använder vinstmarginalbeskattning eftersom de av olika anledningar anser att det är för komplicerat.

I samtal med små näringsidkare som handlar med begagnade varor har det i flera fall framkommit att de inte känner till möjligheten att använda vinstmarginalbeskattning utan i stället tillämpar de allmänna reglerna. Det är förståeligt att små näringsidkare fokuserar på kärnan i verksamheten. Samtidigt är det beklagligt att de

inte känner till och tillämpar regelverk som skulle kunna förbättra deras villkor.

Bland företagen som tillämpar vinstmarginalbeskattning finns det både företag som använder sig av normal vinstmarginalbeskattning och förenklad vinstmarginalbeskattning. För företagen som kvalificerar sig för förenklad vinstmarginalbeskattning innebär vinstmarginalbeskattningen väldigt små, om några extra kostnader. De företag som tillämpar normal vinstmarginalbeskattning uppger däremot att de har tillkommande kostnader för att lagra inköpspriser, katalogisera varorna och koppla ihop det med försäljningspriser. Det förefaller även förekomma att företag tillämpar förenklad vinstmarginalbeskattning på hela försäljningen utan att kontrollera om de uppfyller kraven (75 procent av omsättningen av begagnade varor).

Utredningen har kommit i kontakt med två principiella sätt att hantera varor vid normal vinstmarginalbeskattning. Det första sättet är att manuellt katalogisera varor och inköpspris i ett register. Den typen av register förefaller lämpligare när handeln involverar få varor av högre värde, t.ex. klockor. Vid ett stort antal varor är det svårt att manuellt hantera inköp och försäljning på ett effektivt sätt. Detta problem är särskilt stort i de fall det rör sig om varor av ett lägre värde. I dessa fall kan kostnaden för själva registerföringen av varorna vara oproportionellt stor i förhållande till värdet på varan.

Det andra sättet är att köpa in ett kassasystem som kan hantera enskilda produkter. I dessa kassasystem registreras produkten, dess inköpspris och en streckkod skrivs ut. När produkten sedan säljs kopplas försäljningen till inköpspriset för varan och vinstmarginalen räknas ut. Det är också möjligt att integrera kassasystemet med redovisningssystemet så att mervärdesskatteredovisningen fylls i automatiskt. För de företag som agerar som kommissionärer kan kassasystemet i många fall också hantera kundkonton och utbetalningar. Enligt prisuppgift till utredningen kostar denna typ av kassasystem (mjukvara och hårdvara) i storleksordningen 2 700 kronor per månad.

Även vid förhållandevis låga omsättningar är det därför ekonomiskt lönsamt för företagen att investera i olika kassalösningar som kan hantera vinstmarginalbeskattning. Det finns emellertid flera anledningar till att ett företag trots detta skulle kunna avstå. En viktig anledning, i synnerhet när det kommer till enmans- och mikroföretag, är att de är upptagna med affären i företaget. Att köpa

in kassasystem och informera sig om skatteregler är inte huvudverksamheten och är i den dagliga driften av företaget inte prioriterat.

I andra företag kan delar av omsättningen vara av en sådan karaktär att den kvalificerar sig för vinstmarginalbeskattning men företagets huvudverksamhet gör det inte. För dessa företag kan kostnaderna för att hantera vinstmarginalbeskattning upplevas som stora i förhållande till den mervärdesskatteredovisning de ändå måste göra.

### **Företag med mellan 10 och 249 anställda**

I företag med mellan 10 och 249 anställda finns en betydande heterogenitet. De små företagen i kategorin är mer lika företagen med färre än 10 anställda än de större företagen i kategorin. Omvänt är de större företagen i kategorin i många avseenden mer lika större företag än de små företagen i kategorin.

För företagen i denna kategori utgör handeln med begagnade varor en mindre del av verksamheten jämfört med företagen med färre än 10 anställda. För de allra flesta företagen i denna kategori utgör handeln med begagnade varor mindre än 10 procent av företagets totala omsättning. Det förekommer emellertid företag för vilken handeln med begagnade varor är den huvudsakliga verksamheten.

De flesta företagen i denna kategori som utredningen har varit i kontakt med och som handlar med begagnade varor tillämpar vinstmarginalbeskattning. Det betyder emellertid inte nödvändigtvis att det är ovanligt att företag inte använder vinstmarginalbeskattning. I en av de enkäter som utredningen genomfört finns flera företag som uppger att de handlar med begagnade varor men som inte redovisar försäljningen enligt reglerna om vinstmarginalbeskattning.

Ett skäl till att inte använda vinstmarginalbeskattning kan vara att företagets handel med begagnade varor, likt många av företagen som redovisar försäljningen med vinstmarginalbeskattning, utgör en mycket liten del av verksamheten. Om handeln med begagnade varor utgör en mycket liten del av företagets omsättning kan företagen göra bedömningen att det är billigare att sälja varan och tillämpa de allmänna reglerna än att sätta sig in i en ny uppsättning regler. Det kan också vara så att de hade önskat tillämpa vinstmarginal-

beskattning men inte har den nödvändiga infrastrukturen för att kunna följa varan från att den köps in till dess att den säljs.

Bland företagen finns det företag som endast handlar med begagnade varor. I vissa fall är dessa företag kommissionärer och har då anpassat sin affärsmodell och sina redovisningssystem för att hantera den normala vinstmarginalbeskattningen. Det finns också företag som inte är kommissionärer men som i huvudsak handlar med begagnade varor. Dessa företag har i vissa fall byggt egna affärssystem som klarar av att hantera och följa enskilda varor.

### Företag med fler än 249 anställda

Det är mycket få företag med fler än 249 anställda som tillämpar vinstmarginalbeskattning. Samtidigt står de stora företagen, och i synnerhet ett företag, för en mycket stor del av beskattningsunderlaget. Inom ramen för utredningen har det emellertid skett kontakter med stora företag som vill tillämpa vinstmarginalbeskattning men som inte gör det.

Inget av dessa företag bedriver en verksamhet där handel med begagnade produkter är huvudverksamheten. Företagen uppger också att vinstmarginalbeskattning är svårt att implementera i deras verksamhet. Det huvudsakliga skälet förefaller vara svårigheter att följa enskilda varor genom verksamheten eftersom flera system behöver kommunicera med varandra. Att anpassa systemen uppges vara mycket kostsamt. Utredningen saknar kunskap att bedöma hur stor kostnaden för att anpassa systemen är i förhållande till de potentiella besparingarna i form av minskade skattekostnader.

De aktuella företagen är emellertid mycket stora i förhållande till det genomsnittliga företaget som tillämpar vinstmarginalbeskattning. Det innebär att om de kan tillämpa vinstmarginalbeskattning, även på en mycket liten del av sin omsättning, kan beskattningsunderlaget inom vinstmarginalbeskattningen komma att öka avsevärt.

Ett annat upplägg som beskrivits av större företag är att de köper tillbaka varor de tidigare sålt till kunderna för att sälja dem igen. I de fall de betalar kunderna i pengar eller i delbetalningar på köp kan de i dag tillämpa vinstmarginalbeskattning. I andra fall får kunderna i stället poäng som senare kan omvandlas till betalningar. Eftersom växelkursen mellan dessa poäng och tillgodohavandet kan förändras försvårar det tillämpningen av vinstmarginalbeskattning.



## 7.4 Potentialen för användningen av vinstmarginalbeskattning

För att fastställa potentialen för vinstmarginalbeskattning, dvs. hur stor handel som kvalificerar sig för vinstmarginalbeskattning men som i dag inte använder den, behöver två storheter vara kända. Den första är storleken på den kommersiella begagnatmarknaden. Den andra är hur stor del av försäljningen på marknaden som redan i dag redovisas med vinstmarginalbeskattning.

I avsnitt 5.2 beskrevs de tre delmarknaderna för begagnathandeln: den mellan privatpersoner, ideella föreningars försäljning av begagnade varor och handeln i de kommersiella kanalerna. Det är emellertid både svårt att med säkerhet säga hur stor marknaden för begagnade varor är och hur stor del som sker kommersiellt. Det finns två huvudsakliga skäl till det.

- Privatpersoner och ideella föreningar deklarerar typiskt sett inte försäljning av begagnade varor. Det är därför svårt att veta hur stora dessa marknader, och därmed den totala begagnatmarknaden, är. Ett angreppssätt för att hantera problemet är att fråga människor hur mycket begagnade varor de handlar och genom vilka kanaler. Det finns emellertid välkända metodproblem som blir aktuella när man frågar människor om deras handel med begagnade varor. Det är alltifrån att överdriva attraktiva beteenden (Meginnis et al. 2021), att respondenterna inte tänker efter tillräckligt och därför svarar fel (Huang et al. 2012) eller att respondenterna inte förstår frågan (Berinsky et al. 2014). Att utgå från olika typer av undersökningar kan därför vara riskabelt.
- Inte alla företag som handlar med begagnade varor är registrerade i SNI 47.79 – *Specialiserad butikshandel med antikviteter och andra begagnade varor*. Handel med begagnade varor redovisas inte nödvändigtvis separat från annan handel och sker inom flera produktkategorier. Handel med begagnade varor kan också utgöra en liten andel av ett företags totala omsättning. Hade alla företag som handlade med begagnade varor varit registrerade i t.ex. SNI 47.79 skulle omsättningen i den branschen kunnat användas.

Trots bristerna kan olika datakällor kombineras för att skapa en mer nyanserad bild av hur stor begagnatmarknaden och potentialen för vinstmarginalbeskattning är.

#### 7.4.1 Svensk Handels enkätundersökningar

Svensk Handel genomför sedan årsskiftet 2023/2024 en undersökning med hjälp av en internetpanel. Varje månad besvaras ungefär 2 000 enkäter innehållande frågor om respondenternas köp av begagnade varor. I enkäten uppger respondenterna vilka typer av varor de köpt, om de köpt varorna online eller i fysisk butik, vilka kanaler eller butiker de använt sig av samt uppskattar hur mycket de spenderat på respektive produktkategori.

Baserat på undersökningarna (Svensk Handel 2024) handlade den svenska allmänheten 2023 begagnade varor för (baserat på tillgängliga undersökningar<sup>1</sup>, t.o.m. november) ungefär 16,8 miljarder kronor (exklusive motorfordon). Fördelen med en enkätmetod i detta fall är att det åtminstone delvis fångar handeln mellan privatpersoner. Samtidigt är det inte säkert att respondenterna uppfattar att de köpt en begagnad vara när de t.ex. köper en begagnad telefon som mycket väl kan vara i nyskick, från en telefonoperatör.

#### 7.4.2 Specialiserad butikshandel med antikviteter och andra begagnade varor

Företag aktiva inom SNI 47.79 *Specialiserad butikshandel med antikviteter och andra begagnade varor* har då de registrerat sig uppgett att det är så deras verksamhet bäst beskrivs. År 2023 fanns det totalt 1 430 företag med en omsättning över noll kronor aktiva inom SNI 47.79. Dessa företag hade under 2023 en omsättning på 2,2 miljarder kronor. Förutom att det kan förekomma begagnathandel inom andra SNI-koder finns ytterligare problem med att utgå från SNI-koderna. SNI-koderna är inte juridiskt bindande och verksamheten kan utvecklas under tiden de är aktiva utan att SNI-koden uppdateras. Det är därför långt ifrån säkert att de speglar företagets verksamhet korrekt. Utredningens uppdrag är dessutom att föreslå ändringar i reglerna för begagnade varor och inte antikviteter.

---

<sup>1</sup> Tillgängliga 2025-01-17.

### 7.4.3 Omsättningen inom vinstmarginalbeskattningen

Under 2023 utgjorde beskattningsunderlaget ((försäljningspris – inköpspris)/(1 + skattesats)) för vinstmarginalbeskattning exkl. handel med motorfordon ungefär 2,5 miljarder kronor. Det finns emellertid indikationer på att delar av detta beskattningsunderlag ligger utanför uppdragets avgränsning (se vidare avsnitt 7.3). För att kompensera för detta reduceras beskattningsunderlaget med 130 miljoner kronor (motsvarande beskattningsunderlag inom SNI 49 *Landtransport, transport i rörpost*). I de kontakter utredningen haft med företag uppger företagen att inköpspriset i många fall utgör 40 procent av försäljningspriset. Om inköpspriset utgör ungefär 40 procent av försäljningspriset innebär det att vinstmarginalen utgör 48 procent ( $0,6 / (1 + \text{skattesatsen}) = 0,48$ ). Baserat på det bedöms omsättningen av varor med vinstmarginalbeskattning uppgå till ungefär 4,8 miljarder kronor.

Det är en viss överlapp mellan företagen i SNI 47.79 och de som använder vinstmarginalbeskattning. Av de 2,5 miljarder kronor som utgör beskattningsunderlaget för vinstmarginalbeskattning redovisas cirka 350 miljoner kronor av företag aktiva inom SNI 47.49. Det innebär att omsättningen av varor som beskattas med vinstmarginalbeskattning inom SNI 47.79 är ungefär 0,7 miljarder kronor ( $0,35/0,48$ ).

### 7.4.4 Sammanställning

Den bästa bedömningen av den totala storleken på begagnathandeln är sannolikt Svensk Handels undersökning, dvs. 16,8 miljarder kronor årligen.

I läget i handeln (Svensk Handel 2024) presenteras de vanligaste försäljningskanalerna för begagnade varor baserat på svar från Svensk Handels enkätundersökning. Baserat på presentationen bedömer utredningen att ungefär 30 procent av handeln med begagnade varor sker genom kommersiella aktörer, ungefär 30 procent genom ideella aktörer och 40 procent mellan privatpersoner.

Det finns skäl att tro att hur vanlig en försäljningskanal är inte är direkt överförbart till en bedömning av storleken på de olika delmarknaderna. Ett skäl är att den genomsnittliga storleken på inköpen sannolikt skiljer sig åt mellan de olika delmarknaderna. Eftersom de

ideella verksamheterna i stor utsträckning inte har några inköpskostnader, utan får varorna donerade till sig och heller inte betalar någon mervärdesskatt kan de hålla lägre priser och har då möjlighet att sälja produkter av lägre värde. Samtidigt har privatpersoner och kommersiella aktörer incitament att sälja produkter av högre värde. Detta talar för att de enskilda köpen är större mellan privatpersoner och i den kommersiella sektorn än i den ideella sektorn.

Skatteverket (2024) bedömer att den ideella begagnathandeln årligen omsätter 2,1 miljarder kronor. Om den ideella sektorn omsätter 2,1 miljarder kronor och fördelningen mellan den kommersiella och den mellan privatpersoner är den som redovisas av Svensk Handel (2024) så innebär det att den kommersiella sektorn omsätter ungefär 7,4 miljarder kronor årligen. Resterande 7,4 miljarder kronor utgörs då av omsättningen mellan privatpersoner (summerar inte till 16,8 pga. avrundning).

Om hela omsättningen hos företagen aktiva inom SNI 47.79 avser begagnade varor bidrar dessa företag med 2,2 miljarder kronor till begagnathandeln. Adderas omsättningen inom vinstmarginalbeskattningen uppgår begagnathandeln till 7,1 miljarder kronor ( $2,2 - 0,7 + 4,8 = 6,3$ ) när hänsyn tagits till användningen av vinstmarginalbeskattning inom SNI 47.79 (0,7 miljarder kronor). Det skulle innebära att en begagnathandel som omsätter 1,1 miljarder kronor ( $7,4 - 6,3 = 1,1$ ) sker utanför vinstmarginalbeskattningssystemet och SNI 47.79. Den del av omsättningen som sker med de allmänna reglerna inom SNI 47.79 bedöms inte kvalificera sig för vinstmarginalbeskattning. Detta eftersom dessa företag bedöms både känna till möjligheten att använda sig av vinstmarginalbeskattning och ha möjlighet att använda sig av den. 1,1 miljarder kronor kan därmed ses som den totala potentialen för vinstmarginalbeskattning.

Givet de problem som finns med enkätdata kopplat till om konsumenterna uppfattar att de köper en begagnad vara kan den totala storleken på begagnathandeln vara underskattad. I den enkät som genomförs av utredningen bland företag som inte använder vinstmarginalbeskattning uppgår 7 respektive 20 procent av företagen aktiva inom detaljhandeln (SNI 47) och *Reparation av datorer, hus-hållsartiklar och personliga artiklar* (SNI 95) att de handlar med begagnade varor. Om endast en procent av deras omsättning avser begagnade varor motsvarar det ungefär 700 miljoner kronor. En del

annan försäljning av begagnade varor, främst mobiltelefoner, bedöms ligga i andra SNI-koder.

Sammantaget bedömer utredningen att den kommersiella begagnathandeln utanför vinstmarginalbeskattningen uppgår till cirka 1,1 miljarder kronor årligen.

## 7.5 Vinstmarginalbeskattning och lagen om handel med begagnade varor

I avsnitt 5.2.5 beskrivs kort lagen (1999:271) om handel med begagnade varor. Den innebär bland annat att företag som handlar med vissa begagnade varor ska anmäla detta till Polismyndigheten och följa vissa regler. Dessa regler innebär bland annat att de ska föra register över varorna, deras inköpspris, säljarens identitet samt vänta 30 dagar med att sälja varorna från det att de köpts in. Enligt uppgifter från Polismyndigheten till utredningen är det ungefär 2 000 företag som anmält sig till polisen, att jämföra med de drygt 5 000 företag som tillämpar vinstmarginalbeskattning utanför *SNI 45 Handel; reparation av motorfordon och motorcyklar* och *SNI 79 Uthyrning, fastighetservice, resetjänster och andra stödtjänster*. En stor del av handeln bland dessa 5 000 företag bedöms inte omfattas av lagen, t.ex. de som handlar med kläder och möbler. Många, sannolikt fler än 2 000 företag bedöms däremot omfattas av lagen. Det är heller inte säkert att alla företag som finns i Polismyndighetens register tillämpar vinstmarginalbeskattning. Lagen innebär dock att en stor del av företagen som handlar med begagnade varor redan i dag för register över en del av sina varor. Det innebär att även om de inte längre behöver föra register för att uppfylla kraven kopplat till sin mervärdesskatteredovisning kan det vara så att de behöver föra register över varor av andra skäl.

## 7.6 Sammanfattning

Användningen av vinstmarginalbeskattning har sedan 2012 ökat. Beskattningsunderlaget som är hänförligt till företag som inte bedriver handel med motorfordon och resetjänster har ökat från cirka 1 miljard år 2012 till cirka 2,5 miljarder kronor år 2023. Antalet företag har ökat från cirka 3 500 till cirka 5 500. I den enkätundersökning

som genomförts inom ramen för utredningen uppger 40 procent av företagen att de använder det förenklade förfarandet, medan något fler företag anger att de använder det normala förfarandet.

I kontakter med företagen förefaller hindren för att använda sig av vinstmarginalbeskattning skilja sig åt mellan företagen. Bland företag med färre än tio anställda förefaller många företag inte känna till möjligheten att använda sig av vinstmarginalbeskattning. För många mindre näringsidkare är det dessutom kostsamt att följa enskilda varor eftersom det antingen kräver särskilda hanteringsrutiner och manuell uppföljning eller särskilt mjukvarustöd. Hindren för större företag förefaller vara kravet på att följa enskilda varor skulle kräva kostsamma anpassningar av affärssystem och liknande.

Det är mycket svårt att med säkerhet säga hur stor handeln med begagnade varor är. Det är också svårt att fastställa hur stor marknadsandel den kommersiella handeln har av den totala begagnathandeln. Utredningen bedömer att omsättningen av begagnade varor hos kommersiella aktörer uppgår till ungefär 7,4 miljarder kronor per år, varav cirka 1,1 miljarder kronor redovisas med de allmänna reglerna.

# 8 Utrymmet för förenklad vinstmarginalbeskattning

## 8.1 Inledning

Som redogjorts för i kapitel 6 finns det två olika sätt att beräkna beskattningsunderlaget vid vinstmarginalbeskattning. Antingen beräknas beskattningsunderlaget för varje enskild vara (normal vinstmarginalbeskattning) eller så beräknas beskattningsunderlaget per redovisningsperiod (förenklad vinstmarginalbeskattning).

I utredningens uppdrag ingår att analysera vilket utrymme mervärdesskattedirektivet ger att tillämpa förenklad vinstmarginalbeskattning. I analysen ska det också redogöras för hur motsvarande regler är utformade i andra länder – i synnerhet de länder vars lagstiftning eller förhållanden i övrigt bedöms jämförbara med Sverige. I detta kapitel redogörs därför inledningsvis för när reglerna om förenklad vinstmarginalbeskattning får tillämpas i de länder i norra och västra Europa som också är medlemmar i EU. Därefter analyseras vilket utrymme mervärdesskattedirektivet ger att tillämpa förenklad vinstmarginalbeskattning.

## 8.2 Möjligheten att utforma ett förenklat förfarande

I mervärdesskattedirektivet ges medlemsstaterna möjlighet att utforma bestämmelser om när förenklad vinstmarginalbeskattning ska tillämpas, ett s.k. förenklat förfarande. Syftet är att förenkla uttaget av skatt. Utformningen av det förenklade förfarandet styrs av artikel 318 i mervärdesskattedirektivet. Av bestämmelsen framgår att medlemsstaterna får föreskriva att förenklad vinstmarginalbeskattning ska tillämpas för vissa transaktioner eller vissa kategorier av beskattningsbara återförsäljare. Den förenklade vinstmarginalbeskatt-

ningen får inte innebära att de beskattningsbara personerna uppnår fördelar som de inte är berättigade till eller lider oberättigad skada.

Medlemsstaterna får införa ett förenklat förfarande efter samråd, också kallat konsultation, med mervärdesskattekommittén.

## 8.3 Internationell utblick

### 8.3.1 Danmark

I Danmark finns två olika metoder för att beräkna vinstmarginalen vid försäljning av begagnade varor. Enligt den första metoden beräknas vinstmarginalen för en enskild vara, där inköpspriset och försäljningspriset är känt. Särskilda regler finns vid handel med begagnade personbilar och motorcyklar (Skatteforvaltningen 2024 a).

Den andra metoden är ett förenklat förfarande och används när flera varor köps in samtidigt till ett totalpris, dvs. inköpspriset för varje vara är inte känt. Här beräknas vinstmarginalen för redovisningsperioden. Om en negativ vinstmarginal uppkommer får den överföras till nästa redovisningsperiod. De båda metoderna får användas för samma period men behöver i så fall särredovisas.

Sedan april 2023 får den beskattningsbara återförsäljaren tillämpa det förenklade förfarandet även om inköps- och försäljningspriset är känt för den enskilda varan. Mervärdesskatt ska i sådana fall redovisas när försäljningen överstiger inköpen under en viss period (Skatteforvaltningen 2024 b). Danmark konsulterade mervärdesskattekommittén om utformningen av ett förenklat förfarande under 2022 (Europeiska kommissionen 2023).

### 8.3.2 Finland

I Finland får den beskattningsbara återförsäljaren välja mellan att beräkna vinstmarginalen per vara eller per redovisningsperiod. Den beskattningsbara återförsäljaren får tillämpa båda metoderna samtidigt under förutsättning att inköpen och försäljningarna särredovisas.

Det förenklade förfarandet innebär att vinstmarginalen beräknas genom att från försäljningspriserna för de begagnade varorna som sålts under redovisningsperioden dra av inköpspriserna på varor som köpts in under redovisningsperioden. Om det uppkommer en negativ



vinstmarginal får den föras vidare till den efterföljande redovisningsperioden (Vero Skatt 2025).

Finland konsulterade mervärdesskattekommittén om utformningen av ett förenklat förfarande under 1996 (Europeiska kommissionen 2023).

### 8.3.3 Frankrike

Det förenklade förfarandet i den franska mervärdesskattelagstiftningen kräver att det ska vara svårt för den beskattningsbara återförsäljaren att veta det exakta inköpspriset för varje enskild vara som säljs. Är så fallet får vinstmarginalen fastställas för varje period med beaktande av skillnaden mellan summan av de totala inköpen och den totala försäljningen av begagnade varor som gjorts under den aktuella perioden. Det förenklade förfarandet får emellertid också användas om inköpspriset för varan är känt. Om en negativ vinstmarginal uppkommer får den utnyttjas efterföljande redovisningsperiod (Ministère de l'Économie et des Finances 2021).

Frankrike konsulterade mervärdesskattekommittén om utformningen av ett förenklat förfarande under 1995 (Europeiska kommissionen 2023).

### 8.3.4 Irland

På Irland är det obligatoriskt att tillämpa det förenklade förfarandet på varor med ett lägre värde. Med lägre värde avses varor vars inköpspris är högst 635 euro. Sker försäljning av en enskild vara vars inköpspris överstiger 635 euro får det förenklade förfarandet alltså inte tillämpas. I stället ska huvudregeln, dvs. vinstmarginalen per vara, tillämpas. Om priset för de totala inköpen överstiger försäljningen under en redovisningsperiod ska den negativa vinstmarginalen överföras till nästa period och läggas till inköpen av varor med lågt värde vid beräkning av vinstmarginalen för denna period (Irish Tax and Customs 2023).

Irland konsulterade mervärdesskattekommittén om utformningen av ett förenklat förfarande under 1995 (Europeiska kommissionen 2023).

### 8.3.5 Luxemburg

I Luxemburg gäller huvudregeln att beräkningen av vinstmarginalen sker per vara. Den beskattningsbara återförsäljaren får dock tillämpa ett förenklat förfarande där beskattningsunderlaget fastställs för varje kalenderår avseende inköp för varor som inte överstiger 250 euro. Om en negativ vinstmarginal uppkommer under en redovisningsperiod som är kortare än ett kalenderår, får denna utnyttjas efterföljande redovisningsperiod (Le gouvernement du Grand-Duché de Luxembourg 2015).

Luxemburg konsulterade mervärdesskattekommittén om utformningen av ett förenklat förfarande under 1995 (Europeiska kommissionen 2023).

### 8.3.6 Nederländerna

I Nederländerna ska ett förenklat förfarande tillämpas på följande varor:

- transportmedel, såsom bilar, motorcyklar, cyklar, mopeder och husvagnar
- kläder
- möbler
- böcker och tidskrifter
- foto-, film- och videoutrustning
- videoband, DVD-skivor, musikkassetter, CD-skivor, LP-skivor etcetera
- musikinstrument
- hushållsapparater
- elektriska apparater
- husdjur
- konst, antikviteter och samlarföremål.

Den beskattningsbara återförsäljaren får kvitta en negativ vinstmarginal för en redovisningsperiod mot en positiv vinstmarginal för efterföljande perioder under samma kalenderår. Dessutom får den beskattningsbara återförsäljaren kvitta negativa årliga saldon mot positiva årliga saldon senare år (Belastingdienst 2025 a).

Det finns möjlighet för den beskattningsbara återförsäljaren att tillämpa huvudregeln, dvs. beräkning av vinstmarginalen per vara, genom att ansöka om det hos skattemyndigheten. Den beskattningsbara återförsäljaren kan då tillämpa det förenklade förfarandet igen först efter fem kalenderår. På motsatt vis kan den beskattningsbara återförsäljaren ansöka om att få tillämpa det förenklade förfarandet för varor som annars inte kvalificerar sig för detta förfarande (Belastingdienst 2025 b).

Nederländerna konsulterade mervärdesskattekommittén om utformningen av ett förenklat förfarande under 1995 (Europeiska kommissionen 2023).

### 8.3.7 Tyskland

Den tyska mervärdesskattelagstiftningen tillåter ett förenklat förfarande som innebär att beskattningsunderlaget får fastställas på grundval av den totala vinstmarginalen för en redovisningsperiod. Förfarandet gäller för varor där inköpspriset inte överstiger 750 euro. Om den beskattningsbara återförsäljaren tillämpar ett totalt inköpspris för en större del av varorna eller för grupper av varor (t.ex. vid köp av samlingar eller dödsbon) och varorna vanligtvis säljs individuellt vid ett senare tillfälle, får det förenklade förfarandet tillämpas på följande vis:

- Om det totala inköpspriset inte överstiger beloppsgränsen behöver den beskattningsbara återförsäljaren inte identifiera inköpspriset för de enskilda varorna.
- Om den totala köpeskillingen överstiger beloppsgränsen, ska det inköpspris som hänför sig till de enskilda varorna i allmänhet fastställas genom en lämplig uppskattning. En uppskattning görs av inköpspriset för de enskilda varorna med högre värde tills det totala beloppet för de återstående varorna uppgår till beloppsgränsen (Bundesministerium der Finanzen 2022).

En beskattningsbar återförsäljare får inte utnyttja en negativ vinstmarginal den efterföljande redovisningsperioden (Bundesministerium der Finanzen 2025).

Tyskland konsulterade mervärdesskattekommittén om utformningen av ett förenklat förfarande under 1995 (Europeiska kommissionen 2023). Från den 1 januari 2025 höjdes beloppsgränsen från 500 euro till 750 euro. Tyskland konsulterade mervärdesskattekommittén om den höjda beloppsgränsen under 2024, se vidare avsnitt 8.4.

### 8.3.8 Österrike

I Österrike finns ett förenklat förfarande som ger beskattningsbara återförsäljare möjlighet att beräkna beskattningsunderlaget genom att utgå från vinstmarginalen under en redovisningsperiod. Det förenklade förfarandet är endast tillämpligt när inköpspriset för varan inte överstiger 220 euro (Rechtsinformation des Bundes 2025). Österrike konsulterade mervärdesskattekommittén under 1995 (Europeiska kommissionen 2023).

### 8.3.9 Sammanfattning

Från redogörelsen ovan kan det konstateras att flera av EU-länderna har ett gränobelopp för tillämpningen av det förenklade förfarandet, dvs. vinstmarginalen beräknas för en redovisningsperiod för varor som har ett lägre värde (Irland, Luxemburg, Tyskland och Österrike).

I andra länder är det förenklade förfarandet inte tvingande och inte heller begränsat till att gälla vissa transaktioner eller vissa kategorier av beskattningsbara återförsäljare (Danmark, Finland och Frankrike). I Nederländerna finns en lista med varor på vilka den beskattningsbara personen ska tillämpa reglerna om förenklad vinstmarginalbeskattning.

## 8.4 Utrymme i EU:s mervärdesskattedirektiv för utformning av ett förenklat förfarande

### 8.4.1 Samråd med mervärdesskattekommittén

Av artikel 318 i mervärdesskattedirektivet framgår att medlemsstaterna får införa ett förenklat förfarande efter samråd med mervärdesskattekommittén. Mervärdesskattekommittén består av företrädare för medlemsstaterna och för EU-kommissionen, se vidare avsnitt 3.6.

I ett sådant samråd redogör EU-kommissionen för sina synpunkter på en medlemsstats förslag till förenklat förfarande. Mervärdesskattekommittén har endast en rådgivande funktion men konsultationerna ger en bild av hur EU-kommissionen tolkar mervärdesskattedirektivet. Av de konsultationer som utredningen tagit del av framgår att EU-kommissionen tar följande punkter i beaktande vid bedömningen av förfarandets förenlighet med mervärdesskattedirektivet (Europeiska kommissionen 1995, 1996, 2004, 2022 och 2024).

#### Det förenklade förfarandet är tvingande

EU-kommissionen framhåller att det av ordalydelsen i artikel 318 i mervärdesskattedirektivet framgår att ett förenklat förfarande är frivilligt för medlemsstaterna att införa. Om en medlemsstat inför förenklad vinstmarginalbeskattning ska det förenklade förfarandet emellertid tillämpas på alla transaktioner som uppfyller villkoren för det. Det innebär att det förenklade förfarandet är tvingande. Vidare anger bestämmelsen att det förenklade förfarandet ska gälla för vissa transaktioner eller vissa kategorier av beskattningsbara återförsäljare. Artikel 318 i mervärdesskattedirektivet ger alltså enligt EU-kommissionen inte medlemsstaterna utrymme att föreskriva att förenklad vinstmarginalbeskattning får tillämpas på alla transaktioner och av alla beskattningsbara återförsäljare.

#### Svårigheter att beskatta vinstmarginalen

Vidare anser EU-kommissionen att det förenklade förfarandet endast får tillämpas i situationer där det är svårt att beskatta vinstmarginalen för den enskilda varan. En annan ordning skulle enligt

kommissionen innebära att den metod för vinstmarginalbeskattning som annars föreskrivs, dvs. den normala vinstmarginalbeskattningen, skulle vara utan betydelse.

Tyskland lämnade under hösten 2024 in en konsultation till mervärdesskattekommittén rörande en höjning av sitt gränsbelopp (se avsnitt 8.3.7). EU-kommissionen framförde att förenkling är ett villkor vid utformningen av det förenklade förfarandet. Det förenklade förfarandet ska förenkla uttaget av skatt för vissa transaktioner eller vissa kategorier av beskattningsbara återförsäljare. Det förenklade förfarandet får därmed inte gälla för transaktioner där det inte är svårt att beskatta den enskilda varans vinstmarginal (Europeiska kommissionen 2024).

Tyskland motiverade sitt gränsbelopp med att det föreligger svårigheter i att bestämma vinstmarginalen för varje enskild vara när en beskattningsbar återförsäljare säljer många varor med lågt värde. EU-kommissionen föreföll godta Tysklands förfarande med ett gränsbelopp (Europeiska kommissionen 2025).

### Negativ vinstmarginal och skyddande åtgärder

Vid tillämpning av det förenklade förfarandet utgörs vinstmarginalen av skillnaden mellan försäljningspriserna och inköpspriserna under en redovisningsperiod. Om det samlade inköpspriset överstiger det samlade försäljningspriset uppkommer en negativ vinstmarginal. EU-kommissionen har i tidigare konsultationer ansett att det inte är förenligt med mervärdesskattedirektivet att få utnyttja negativa vinstmarginaler under senare redovisningsperioder, i vart fall inte utan någon begränsning i tid (Europeiska kommissionen 1995). I Tysklands konsultation framför EU-kommissionen att möjligheten att utnyttja negativa vinstmarginaler vid förenklad vinstmarginalbeskattning strider mot systemet med vinstmarginalbeskattning, där avdragsrätt för ingående skatt inte föreligger (Europeiska kommissionen 2024).

Vidare menar EU-kommissionen att det är viktigt att medlemsstaterna, vid sin utformning av ett förenklat förfarande, vidtar åtgärder som säkerställer att de beskattningsbara personerna inte uppnår fördelar som de inte är berättigade till eller lider ooberättigad skada. Det kan vara fallet om utformningen av det förenklade för-

farandet går utöver vad som föreskrivs i mervärdesskattedirektivet (Europiska kommissionen 2024).

#### 8.4.2 Vissa begränsningar gäller vid utformningen av det förenklade förfarandet

**Bedömning:** Det förenklade förfarandet är tvingande och får endast gälla för vissa transaktioner eller vissa kategorier av beskattningsbara återförsäljare där det föreligger svårigheter att beräkna de enskilda varornas vinstmarginal.

Den beskattningsbara återförsäljaren får utnyttja en negativ vinstmarginal som uppkommit under en redovisningsperiod. Den beskattningsbara personen får dock inte välja i vilken redovisningsperiod den negativa vinstmarginalen ska utnyttjas.

#### Skälen för utredningens bedömning

Av artikel 318 i mervärdesskattedirektivet framgår att medlemsstaterna *får* föreskriva att förenklad vinstmarginalbeskattning ska tillämpas för vissa transaktioner eller vissa kategorier av beskattningsbara återförsäljare. Utredningen bedömer därför att det följer av bestämmelsens ordalydelse att det är fritt för medlemsstaterna att införa ett förenklat förfarande i sin nationella mervärdesskattelagstiftning. Vad utredningen erfar har exempelvis Belgien inte infört något förenklat förfarande i sin mervärdesskattelagstiftning.

Vidare följer det av bestämmelsens ordalydelse att det förenklade förfarandet *ska* gälla för *vissa transaktioner* eller för *vissa kategorier av beskattningsbara återförsäljare*. Väljer medlemsstaten att införa ett förenklat förfarande är det därför tvingande för de beskattningsbara återförsäljarna att tillämpa förfarandet om villkoren för det är uppfyllda. Utredningen anser därför att det inte är förenligt med mervärdesskattedirektivet att som i exempelvis Tyskland, utforma ett förenklat förfarande där den beskattningsbara återförsäljaren kan välja mellan att tillämpa normal vinstmarginalbeskattning eller förenklad vinstmarginalbeskattning. Det förenklade förfarandet ska också begränsas till att gälla vissa transaktioner eller vissa kategorier av beskattningsbara återförsäljare. Utredningen bedömer därför att

det inte är förenligt med mervärdesskattedirektivet att, som i exempelvis Danmark, utforma ett förfarande som omfattar alla transaktioner och alla beskattningsbara återförsäljare.

Mervärdesskatt är en transaktionsbaserad skatt (1 kap. 1 § ML, som motsvarar artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet). En försäljning av en vara utgör en transaktion som är föremål för mervärdesskatt (3 kap. 1 § första punkten, som motsvarar artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet). Den normala vinstmarginalbeskattningen, dvs. huvudregeln, speglar denna allmänna princip eftersom vinstmarginalen beräknas för varje transaktion. Den förenklade vinstmarginalbeskattningen är därför ett undantag från huvudregeln genom att vinstmarginalen beräknas för en redovisningsperiod och inte för varje transaktion. Det är därför rimligt att utgå från att det förenklade förfarandet endast bör tillämpas i situationer där det är svårt att tillämpa huvudregeln, dvs. när det är svårt att beräkna vinstmarginalen för varje enskild vara. Artikel 318 i mervärdesskattedirektivet anger också att syftet med möjligheten att införa ett förenklat förfarande just är att förenkla uttaget av skatt. Mot denna bakgrund bedömer utredningen att ett förenklat förfarande endast bör omfatta fall där det finns svårigheter att beräkna de enskilda varornas vinstmarginal. Denna bedömning gjordes även vid införandet av nuvarande regler (prop. 1994/95:202 s. 50).

Om det samlade inköpspriset överstiger det samlade försäljningspriset under en redovisningsperiod uppkommer en negativ vinstmarginal. Mervärdesskattedirektivet anger ingen uttrycklig begränsning när det gäller möjligheten att utnyttja en negativ vinstmarginal som uppstått för en redovisningsperiod. Däremot anges att medlemsstaterna vid utformningen av det förenklade förfarandet ska vidta nödvändiga åtgärder för att säkerställa att de beskattningsbara återförsäljarna i fråga inte uppnår fördelar som de inte är berättigade till eller lider ooberättigad skada (artikel 318 tredje punkten). Utredningen bedömer därför att den beskattningsbara återförsäljaren bör kunna utnyttja en negativ vinstmarginal som uppkommit under en redovisningsperiod men att den beskattningsbara personen inte ska kunna välja i vilken redovisningsperiod den negativa vinstmarginalen ska utnyttjas.



# 9 Det förenklade förfarandet utvidgas

## 9.1 Inledning

Utredningens uppdrag är att ta ställning till om bestämmelserna om förenklad vinstmarginalbeskattning kan utformas på ett sätt som förenklar för företagen och därmed underlättar försäljningen av begagnade varor som är lämpade för återanvändning. I detta kapitel tas ställning till hur bestämmelserna om förenklad vinstmarginalbeskattning kan utformas utifrån nämnda utgångspunkter. Slutligen lämnas förslag på ett utvidgat förenklat förfarande.

## 9.2 Utformningen av ett förenklat förfarande

### 9.2.1 För vilka beskattningsbara personer skulle ett förenklat förfarande underlätta?

**Bedömning:** Ett förenklat förfarande för varor med ett lägre värde skulle förenkla för beskattningsbara återförsäljare och på så vis underlätta försäljningen av begagnade varor. Detta skulle innebära att fler varor med lägre värde återanvänds.

### Skälen för utredningens bedömning

Som redan sagts är vårt uppdrag att ta ställning till om bestämmelserna om förenklad vinstmarginalbeskattning kan utformas på ett sätt som förenklar för företagen och underlättar försäljningen av begagnade varor.

Den vinstmarginal som ska beräknas enligt reglerna om vinstmarginalbeskattning ska normalt beräknas för varje vara för sig (normal vinstmarginalbeskattning). Det innebär att återförsäljaren behöver veta såväl inköpspris som försäljningspris för varje enskild vara.

Vissa varors vinstmarginal är enklare att beräkna. Det gäller exempelvis motorfordon, som oftast är registrerade. Av den anledningen är de också undantagna från tillämpningen av förenklad vinstmarginalbeskattning (prop. 1994/95:202 s. 50). Vidare behöver vissa beskattningsbara återförsäljare hålla reda på den enskilda varans inköps- och försäljningspris på grund av den verksamhet som de bedriver. Det gäller exempelvis beskattningsbara personer som bedriver kommissionsverksamhet där utbetalning sker till huvudmannen vid en försäljning (se vidare avsnitt 6.5.3).

Däremot är beräkningen av vinstmarginalen för varor med ett lägre värde ofta betungande för en beskattningsbar återförsäljare. I dessa fall kan kostnaden för själva beräkningen av vinstmarginalen för den enskilda varan vara oproportionellt stor i förhållande till värdet på varan, se vidare avsnitt 7.3.3. Det beror på att reglerna om vinstmarginalbeskattning kräver att den beskattningsbara återförsäljaren känner till såväl försäljningspris som inköpspris. Eftersom det är relativt sett mer kostsamt att följa varor med ett lägre värde blir systemet mer betungande för återförsäljare av varor av med lägre värde. Det beror på att det är svårt att manuellt hantera inköp och försäljning på ett effektivt sätt, se vidare avsnitt 7.3.3.

Enligt vad utredningen erfar innebär nu beskrivna problem att beskattningsbara personer redovisar försäljning av begagnade varor med lägre värde enligt de allmänna reglerna i mervärdesskattelagen i stället för enligt bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning, se avsnitt 7.3.3. Detta beror delvis också på att många beskattningsbara återförsäljare inte känner till bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning.

Att redovisa försäljning enligt de allmänna reglerna innebär ökade kostnader och minskad lönsamhet för återförsäljarna eftersom det vid försäljning av begagnade varor är mer fördelaktigt att tillämpa vinstmarginalbeskattning jämfört med de allmänna reglerna. Skälet till det är att en begagnad vara är belastad med den mervärdesskatt som privatpersonen betalade när han eller hon köpte varan. En dold mervärdesskatt ingår därför i försäljningspriset när återförsäljaren säljer vidare varan. För att undvika dubbelbeskattning,

dvs. att mervärdesskatt tas ut på den dolda mervärdesskatten, finns reglerna om vinstmarginalbeskattning.

En möjlighet för beskattningsbara återförsäljare att i större utsträckning tillämpa förenklad vinstmarginalbeskattning vid försäljning av begagnade varor med ett lägre värde skulle alltså förenkla för dessa återförsäljare och på så vis underlätta försäljningen av begagnade varor. Ett utvidgat tillämpningsområde för reglerna om vinstmarginalbeskattning skulle också bidra till ökad lönsamhet i verksamheten.

Nästa fråga blir om varor med lägre värde är lämpade för återanvändning. I avsnitt 4.5 sägs att en vara är lämplig att återanvända ur ett ekonomiskt perspektiv om den har ett kvarvarande värde. För varor med lägre värde utgör hanterings- och administrationskostnaderna en större del av varans värde och därmed också ett större hinder för att det ska vara värt att sälja en vara och för att varan därmed ska kunna återanvändas. Att minska dessa kostnader för begagnade varor skulle alltså innebära att fler varor skulle bli lönsamma att sälja, vilket skulle öka möjligheterna för återanvändning.

Med hänsyn till det nu sagda anser utredningen att det finns skäl att göra det möjligt för fler återförsäljare av begagnade varor med lägre värde att tillämpa förenklad vinstmarginalbeskattning. Nästa fråga blir att ta ställning är om det är förenligt med mervärdesskattedirektivet att tillämpa förenklad vinstmarginalbeskattning på varor med lägre värde.

### 9.2.2 Förenligheten med mervärdesskattedirektivet

**Bedömning:** Det är förenligt med mervärdesskattedirektivet att tillämpa förenklad vinstmarginalbeskattning på varor med ett lågt inköpspris.

#### Skälen för utredningens bedömning

I Tyskland, Österrike, Luxemburg och på Irland får det förenklade förfarandet tillämpas på varor vars inköpspris inte överstiger ett visst gränobelopp. Utredningen bedömer att avgränsningen till varor med ett inköpspris som inte överstiger ett visst belopp uppfyller mer-

värdeesskattedirektivets krav på att det förenklade förfarandet endast får tillämpas på vissa transaktioner.

Utformningen av det förenklade förfarandet ska emellertid också innebära en förenkling av uttaget av skatt, vilket innebär det ska föreligga svårigheter att beräkna den enskilda varans vinstmarginal. Att beräkna vinstmarginalen för varor med ett lågt inköpspris är ofta betungande för en återförsäljare. Det beror på att vinstmarginalbeskattning kräver att en återförsäljare registrerar inköpspriset för varje vara och sedan räknar av det mot försäljningspriset för den enskilda varan. Kostnaden för att föra register över varje varas inköpspris och försäljningspris är ofta oproportionellt stor i förhållande till värdet på varor med låga inköpspriser, se vidare avsnitt 7.3.3. Det föreligger därför svårigheter att beräkna vinstmarginalen för dessa varor.

Mot bakgrund av det nu sagda bedömer utredningen att det är förenligt med mervärdeesskattedirektivet att tillämpa förenklad vinstmarginalbeskattning på varor med ett lågt inköpspris.

### 9.2.3 Det förenklade förfarandet utvidgas

**Förslag:** Det förenklade förfarandet utvidgas till att även gälla för varor vars inköpspris inte överstiger 10 000 kronor.

#### Skälen för utredningens förslag

Med nuvarande svenska reglering ska det förenklade förfarandet tillämpas när enskilda varors inköps- eller försäljningspris är okänt.

I syfte att främja handeln med begagnade varor föreslår utredningen att det förenklade förfarandet utvidgas till att även omfatta varor med ett lågt inköpspris.

Förslaget innebär att fler beskattningsbara återförsäljare än i dag kommer att kunna använda förenklad vinstmarginalbeskattning, se vidare avsnitt 14.7.1. Det kommer i sin tur sannolikt leda till ökad lönsamhet vid försäljningen av begagnade varor. Det förenklade förfarandet ska fortsätta att vara tvingande för den beskattningsbara återförsäljaren att tillämpa. Reglerna om vinstmarginalbeskattning i sig är dock frivilliga att tillämpa. Den beskattningsbara återförsäl-

jaren kan därför alltid välja att tillämpa de allmänna reglerna i mervärdesskattelagen i stället.

Nästa fråga blir att bedöma var gränsen ska dras för vad som ska anses vara ett lågt inköpspris, dvs. nivån på gränsbeloppet.

### *Vilket inköpspris ska gälla?*

Ungefär två tredjedelar av såväl företagen som tillämpar vinstmarginalbeskattning som de som redovisar handel med begagnade varor enligt de allmänna reglerna i mervärdesskattelagen uppger att det genomsnittliga inköpspriset på deras varor är under 5 000 kronor.

Utredningen ser dock flera skäl att välja ett högre gränsbelopp. Ett skäl är att det är gynnsamt för handeln med begagnade varor om så många företag som möjligt kan tillämpa förenklad vinstmarginalbeskattning. Detta gäller i synnerhet elektronik och andra produkter som innehåller material som är viktiga att hushålla med. Dessa produkter har i många fall ett högre inköpspris än 5 000 kronor. För att dessa varor nu och i framtiden ska omfattas av det förenklade förfarandet anser utredningen att det finns skäl att lägga gränsvärdet förhållandevis högt.

Ytterligare ett skäl är att inflationen med tiden kommer att urholka gränsbeloppet, vilket alltså också motiverar ett högre gränsbelopp. Utredningen föreslår nämligen inte att gränsbeloppet räknas upp för att kompensera för inflation eftersom det skulle leda till att regelverket blev mer komplicerat.

En annan faktor som bör beaktas är att skälet för förslaget att utvidga det förenklade förfarandet till att omfatta varor med lågt inköpspris är att det är relativt sett mer kostsamt att hålla reda på inköps- och försäljningspris för sådana varor. Gränsbeloppet bör därför hamna på en nivå där kostnaden för att beräkna vinstmarginalen för varje vara framstår som rimlig i relation till varans värde.

De EU-länder som i dag har ett gränobelopp har ett gränobelopp på mellan cirka 2 500 kronor och 7 300 kronor. I Tyskland har beloppsgränsen höjts från och med 1 januari 2025 till 750 euro, dvs. cirka 8 600 kronor. Mot denna bakgrund bedömer utredningen att beloppsgränsen i Sverige bör vara 10 000 kronor.

### *Lagförslag*

Förslaget innebär ändringar i 20 kap. 14 § ML.

## **9.3 Förenklad vinstmarginalbeskattning vid försäljning av andra varor**

**Förslag:** Om en beskattningsbar återförsäljare så gott som uteslutande säljer varor för vilka inköps- eller försäljningspriset är okänt eller varor med ett lågt inköpspris, får återförsäljaren tillämpa förenklad vinstmarginalbeskattning även på försäljning av andra begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter.

### **Skälen för utredningens förslag**

Enligt mervärdesskattelagen får beskattningsbara återförsäljare tillämpa förenklad vinstmarginalbeskattning även på försäljning av andra varor som omfattas av reglerna om vinstmarginalbeskattning i 20 kap. ML (20 kap. 14 § andra stycket ML). Bestämmelsen ger alltså den beskattningsbara återförsäljaren möjlighet att tillämpa förenklad vinstmarginalbeskattning även på begagnade varor vars pris inte är okänt samt konstverk, samlarföremål och antikviteter. Som förutsättning gäller att den huvudsakliga delen av återförsäljarens inköp och försäljningar består i att köpa eller sälja sådana varor för vilka vinstmarginalen inte kan fastställas, dvs. där den enskilda varans pris inte är känt. Enligt Skatteverkets uppfattning förstås med huvudsaklig del minst 75 procent av värdet på varorna eller minst 75 procent av antalet varor. Tillämpningen av denna bestämmelse på annan försäljning kan innebära en fördel för den

beskattningsbara återförsäljaren eftersom personen kan kvitta en vinstgivande försäljning mot en försäljning med förlust.

Utredningen har tidigare konstaterat att det förenklade förfarandet endast får tillämpas på vissa transaktioner eller vissa kategorier av beskattningsbara återförsäljare där det föreligger svårigheter att beräkna de enskilda varornas vinstmarginal. Nuvarande bestämmelse om möjligheten att tillämpa förenklad vinstmarginalbeskattning på försäljning av varor vars vinstmarginal inte är svår att identifiera kan därför ifrågasättas.

Enligt mervärdesskattedirektivet ska medlemsstaterna, vid sin utformning av ett förenklat förfarande, vidta åtgärder som säkerställer att de beskattningsbara personerna inte uppnår fördelar som de inte är berättigade till eller lider oberättigad skada (artikel 318 i mervärdesskattedirektivet). Utredningens förslag om att utvidga tillämpningsområdet för förenklad vinstmarginalbeskattning innebär att fler beskattningsbara återförsäljare kommer att nå upp till kravet på ”huvudsaklig del”. Det gör att det finns skäl att överväga om bestämmelsen bör ändras, inte minst mot bakgrund av att det förenklade förfarandet inte får leda omotiverade skattefördelar.

Det ekonomiska motivet till att ha en regel som gör det möjligt att tillämpa det förenklade förfarandet på hela omsättningen är att företagen inte ska tvingas ha två parallella redovisningssystem. Förslaget om en beloppsgräns på 10 000 kronor bedöms innebära att det genomsnittliga värdet på varor som omfattas av förenklad vinstmarginalbeskattning kommer att öka (se vidare avsnitt 14.7.1). Den relativa kostnaden för att hantera mervärdesskatten på varorna som kostar över 10 000 kronor kommer då vara lägre än de som i dag ska hanteras med det normala förfarandet eftersom dessa varor i dag har ett lägre genomsnittligt pris.

Mot denna bakgrund bedömer utredningen att det finns skäl att höja gränsen för när förenklad vinstmarginalbeskattning får användas för hela omsättningen av varor som omfattas av reglerna om vinstmarginalbeskattning.

I dag avses med ”huvudsaklig del” 75 procent av värdet på varorna eller minst 75 procent av antalet varor. För att en beskattningsbar återförsäljare i fortsättningen ska få tillämpa förenklad vinstmarginalbeskattning på all försäljning av varor som omfattas av 20 kap. ML trots att de enskilda varornas pris är känt eller har ett inköpspris som överstiger 10 000 kronor, bör krävas att återförsäljaren så gott

som uteslutande säljer varor för vilka inköps- eller försäljningspris är okänt eller som har ett lågt inköpspris.

Med begreppet ”så gott som uteslutande” avses mer än 90 procent (prop. 1999/2000:2 s. 504). På så vis skärps kravet för när förenklad vinstmarginalbeskattning får tillämpas även på försäljning av andra varor. Trots att gränsen för när förenklad vinstmarginal får tillämpas på hela omsättningen höjs från 75 procent till 90 procent bedömer utredningen att antalet företag som har möjlighet att tillämpa förenklad vinstmarginalbeskattning på hela omsättningen kommer att öka med förslaget, se vidare avsnitt 14.7.1.

Med anledning av att de transaktioner som kan inkluderas i bestämelsen annars inte skulle kvalificera sig för förenklad vinstmarginalbeskattning bedömer utredningen att bestämmelsen även fortsättningsvis ska vara frivillig för den beskattningsbara återförsäljaren att tillämpa.

### *Lagförslag*

Förslaget innebär ändringar i 20 kap. 14 § ML.

## **9.4 Negativ vinstmarginal**

**Förslag:** Det förtydligas att en negativ vinstmarginal som uppkommer under en redovisningsperiod ska föras vidare till efterföljande redovisningsperiod.

### **Skälen för utredningens förslag**

Vid tillämpning av det förenklade förfarandet utgörs vinstmarginalen av skillnaden mellan försäljningspriset och inköpspriset under en redovisningsperiod. När vinstmarginalen beräknas per redovisningsperiod dras periodens inköp och från periodens försäljningar. Det innebär i praktiken att de försäljningar som lett till förluster räknas av mot de försäljningar som gått med vinst. Det är en följd av det faktum att ingen individuell vinstmarginal beräknas och en fördel för den beskattningsbara återförsäljaren i jämförelse med tillämpningen av normal vinstmarginalbeskattning.



Under en redovisningsperiod kan ett underskott uppkomma, en s.k. negativ vinstmarginal. Mervärdesskattedirektivet anger ingen begränsning när det gäller möjligheten att utnyttja en negativ vinstmarginal som uppstått för en redovisningsperiod. Däremot anges att medlemsstaterna vid utformningen av det förenklade förfarandet ska vidta nödvändiga åtgärder för att säkerställa att de beskattningsbara återförsäljarna i fråga inte uppnår fördelar som de inte är berättigade till eller lider oberättigad skada (artikel 318 tredje punkten).

Den svenska regleringen ger den beskattningsbara återförsäljaren möjlighet att använda den negativa vinstmarginalen en efterföljande period, vilket kan tolkas som att den beskattningsbara återförsäljaren själv får välja i vilken redovisningsperiod den negativa vinstmarginalen ska utnyttjas. Utredningens bedömning är att detta innebär en oberättigad fördel för den beskattningsbara återförsäljaren som i sig inte ryms inom ramen för mervärdesskattedirektivets bestämmelse. I förarbetena till bestämmelsen anges att den överskjutande delen av en periods inköpspriser får föras över till nästa period och inräknas i inköpspriserna under den perioden. Om även denna period resulterar i en negativ vinstmarginal, får detta underskott överföras till nästa period (prop. 1994/95:202 s. 51). Det är alltså lagstiftarens avsikt att den beskattningsbara återförsäljaren inte ska få utnyttja den negativa vinstmarginalen i en valfri redovisningsperiod. Utredningen föreslår därför att det förtydligas att den beskattningsbara återförsäljaren ska föra över den negativa vinstmarginalen till den efterföljande redovisningsperioden.

### *Lagförslag*

Förslaget innebär ändringar i 20 kap. 15 § ML.

## **9.5 Effekter av förslagen**

Enligt utredningens direktiv ska utredningen föreslå förändringar som minskar den administrativa bördan, motverkar risken för fel och fusk och förbättrar resursanvändningen. Vidare bör konkurrensnedvridningar motverkas. Utredningen bedömer att förslagen uppfyller dessa kriterier, se vidare kapitel 14.

## 9.6 Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

**Förslag:** Ändringarna träder i kraft den 1 januari 2027.

Äldre föreskrifter gäller fortfarande för mervärdesskatt som avser beskattningsbara transaktioner för vilka den beskattningsgrundande händelsen inträffat före ikraftträdandet.

### Skälen för utredningens förslag

Lagändringarna innebär relativt små förändringar jämfört med nuvarande lagstiftning. Med beaktande av detta, samt tider för remissförfarande och beslut, bedömer utredningen för lagändringarna skulle kunna träda i kraft den 1 juli 2026. Eftersom beskattningsbara återförsäljare kan redovisa mervärdesskatt månadsvis, kvartalsvis eller årsvis kan ett ikraftträdande vid nämnda tidpunkt dock innebära administrativa kostnader pga. övergångsbestämmelser. Av denna anledning föreslår utredningen att lagändringarna ska träda i kraft den 1 januari 2027.

Äldre bestämmelser bör fortfarande gälla för mervärdesskatt som avser beskattningsbara transaktioner för vilka den beskattningsgrundande händelsen inträffat före ikraftträdandet.

# 10 Företagens hantering av donationer av varor

## 10.1 Inledning

I utredningens uppdrag ingår att kartlägga hur företagen hanterar donationer till hjälporganisationer och liknande ur ett mervärdesskatterettsligt perspektiv. Detta arbete har mynnat ut ett antal typfall av hur företagen hanterar gåvor och de mervärdesskatterättsliga konsekvenserna av dessa. I detta kapitel presenteras motiven för företag till att donera varor följt av typfallen. Kapitlet avslutas med ett försök att uppskatta hur vanliga de olika typfallen är.

## 10.2 Företagens motiv till att donera varor

Det kanske främsta skälet till att företag väljer att donera varor till hjälporganisationer är en vilja att göra gott. Företag är fyllda av människor med preferenser för att göra gott som skiljer sig från en stilserad bild av ett företag som endast strävar efter att maximera sin vinst. Dessa människors preferenser påverkar företagets agerande. Företag behöver heller inte ha som mål att maximera sin vinst, många företag drivs i syfte att uppfylla andra mål.

Bortsett från viljan att göra gott kan det finnas andra strukturer och drivkrafter som påverkar företagets donationsbenägenhet. Här beskrivs kort ett antal av dessa.

### 10.2.1 Omogna marknader för överskottsvaror

I avsnitt 5.2.3 redogörs bl.a. för hur storleken på begagnathandeln förväntas utvecklas. Där framgår att begagnathandeln förväntas öka snabbare än hushållens konsumtion i stort, dvs begagnatmarknaden både växer och blir relativt sett viktigare för ekonomin. Samma tekniska (framväxten av plattformar) och sociala förändringar (ökad medvetenhet om hållbarhet) som gjort det möjligt för begagnatmarknaden att växa har också lett till framväxten av olika typer av marknader för överskottsvaror. Dessa marknader har gjort det möjligt för privatpersoner och företag att sälja sina överskottsvaror.

Trots att det uppstått marknader för överskottsvaror kvarstår det i många fall ett behov av att göra sig av med varor. Ett skäl till att det finns varor företagen vill donera till t.ex. hjälporganisationer kan vara att marknaderna för att göra sig av med överskottsvaror inte är tillräckligt mogna. När dessa marknader växer och mognar ökar möjligheterna att sälja överskottsvaror. Det är möjligt att behovet av att donera varor försvinner, eller i varje fall minskar när marknaderna mognar och företagen i stället kan sälja sina varor.

### 10.2.2 Renommé

Företagens överväganden om sitt renommé kan påverka deras beteende vad gäller donationer på flera sätt. Vissa företag vill vissa att de bidrar till olika sociala verksamheter. Ett sätt kan då vara att donera varor till dessa verksamheter. Antingen för att användas i verksamheten eller för att säljas för att finansiera verksamheten.

Det är emellertid inte det enda sättet på vilket företagen kan resonera kring sitt renommé i frågan om att donera överblivna varor. Vissa företag kan av olika skäl, t.ex. för att förmedla exklusivitet eller popularitet avstå från att donera varor. Dessa företag kan anse att deras renommé påverkas negativt av att donera varor.

### 10.2.3 Annan lagstiftning på området

På området kring livsmedelssäkerhet och konsumentskydd finns omfattande regleringar som i huvudsak styrs av förordningar och direktiv på EU-nivå. För vissa typer av produkter såsom leksaker finns även specialregleringar.

När det gäller frågan om en vara kan doneras eller återbrukas ska en bedömning göras av om varan är säker för konsumenten. Om det inte finns någon risk för konsumenten kan varan doneras eller säljas. Om det däremot finns en risk ska det göras en bedömning av risken. Är det en risk som kan undanröjas med hjälp av information kan det vara tillräckligt att upplysa konsumenten om denna. Om produkten däremot är i ett sådant skick att den återkallas innebär den en så pass stor risk att den ska kasseras och får därmed inte vara i omlopp.

## 10.3 Typfall

I detta avsnitt presenteras de typfall som identifierats av utredningen rörande hur företag hanterar donationer, med särskilt fokus på mervärdesskatt.

### 10.3.1 Typfall 1A: Företag som inte är intresserade av att donera varor

Denna kategori företag utgörs av de företag som inte är intresserade av att donera varor. Det kan vara för att de inte har några varor de kan avvara i verksamheten eller för att de anser att donationer inte har några positiva effekter på företaget.

### 10.3.2 Typfall 1B: Företag som vill donera varor men inte gör det av andra skäl än skatteskal

Denna kategori utgörs av företag som har varor som de vill donera men som inte gör det av andra skäl än skatteskal. Det kan t.ex. röra sig om företag som vill donera varor som de betraktar som avfall och de potentiella mottagarna delar den uppfattningen. Det kan också röra sig om företag som vill donera varor som har ett använd-

ningsområde men det saknas lokala aktörer som har kapacitet att ta emot varan. Ett exempel på ett sådant företag skulle kunna vara en livsmedelsbutik som vill donera varor men där det saknas social verksamhet med intresse för varorna på orten där butiken är verksam.

### **10.3.3 Typfall 2A: Företag som vill donera varor men avstår eftersom de då behöver betala mervärdesskatt**

Denna kategori utgörs av företag som har varor att donera men där varorna tydligt har ett värde. Det kan vara t.ex. varor som annars skulle säljas i företagets ordinarie verksamhet. I det fallet är de också skyldiga att betala mervärdesskatt på varan. Företagen kan då göra bedömningen att kostnaden för att donera varan blir för stor och avstår.

### **10.3.4 Typfall 2B: Företag som vill donera varor men avstår för att värdet av varorna är osäkert**

Denna kategori företag kan sägas vara ett specialfall av typfall 2A. Detta typfall uppstår när det råder osäkerhet kring värdet av den potentiella donationen. Det kan t.ex. gälla varor som har skadats men är funktionsdugliga. Företaget som innehar varan kan då anse att de inte kan sälja varan men avstår från att donera den eftersom de är osäkra på hur Skatteverket kommer att bedöma varans värde. Ett exempel på detta skulle kunna vara ett företag som vill donera hygienartiklar med skadade förpackningar till social verksamhet men där osäkerhet råder om Skatteverkets bedömning av varornas värde.

### **10.3.5 Typfall 3A: Företag som donerar varor och blir uttagsbeskattade**

Denna kategori utgörs av företag som donerar varor och blir uttagsbeskattade. Det kan t.ex. vara ett företag som donerar hygienprodukter till social verksamhet och uttagsbeskattas för värdet motsvarande inköpspriset vid uttagstillfället.

### **10.3.6 Typfall 3B: Företag som endast donerar varor som de inte uttagsbeskattas för**

Denna kategori utgörs av företag som endast donerar varor som de anser sig säkra på att inte bli uttagsbeskattade för. För att de ska vara säkra på det krävs att de på förhand anses sig vara säkra på vilken bedömning Skatteverket kommer göra av varornas värde. Skatteverket har gjort ett utlåtande vad gäller donation av livsmedel för att undvika matsvinn men inte gjort motsvarande utlåtanden vad gäller andra typer av varor. Ett exempel på ett företag i denna kategori kan vara en livsmedelsaffär som donerar färskvaror, som annars hade kasserats till en social verksamhet.

### **10.3.7 Typfall 4A: Företag som donerar varor men inte redovisar uttag eftersom de felaktigt tror att de inte ska det**

Denna kategori utgörs av företag som donerar varor men inte redovisar något uttag trots att de är skyldiga att göra det men där motivet inte är att undkomma beskattning. Det kan röra sig om företag där kunskapen om regelverket är otillräcklig, t.ex. små företag som donerar till lokala verksamheter. Det kan också röra sig om företag som gör en felaktig värdering av regelverket kring t.ex. varuprover, gåvor av mindre värde eller att de felaktigt anser att varan de donerar saknar värde.

### **10.3.8 Typfall 4B: Företag som donerar varor men inte redovisar uttag trots att de vet att de är skyldiga att göra det**

Denna kategori utgörs av företag som donerar varor som de vet har ett värde men ändå inte redovisar ett uttag ur verksamheten. Det kan vara företag som inte anser att de donerade varorna bör beskattas och därför väljer att undanhålla skatt men det kan också vara företag där den delen av företaget som kan skattereglerna inte känner till att en annan del av verksamheten donerar varor.

## 10.4 Sammanfattning av typfallen

Företagens agerande vad gäller donationer är förknippade med olika typer av utmaningar. Typfall 1A och 1B donerar inte varor, om än av olika skäl. Problemen kopplade till dessa är inte mervärdesskatterelaterade. Typfall 3A och 3B agerar inom ramarna för mervärdesskattelagstiftningen och har på olika sätt accepterat och lärt sig agera inom de begränsningar det innebär.

För typfall 2A och 2B respektive 4A och 4B finns det däremot utmaningar kopplade till mervärdesskattelagstiftningen. Både typfallen i grupp 2 och 4 vill donera. Skillnaden mellan dem är att typfallen i grupp 2 låter sig begränsas av mervärdesskattelagstiftningen medan typfallen i grupp 4 inte gör det. Typfallen, deras karaktäristika och om deras donationer beror av regelverket kring uttagsbeskattning sammanfattas i tabell 10.1.

**Tabell 10.1 Sammanställning av typfall**

Typfall	Karaktäristika	Donationerna påverkas av regelverket kring uttagsbeskattning	Företagens vilja att donera begränsas av regelverket kring uttagsbeskattning
1A	Företag som inte är intresserade av att donera varor	Nej	Nej
1B	Företag som vill donera varor men som inte gör det av andra skäl än skatteskal	Nej	Nej
2A	Företag som vill donera varor men avstår eftersom de då behöver betala mervärdesskatt	Ja	Ja
2B	Företag som vill donera men avstår för att värdet av varorna är osäkert	Ja	Ja
3A	Företag som donerar varor och blir uttagsbeskattade	Ja	Nej
3B	Företag som endast donerar varor som de inte uttagsbeskattas för	Ja	Ja



Typfall	Karaktäristika	Donationerna påverkas av regelverket kring uttagsbeskattning	Företagens vilja att donera begränsas av regelverket kring uttagsbeskattning
4A	Företag som donerar varor men inte redovisar uttag eftersom de felaktigt tror att de inte ska det	Ja	Nej
4B	Företag som donerar varor men inte redovisar uttag trots att de vet att de är skyldiga att göra det	Ja	Nej

## 10.5 Hur vanliga är de olika typfallen?

I detta avsnitt görs ett försök att dela in företagen i de olika typfallen. Det sker med hjälp av uppgifter från företagens deklARATIONER och två enkätundersökningar.

### 10.5.1 Deklarationsuppgifter

Det är inte möjligt att utifrån de deklareringsuppgifter företagen lämnar till Skatteverket utläsa hur vanliga de olika typfallen är. I de deklareringsuppgifter företagen lämnar till Skatteverket är det endast möjligt att se om de redovisat uttag och hur stora de eventuellt var. Det är däremot inte möjligt att se vad syftet med uttaget var. Det är heller inte möjligt att se om det gjordes ett uttag men värdet bedömdes vara noll eller om det gjordes ett uttag som inte togs upp till beskattning. Vid kontroller av företag kan Skatteverket upptäcka avvikelser i lager men de kan uppstå av fler anledningar än att det skett ett uttag, t.ex. svinn eller felräkning. Det är därmed mycket svårt för utredningen att bedöma hur många företag som är i respektive kategori. Däremot är det möjligt att se hur stor andel av företagen som redovisar uttag i deklARATIONEN.

I tabell 10.2 presenteras statistik över olika verksamheter, hur många av de som redovisat uttag i deklARATIONEN och storleken på dessa uttag under 2023. Sammantaget är det förhållandevis ovanligt att verksamheter redovisar uttag. Bland enskilda näringsidkare är

det 1,3 procent av företagen som redovisar uttag och bland aktiebolagen är det ännu ovanligare, 0,2 procent.

Det går, som nämns ovan, inte med säkerhet att avgöra om uttagen avser donationer eller något annat. Uttagen från ekonomiska föreningar, bostadsrättsföreningar och kooperativa hyresrättsföreningar bedöms däremot avse uttag i form av olika tjänster kopplat till fastigheterna. Uttagen av utländska juridiska personer bedöms i huvudsak bestå av överföring av olika varor mellan företag och alltså heller inte avse donationer. Om dessa grupper exkluderas blir de totala uttagen som skulle kunna avse donationer cirka 4,6 miljarder kronor.

Detta kan jämföras med Giva Sveriges (2024) statistik där välgörenhetsorganisationer rapporterat in icke-monetära gåvor från företag på motsvarande 444 miljoner kronor under 2023.

**Tabell 10.2 Verksamheter och uttag i deklARATIONEN 2023**

	Totalt antal verksamheter	Antal som gjorde ett uttag	Andel som gjorde ett uttag	Totala uttag	Genomsnittligt uttag för de som gör uttag
Enskilda näringsidkare	624 225	8 221	1,3%	158 662 998	19 300
Handelsbolag	34 022	243	0,7%	22 028 258	90 651
Aktiebolag	602 124	1 334	0,2%	4 265 526 148	3 197 546
Ekonomiska föreningar	6 595	24	0,4%	1 606 899 760	66 954 157
Bostadsrättsföreningar	24 965	158	0,6%	120 716 357	764 028
Kooperativ hyresrättsförening	55	1	1,8%	52 931 158	52 931 158
Ideella föreningar	19 295	38	0,2%	9 698 952	255 236
Samfälligheter, vägföreningar	7 140	6	0,1%	719 760	119 960
Registrerade trossamfund	758	8	1,1%	4 096 026	512 003
Övriga stiftelser och fonder	4 429	54	1,2%	155 740 317	2 884 080
Statliga enheter	219	3	1,4%	7 328	2 443
Kommuner	290	29	10,0%	31 424 064	1 083 588
Kommunalförbund	165	1	0,6%	27 917	27 917
Landsting	20	1	5,0%	5 226 199	5 226 199
Dödsbon	32 580	39	0,1%	274 943	7 050
Utländska juridiska personer	34 702	293	0,8%	3 806 619 223	12 991 874
Övriga	804	0	0,0%	0	0
<b>Summa</b>	<b>1 392 388</b>	<b>10 453</b>	<b>0,8%</b>	<b>10 240 599 408</b>	<b>979 680</b>

Källa: MONA.

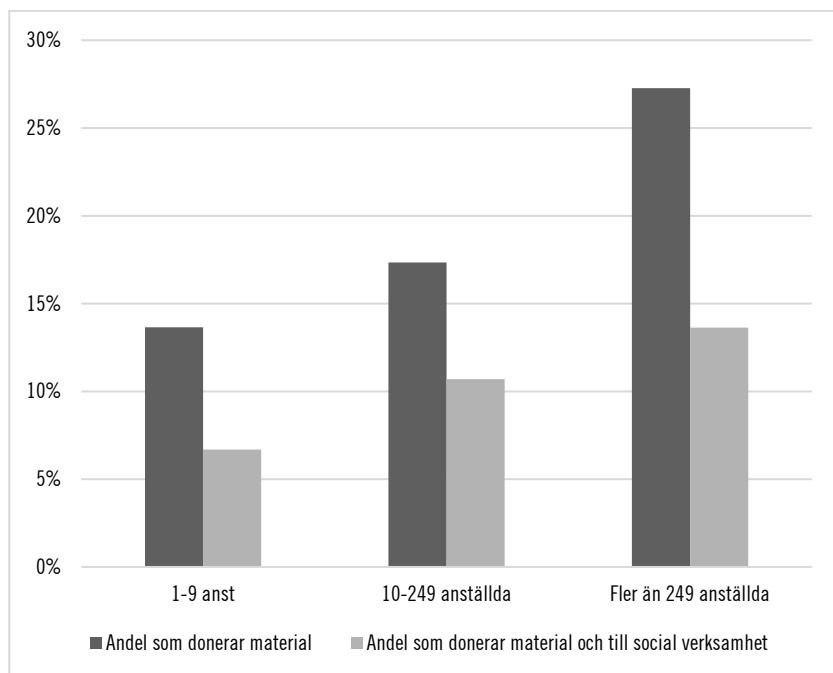
## 10.5.2 Generellt om enkätundersökningarna

Det är mycket svårt att med hjälp av frågor till företagen ta reda på hur vanliga de olika typfallen är. Dels för att företagen har skäl att inte uppge att de donerar varor de inte tar upp till beskattning, dels för att de kan ha skäl att överdriva, alternativt ha en felaktig uppfattning om de hinder skattesystemet innebär. Däremot bör det kunna vara möjligt att säga något om hur många som donerar varor genom att fråga företagen.

För att kartlägga hur vanligt det är att företag donerar varor använder sig utredningen av två enkätundersökningar samt de intervjuer utredningen genomfört med företag. Den första enkätundersökningen består av ett antal frågor om donationer som Svenskt Näringsliv ställde i april 2024 till sin företagarpanel.

### 10.5.3 Svenskt Näringslivs enkät

I enkätundersökningen till Svenskt Näringslivs företagarpanel fanns frågor om de donerade material och om de donerade till social hjälpverksamhet. Företagen i Svenskt Näringslivs panel är verksamma i många olika sektorer och i hela Sverige. Svaren presenteras i figur 10.1.

**Figur 10.1** Donationer av material bland ett urval av Svenskt Näringslivs medlemsföretag

Källa: Svenskt Näringsliv, egen bearbetning.

Bland företagen i panelen är donationer av material (det svarsalternativ som är mest likt varor) inte en försumbar företeelse och något som verkar öka med storleken på företaget, även om det är mycket få företag i den största kategorin. Ungefär hälften av företagen som donerar material donerar också till social hjälpverksamhet (alltså inte nödvändigtvis material till social verksamhet). Företagen som donerar material återfinns i många sektorer men de vanligaste är SNI 46 *parti- och provisionshandel utom med motorfordon*, SNI 47 *detaljhandel utom med motorfordon och motorcyklar* samt SNI 43 *specialiserad bygg och anläggningsverksamhet*.

### 10.5.4 Utredningens enkätundersökning

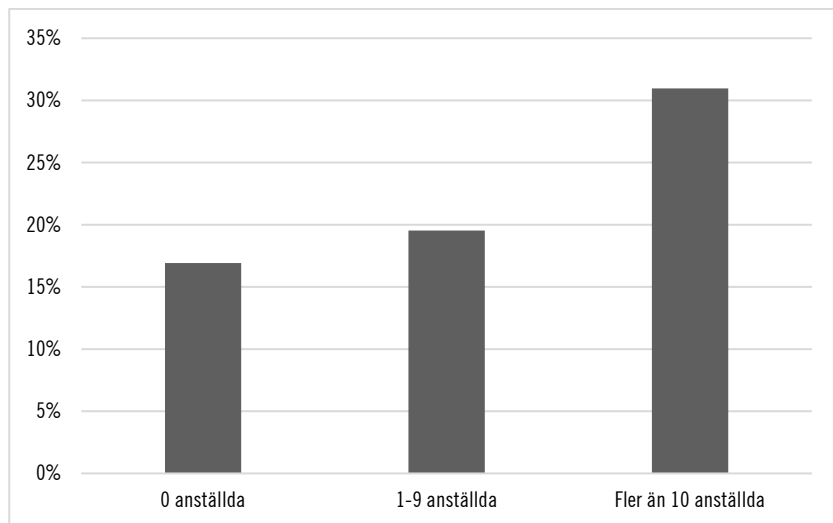
Inom ramen för utredningen genomfördes en enkätundersökning rörande företagens donationer. Till utredningens enkät gjorde SCB ett urval bland företag aktiva inom SNI-koderna 41–43 *Byggverksamhet*, 45–47 *Handel; reparation av motorfordon och motorcyklar* samt 95 *Reparationer av datorer, hushållsartiklar och personliga artiklar* med en omsättning på mellan 600 000 kronor och en miljard kronor. Företag som använder sig av vinstmarginalbeskattning exkluderades. Motiven till att enkäten skickades till dessa branscher var att just dessa branscher förekommit i samtal med branschföreträdare samt att dessa branscher i Svenskt Näringslivs enkät uppgav att de donerar material. Enkäten innehåller också frågor om företagets försäljning av begagnade varor vilket är det huvudsakliga skälet till att företagen i SNI 95 är med; de bedöms handla med begagnade varor i förhållandevis stor utsträckning. Enkäten skickades till 3 000 företag, av dessa besvarade 1 250 företag enkäten.

Av de 1 250 företagen uppger 258 att de under föregående år donerade varor, dvs. ungefär 20 procent av företagen. Av dessa företag deklarerade två företag uttag under motsvarande år. Det är emellertid inte möjligt att i deklARATIONERNA se om uttagen avsåg donationerna eller om de avsåg andra uttag. Av de 992 företag som inte svarade att de donerade varor gjorde tre företag ett uttag. Eftersom det är mycket få företag som redovisar uttag är det svårt att dra några slutsatser kring hur stor del av uttagen som är hänförliga till donationer men om tillgängliga data är representativ skulle det innebära att ungefär hälften av uttagen hos företagen som donerar är hänförliga till donationer.

#### Större företag är mer donationsbenägna

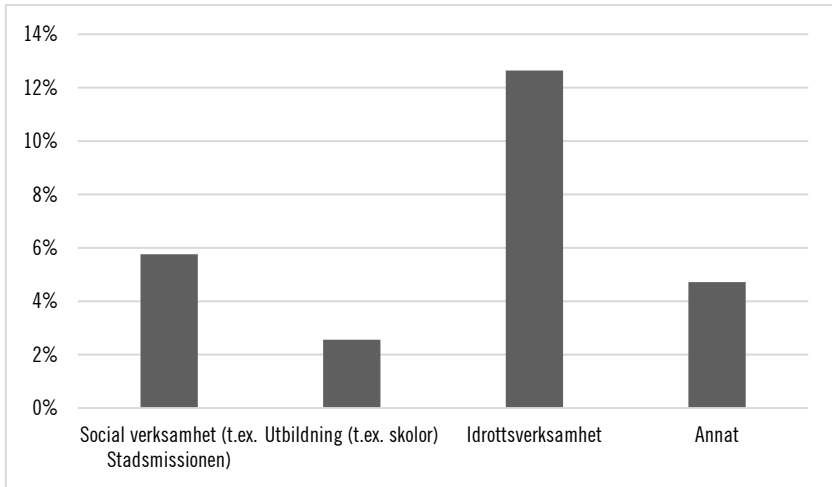
I figur 10.2 presenteras hur stor andel av företagen som donerat varor under föregående år fördelat på storlek. I likhet med Svenskt Näringslivs undersökning ökar andelen företag som donerat varor med storleken på företagen.

**Figur 10.2** Andel företag som uppger att de donerat varor under föregående år efter storlek



### **Idrottsverksamhet är vanligaste mottagaren**

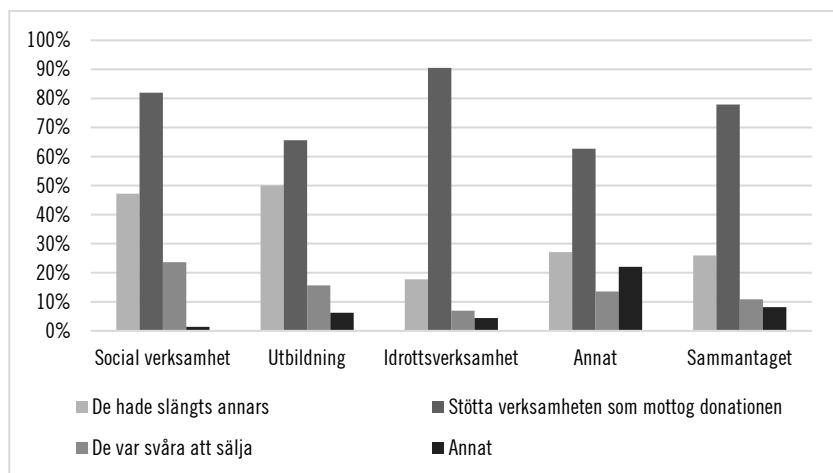
När det kommer till vilka mottagarna av donationerna är presenteras dessa i figur 10.3. Ur figuren går det att utläsa att den vanligaste verksamheten att donera till är idrottsverksamhet följt av social och annan verksamhet. Donationerna till social verksamhet och idrottsverksamhet följer samma mönster i förhållande till storlek, dvs. andel företag som donerat till dessa verksamheter ökar med storleken på företagen. Andelen företag som donerar till utbildning och annat är däremot oberoende av storleken på företagen.

**Figur 10.3** Andel av företagen som donerat till olika verksamheter

Vad gäller motiven till att företagen donerade varor presenteras dessa i figur 10.4. Det vanligaste motivet är en vilja att stötta verksamheten följt av att varan annars skulle slängts. Det är förhållandevis liten skillnad mellan de olika kategorierna. Den huvudsakliga skillnaden mellan kategorierna är i första hand de mellan idrottsverksamhet å ena sidan och social verksamhet och utbildning å andra sidan. Skillnaden består i huvudsak av andelen företag som svarat att varan annars skulle ha slängts.



Figur 10.4 Motiv till att donera varor



### 10.5.5 Fördelning av företagen enligt typfallen

Vad säger informationen från enkäterna om hur företagen fördelar sig på de olika typfallen som introducerades i avsnitt 10.3? Det första som är viktigt att notera är att företagen som besvarat enkäterna inte nödvändigtvis är representativa för företagskollektivet. Med det sagt uppvisar resultaten från den enkät som gjorts inom ramen för utredningen stora likheter med resultaten från den enkät som genomförts av Svenskt Näringsliv. Indelningen nedan behandlar därmed resultaten som om de i stora drag speglar företagens agerande utan att anta att svaren är representativa.

De första fyra typfallen utgörs av företag som av olika anledningar inte donerar varor. De allra flesta företagen placerar sig i dessa kategorier, ungefär 80 procent. Det går inte att enkelt avgöra vilka typfall dessa företag fördelar sig på. I Svenskt Näringslivs enkät ställdes frågor om hur företagen skulle svara på ett skatteincitament kring donationer. Ungefär 25 procent av företagen svarar att de inte donerar i dag och att ett skatteincitament antingen inte skulle påverka deras donationsbenägenhet eller att de inte vet hur det skulle påverka den. Om detta är en indikation på en sammantagen generell donationsbenägenhet och donationsmöjlighet så skulle det kunna vara en indikation på att ungefär en fjärdedel av företagen placerar sig i typfall 1A – *Företag som inte är intresserade av att donera varor*

och 1B – *Företag som vill donera varor men som inte gör det av andra skäl än skatteskäl*. Det skulle innebära att 55 procent av företagen fördelar sig på de övriga två typfallen, de som vill donera men inte gör det av skatteskäl. Notera dock att ett jakande svar på frågan om ett skatteincitament skulle påverka donationsbenägenhet inte nödvändigtvis omsätts i en faktiskt ökade donationsbenägenhet.

Företagen i Svenskt Näringslivs enkät är emellertid större än genomsnittsföretaget och i synnerhet medianföretaget. De förväntas därmed ha bättre kunskap om skattereglerna än företagen i allmänhet. I intervjuer med företag har det framkommit att det finns företag, även stora företag, som inte känner till att de ska uttagsbeskattas vid donationer. Mot bakgrund av det bedömer utredningen att det huvudsakliga motivet till att företagen inte donerar inte är att de upplever skattemässiga hinder för att donera utan att de inte vill eller att det saknas en mottagare.

Mot bakgrund av föregående stycken bedömer utredningen att förhållandet mellan typfall 1A och 1B å ena sidan och typfall 2A och 2B – *företag som avstår från att donera av mervärdesskatteskäl*, å andra sidan snarast är det omvända – dvs. det är fler företag som inte donerar varor av andra skäl än av mervärdesskatteskäl. Detta eftersom olika praktiska begränsningar bedöms vara mer betydande än begränsningar till följd av mervärdesskatteregler.

De 20 procent av företagen som donerar varor fördelar sig då på de övriga fyra typfallen. En mycket låg andel av alla företag som uppger att de donerar varor redovisar ett uttag, under 1 procent. Det är heller inte möjligt att ur deklARATIONERNA utläsa om uttagen avsåg donationer eller något annat uttag. En tolkning vore att alla uttag avsåg donationerna. Det skulle innebära att mindre än en procent av företagen placerar sig typfall 3A – *Företag som donerar varor och blir uttagsbeskattade*. Däremot bedöms såväl kunskapen om regelverken som storleken på donationerna öka med storleken på företaget. Det innebär att andelen av donationsvolymen som tas upp till beskattning bedöms vara högre än andelen företag som tar upp sina donationer till beskattning.

Av de svarande i den enkät som utfördes inom ramen för utredningen uppger en fjärdedel att en anledning till att varorna donerades var att de annars skulle ha slängts. Om dessa varor antas sakna värde innebär det att 5 procent av företagen placerar sig i typfall 3B – *Företag som endast donerar varor de inte uttagsbeskattas för*. Med dagens

tolkning av regelverket är det emellertid osäkert om Skatteverket faktiskt bedömer att varorna saknar värde. Det innebär att övriga 14–15 procent av företagen fördelar sig på typfall 4A – *företag som donerar varor men inte redovisar uttag eftersom de felaktigt tror att de inte ska det* och 4B – *Företag som donerar varor men inte redovisar uttag trots att de vet att de är skyldiga att göra det*. Givet att kunskapen om reglerna bedöms vara låg bedöms typfall 4A vara vanligare än 4B. Det kan också vara så att många företag donerar varor av mindre värde, och därmed inte ska uttagsbeskattas utan i stället tillhör typfall 3B. Fördelningen av företagen summeras i tabell 10.3.

**Tabell 10.3 Grov fördelning av företag efter typfall**

Typfall	Karakteristika	Uppskattad andel av företagen
1A	Företag som inte är intresserade av att donera varor	Mer än 55 %
1B	Företag som vill donera varor men som inte gör det av andra skäl än skatteskal	
2A	Företag som vill donera varor men avstår eftersom de då behöver betala mervärdesskatt	Mindre än 25 %
2B	Företag som vill donera men avstår för att värdet av varorna är osäkert	
3A	Företag som donerar varor och blir uttagsbeskattade	Mindre än 1 %
3B	Företag som endast donerar varor som de inte uttagsbeskattas för	5 %
4A	Företag som donerar varor men inte redovisar uttag eftersom de felaktigt tror att de inte ska det	14 %
4B	Företag som donerar varor men inte redovisar uttag trots att de vet att de är skyldiga att göra det	

## 10.6 Sammanfattning

Baserat på den information i form av enkätsvar som varit tillgänglig för utredningen förefaller det vara förhållandevis vanligt att företag donerar varor till olika typer av välgörande ändamål. Det verkar också finnas fall där företag avstår från att donera eftersom de är osäkra på vilka mervärdesskattekonsekvenser donationerna kan ge upphov till. Däremot verkar det vara mycket ovanligt att företag tar upp eventuella uttag till beskattning. En del av förklaringen är sannolikt att företagen bedömer värdet av uttagen till noll varför heller inte beskattning ska ske. En stor del av uttagen bedöms emellertid vara sådana som ska beskattas men som inte gör det. En annan förklaring bedöms vara att kunskapen om regelverket är låg.

# 11 Beskattning vid uttag av varor

## 11.1 Inledning

När en beskattningsbar person donerar varor till en hjälporganisation eller liknande aktualiseras reglerna om uttagsbeskattning.

För att en donation ska uttagsbeskattas måste det i ett första steg konstateras att donationen utgör ett uttag av varor som ska likställas med en leverans mot ersättning och att de varor som tas ut ur rörelsen inte är undantagna från skatteplikt. För att uttaget ska vara likställas med en leverans av varor mot ersättning krävs att den beskattningsbara personen fått avdrag för ingående skatt vid inköpet av varorna. I ett andra steg ska de uttagna varorna värderas, dvs. ett beskattningsunderlag ska beräknas. Därefter beskattas underlaget utifrån den skattesats som gäller för varorna.

I detta kapitel redogörs för syftet med reglerna om uttagsbeskattning. Förutom en redogörelse av de regler som finns i mervärdesskattelagen och i EU:s mervärdesskattedirektiv görs även en genomgång av rättspraxis.

## 11.2 Syftet med reglerna om uttagsbeskattning

Av artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet framgår att bl.a. leverans av varor mot ersättning som görs inom ett lands territorium av en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap är föremål för mervärdesskatt. Motsvarande bestämmelse finns i 3 kap. 1 § ML.

När en vara tas ut ur en rörelse utan att ersättning lämnas kan reglerna om uttagsbeskattning bli aktuella. Reglerna innebär att uttaget likställs med en leverans av varor mot ersättning (artikel 16 i mervärdesskattedirektivet, som motsvaras av 5 kap. 8 § ML).

Av rättspraxis från EU-domstolen framgår att syftet bakom reglerna om uttagsbeskattning bl.a. är att utjämna den skattemässiga

bördan mellan beskattningsbara personer och icke beskattningsbara personer. Utan uttagsbeskattning skulle nämligen en beskattningsbar person kunna göra ett inköp till sin rörelse, göra avdrag för ingående skatt, och sedan ta ut varan ur rörelsen utan några skattekonsekvenser. För att undvika detta likställs en beskattningsbar person med en konsument vid ett uttag (Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203 punkt 21, Bakcsi, C-415/98, EU:C:2001:136 punkt 42 och Fischer och Brandenstein, C-322/99 och C-323/99, EU:C:2001:280 punkterna 56 och 57). Uttagsbeskattning syftar alltså till att säkerställa en jämlik behandling av, å ena sidan, den beskattningsbara person som tar ut en vara från verksamheten och, å andra sidan, den slutkonsument som förvärvar samma slags vara. Av den anledningen likställs ett sådant uttag med leverans av vara mot ersättning (Finanzamt X mot Y KG, C-207/23, EU:C:2024:352 punkterna 37 och 38).

Uttagsbeskattning förutsätter att avdrag för ingående skatt har gjorts. Skulle mervärdesskatten inte ha varit avdragsgill skulle en beskattning av uttaget leda till dubbelbeskattning, dvs. först skulle den beskattningsbara personen få bära kostnaden för den mervärdesskatt som belastar varan vid inköpet och sedan få betala mervärdesskatt vid uttaget. Detta skulle strida mot neutralitetsprincipen eftersom mervärdesskatten då skulle belasta den beskattningsbara personen (Bakcsi, C-415/98, EU:C:2001:136 punkt 46, Fischer och Brandenstein, C-322/99 och C-323/99, EU:C:2001:280 punkt 76), se vidare kapitel 3.

Genom att uttaget beskattas neutraliseras avdraget för ingående skatt. Grunden för avdragsrätten är att inköpta varor ska användas för den beskattningsbara personens beskattningsbara transaktioner. Ett uttag av varor ur den beskattningsbara personens rörelse innebär att varorna använts för något annat än den beskattningsbara personens beskattningsbara transaktioner, t.ex. överlåtelse utan ersättning till en hjälporganisation. Genom att beskatta uttaget, här donationen, tas medgivet avdrag för ingående skatt tillbaka.

## 11.3 Uttag av varor

### 11.3.1 När sker ett uttag av varor?

Enligt mervärdesskattedirektivet sker ett uttag av varor när en beskattningsbar person tar ut en vara ur sin rörelse för sitt eget eller för personalens privata bruk, för överlåtelse av varan utan ersättning eller annars för användning för annat ändamål än den egna rörelsen (artikel 16 första stycket i mervärdesskattedirektivet, som motsvaras av 5 kap. 9 § första stycket ML).

### 11.3.2 Uttaget ska likställas med leverans mot ersättning

Av artikel 16 i mervärdesskattedirektivet framgår att ett uttag av en vara, under vissa förutsättningar, ska likställas med en leverans mot ersättning. Det följer därför av ordalydelsen att uttagsbeskattning endast aktualiseras när någon ersättning inte har lämnats.

EU-domstolen har slagit fast att nationella regler som anger att ett uttag ska beskattas när ersättning har lämnats inte är förenliga med mervärdesskattedirektivet. Detta gäller även om ersättningen understiger självkostnadspriset för den tillhandahållna varan (Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47). Uttagsbeskattning blir alltså endast aktuellt vid helt vederlagsfria transaktioner.

I stället kommer andra regler i fråga när ersättning lämnats men där ersättningen understiger marknadsvärdet. Vid en sådan transaktion ska beskattningsunderlaget under vissa förutsättningar omvärderas (8 kap. 17–19 §§ ML, som motsvaras av artikel 80 i mervärdesskattedirektivet, Werner Skripalle mot Finanzamt, C-63/96, EU:C:1997:263).

### 11.3.3 Mervärdesskatten ska ha medfört avdragsrätt

För att ett uttag av en vara ska likställas med en leverans mot ersättning ska mervärdesskatten på varan i fråga, eller dess beståndsdelar, helt eller delvis ha medfört avdragsrätt (artikel 16 i mervärdesskattedirektivet, som motsvaras av 5 kap. 11 § första punkten ML). Detta eftersom syftet med uttagsbeskattning är att korrigera ett tidigare gjort avdrag, se vidare avsnitt 11.2. Bestämmelserna om uttag av varor gäller därför i princip endast om den ingående skatten

vid förvärvet av varan eller dess beståndsdelar har varit avdragsgill för den beskattningsbara personen.

Med beståndsdel avses konkreta och materiella ting som har tillförts varan. Beståndsdelens är inte självständig och kan inte tas loss från den huvudvara som den tillförts (Fischer och Brandenstein, C-322/99 och C-323/99, EU:C:2001:280).

#### **11.3.4 Uttag som inte ska likställas med leverans mot ersättning**

Det finns två situationer i mervärdesskattedirektivet som i och för sig är uttag eftersom de utgör en överlåtelse utan ersättning, men som inte likställs med leverans mot ersättning, nämligen gåvor av ringa värde och varuprover (artikel 16 andra stycket i mervärdesskattedirektivet). Någon uttagsbeskattning ska därför inte ske i dessa fall. En förutsättning för att undantagen ska bli aktuella är dock att överlåtelsen av varan sker inom ramen för den beskattningsbara personens rörelse. Om en gåva ges i syfte att öka försäljningen i verksamheten anses överlåtelsen ha skett inom ramen för den beskattningsbara personens rörelse (Kuwait C-48/97, EU:C:1999:203, punkt 19).

EU-domstolen har uttalat att artikel 16 första stycket i mervärdesskattedirektivet syftar till att undvika situationer där det slutliga nyttjandet inte beskattas. Undantaget i andra stycket som gäller gåva av ringa värde och varuprover ska därför tolkas restriktivt, annars skulle nämligen inte syftet med första stycket uppnås (EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, punkt 19). EU-domstolen har uttalat att beskattningen av uttag av varor därför inte kan omfattas av något annat undantag än det som avser gåvor av ringa värde och varuprov i enlighet med artikel 16 andra stycket i mervärdesskattedirektivet (Finanzamt X mot Y KG, C-207/23, EU:C:2024:352, punkt 42). Undantagen i bestämmelsen är alltså uttömmande.

Artikel 16 andra stycket i mervärdesskattedirektivet har genomförts i 5 kap. 9 § ML. I den svenska bestämmelsen anges ”gåvor av mindre värde”, i stället för mervärdesskattedirektivets ”gåvor av ringa värde”.



## Gåvor av ringa värde

EU-domstolen har i rättspraxis konstaterat att vid tolkningen av begreppet ”ringa värde” har medlemsstaterna ett visst utrymme för skönsmässig bedömning (EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, punkt 42). Målet handlade om EMI, som är ett bolag verksamt inom produktion och försäljning av inspelad musik samt musikutgivning. Inom ramen för bolagets marknadsföringsstrategi delade bolaget ut gratisexemplar av musikinspelningar till personer som sedan gjorde en bedömning av den kommersiella kvaliteten vilket påverkade omfattningen av artistens exponering. EU-domstolen fastslog att en beloppsgräns på 50 GBP, för gåvor till en och samma person under en tolv månadersperiod ligger inom utrymmet för medlemsstaternas skönsmässiga bedömning av ringa värde (punkt 45).

I rättsfallet uttalade EU-domstolen också att nationella regler som anger att gåvor ska behandlas som bortgivna till en och samma person, nämligen till den gemensamma arbetsgivaren, när en beskattningsbar person har gett gåvor till olika personer som är anställda av arbetsgivaren, inte är förenliga med mervärdesskattedirektivet. Om en gåva är av ringa värde beror alltså på vem som i givarens ögon utgör den slutgiltiga mottagaren. Vid den bedömningen spelade det ingen roll att mottagarna hade en gemensam arbetsgivare (punkt 49).

När det gäller den svenska bestämmelsen om gåvor av mindre värde anges i förarbetena att ledning bör kunna hämtas från vad som gäller inkomstskatterättsligt för avdragsrätt vid representation och liknande (prop. 2007/08:25 s. 248). Av Skatteverkets allmänna råd framgår att avdrag för reklamgåvor medges med skäligt belopp, dock högst 300 kronor alternativt 300 kronor plus mervärdesskatt per person (Skatteverket 2017).

## 11.4 Skattepliktig transaktion

Ett uttag av varor ska alltså under vissa villkor likställas med en leverans av varor mot ersättning. En leverans av varor mot ersättning är föremål för mervärdesskatt (artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet). Uttagsbeskattnng förutsätter dock att det som tas ut ur verksamheten inte är undantaget från skatteplikt.

I 10 kap. 2 § ML anges bl.a. att leveranser av varor är skattepliktiga om inte annat följer av andra bestämmelser i det kapitlet. I mer-

värdesskattedirektivet anges till stor del vilka transaktioner som är undantagna från skatteplikt. I 10 kap. ML finns undantag från skatteplikt bl.a. inom området för sjukvård och tandvård, kulturområdet, massmedieområdet och fastighetsområdet. Det finns också möjlighet för medlemsstaterna att ha s.k. kvalificerade undantag där leverans av en vara eller tjänst undantas skatteplikt samtidigt som den beskattningsbara personen får avdrag för den ingående skatten, se vidare avsnitt 11.6.

## 11.5 Beskattningsunderlag och beskattningstidpunkt

I artikel 74 i mervärdesskattedirektivet anges hur beskattningsunderlaget ska bestämmas vid uttag av varor. Där anges att beskattningsunderlaget ska utgöras av varornas eller liknande varors inköpspris eller, i avsaknad av ett inköpspris, självkostnadspris, bestämda vid den tidpunkt då transaktionerna äger rum. Motsvarande bestämmelse finns i 8 kap. 5 § ML. Det är alltså vid tidpunkten för uttaget som värderingen ska göras och som beskattningsunderlaget ska bestämmas (Finanzamt X mot Y KG, C-207/23, C:2024:352, punkt 50).

### 11.5.1 Bestämmelsen om beskattningsunderlag i mervärdesskattedirektivet

#### Varornas inköpspris vid uttagstillfället

Artikel 74 i mervärdesskattedirektivet anger bl.a. att beskattningsunderlaget ska utgöras av varornas inköpspris vid uttagstillfället.

I två förenade mål hade bilar köpts in till den ekonomiska verksamheten från privatpersoner (Fischer och Brandenstein, C-322/99 och C-323/99, EU:C:2001:280). Någon ingående skatt hade därför inte kunnat dras av. Efter inköpet hade kostnader hänförliga till bilarna uppstått. Den mervärdesskatt som ingick i kostnaderna hade dragits av. En del av kostnaderna avsåg s.k. ”beståndsdelar” som hade bidragit till en värdeökning på bilarna. Bilarna hade därefter tagits ur rörelsen för privat bruk.

EU-domstolen konstaterade att det skulle strida mot neutralitetsprincipen att beskatta ett uttag baserat på bilens inköpspris vid uttagstillfället eftersom något avdrag för ingående skatt inte hade gjorts

vid inköpet. Däremot skulle uttagsbeskattning ske baserat på de värdehöjande beståndsdelar där avdrag för ingående skatt hade gjorts och där värdet inte hade konsumerats fullt ut vid uttagstillfället (punkt 78). EU-domstolen menade att ordalydelsen i artikel 74 i mervärdesskattedirektivet innebar att med varans inköpspris vid uttagstillfället avsågs varans restvärde (punkt 80).

I ett annat mål hade en beskattningsbar person behållit varor efter att den ekonomiska verksamheten hade upphört (Marinov, C-142/12, EU:C:2013:292). I målet ställdes frågan om tiden mellan inköpet av varorna och verksamhetens upphörande var av betydelse vid fastställandet av beskattningsunderlaget. I samband med detta ställdes även frågan vilken betydelse eventuella värdeminskningar på varorna har. Den nationella skattemyndigheten hade som beskattningsunderlag tillämpat marknadsvärdet på varorna i fråga.

EU-domstolen fastställde att marknadsvärdet inte skulle tillämpas vid värderingen av de uttagna varorna (punkt 30). Vidare hänvisade domstolen till vad som uttalats i de förenade målen Fischer och Brandenstein och tydliggjorde att med varans inköpspris vid uttagstillfället ska förstås varans restvärde vid uttagstillfället (punkt 32). Hänsyn ska alltså tas till varans värdeutveckling mellan förvärvet av varan och uttagstillfället (punkt 33).

### Liknande varors inköpspris vid uttagstillfället

I artikel 74 i mervärdesskattedirektivet anges bl.a. att beskattningsunderlaget ska utgöras av varornas, eller liknande varors inköpspris, vid uttagstillfället. EU-domstolen har uttalat att det med hjälp av kriteriet ”liknande varors inköpspris” går att fastställa beskattningsunderlaget för varor som inte har köpts in av den beskattningsbara personen (Property Development Company, C-16/14, EU:C:2015:265, punkt 36). Ett sådant exempel är när den beskattningsbara personen har tillverkat varan i sin verksamhet. EU-domstolen har uttalat att i sådana situationer ska hänsyn tas till priset på marknaden för liknande varor vid uttagstillfället eftersom det anses motsvara värdet av varan vid den tidpunkten (Gemeente Vlaardingen, mål C-299/11, EU:C:2012:698, punkt 30).

## Självkostnadspris vid uttagstillfället

Om det inte finns något inköpspris för varorna eller för liknande varor ska beskattningsunderlaget utgöras av självkostnadspriset. Ett sådant exempel är när den beskattningsbara personen är ensam om att tillverka varan.

I mål Finanzamt X mot Y KG (C-207/23, C:2024:352) drev en beskattningsbar person en anläggning som producerade biogas från biomassa. Den värme som genererades under detta förfarande användes delvis i personens produktionsprocess. Den största delen av den producerade värmen överläts dock vederlagsfritt till två andra näringsidkare för torkning av ved i containrar och uppvärmning av sparrisodlingar.

EU-domstolen ansåg att det rörde sig om en överlåtelse utan ersättning och därmed ett uttag enligt artikel 16 i mervärdesskattedirektivet. Eftersom det inte var möjligt att fastställa något inköpspris skulle självkostnadspriset användas (punkt 51). EU-domstolen uttalade att självkostnadspriset ska ligga så nära inköpspriset som möjligt. Självkostnadspriset ska därför inbegripa såväl direkta produktions- och tillverkningskostnader som indirekta kostnader, såsom finansieringskostnader, oavsett om dessa kostnader belastats med ingående skatt eller inte (punkt 58).

### 11.5.2 Mervärdesskattekommitténs riktlinje om donation av livsmedel

I september 2012 uttalade mervärdesskattekommittén i en gemensam riktlinje att donation av livsmedel ska likställas med leverans av varor mot ersättning i enlighet med artikel 16 första stycket i mervärdesskattedirektivet. Undantag från detta ska göras om donationen uppfyller kraven på att vara en gåva av ringa värde enligt andra stycket i samma bestämmelse.

När det gäller värderingen av donerade livsmedel konstaterar mervärdesskattekommittén att det följer av artikel 74 i mervärdesskattedirektivet att beräkningen av beskattningsunderlaget ska ske utifrån inköpspriset för varorna, justerat för skicket på varorna vid uttagstillfället (Mervärdesskattekommittén 2012).

### 11.5.3 Rättslig vägledning om donation av livsmedel

I sin rättsliga vägledning har Skatteverket förtydligat mervärdes-skattekonsekvenserna i det fall en beskattningsbar person, för att undvika svinn, vill donera livsmedel som inte längre går att sälja till t.ex. hjälporganisationer (Skatteverket 2025). Förtydligandet gäller livsmedel som fortfarande är tjänligt som föda, men där datumet är nära bäst före-datum eller sista förbrukningsdag. Skatteverket förtydligar att marknadsvärdet normalt sett är noll kronor i dessa fall eftersom alternativet vore att kassera varorna. Rättsligt sett föreligger ett uttag av varor men någon mervärdesskatt ska inte redovisas eftersom beskattningsunderlaget är noll kronor.

### 11.5.4 Utredningens analys

Som redogörs för i detta kapitel utgör en överlåtelse av varor utan ersättning ett uttag. En donation av varor ska alltså ses som ett uttag. Om villkoren för beskattning i övrigt är uppfyllda ska de uttagna varorna värderas. Mot bakgrund av rättspraxis gör utredningen följande analys av hur beskattningsunderlaget för ett uttag i form av en donation ska beräknas när varorna har förvärvats genom köp.

#### Det ursprungliga inköpspriset utgör taket för beskattningsunderlaget

Av rättspraxis från EU-domstolen framgår att syftet med reglerna om uttagsbeskattning bl.a. är att utjämna den skattemässiga bördan mellan beskattningsbara personer och icke beskattningsbara personer. Utan uttagsbeskattning skulle nämligen en beskattningsbar person kunna göra ett inköp till sin rörelse, göra avdrag för ingående skatt, och sedan ta ut varan ur rörelsen utan några skattekonsekvenser. För att undvika detta likställs en beskattningsbar person med en konsument vid ett uttag, se vidare avsnitt 11.2. Rättspraxis skulle kunna tolkas så att den beskattningsbara personen ska uttagsbeskattas för ett högre belopp än inköpspriset om varan ökat i värde efter inköpstillfället. EU-domstolen har i flera mål som rör uttagsbeskattning emellertid hänvisat till neutralitetsprincipen med innebörden att beskattningsbara personer ska hamna i en neutral position

gentemot mervärdesskattesystemet och inte belastas av mervärdesskatten, s.k. belastningsneutralitet, se vidare avsnitt 3.5.1.

Enligt rättspraxis syftar uttagsbeskattning till att korrigera det avdrag som den beskattningsbara personen har gjort. Genom att avdraget tas tillbaka likställs den beskattningsbara personen med en konsument vid tidpunkten för det ursprungliga inköpet. Det är dock rimligt att hänsyn tas till varans värdeutveckling om varan minskat i värde, se avsnittet nedan. Beräkningen av beskattningsunderlaget bör därför utgå från det ursprungliga inköpspriset och en eventuell justering av detta om varan har minskat i värde vid uttagstillfället, se avsnittet nedan. Det innebär enligt utredningen att beskattningsunderlaget aldrig kan vara högre än det ursprungliga inköpspriset.

Om marknadsvärdet, dvs. den beskattningsbara personens försäljningspris av varan, skulle utgöra beskattningsunderlag vid uttag av varor skulle mervärdesskatten delvis belasta den beskattningsbara personen. Syftet med uttagsbeskattningen är främst är att ta tillbaka sådan mervärdesskatt som tidigare dragits av. Ett beskattningsunderlag som är högre än det ursprungliga inköpspriset skulle därför innebära att staten tog tillbaka mer mervärdesskatt än vad som dragits av och att den beskattningsbara personen blev beskattad för utebliven handelsvinst.

### **Med varans restvärde avses inköpspriset för samma vara i motsvarande skick**

I många fall kan det ursprungliga inköpspriset sammanfalla med inköpspriset vid uttagstillfället. Det kan exempelvis vara fallet om uttaget sker i nära anslutning till inköpet eller om varans värde är beständigt över tid. Den beskattningsbara personen kan därför i många fall utgå ifrån det ursprungliga inköpspriset.

Ibland kan det dock inträffa att varans värde har minskat. EU-domstolen har uttalat att det är varornas restvärde som ska utgöra beskattningsunderlag och att hänsyn ska tas till varans värdeutveckling men har inte angett vad som avses med restvärde.

Mervärdesskattekommittén har i sin riktlinje om livsmedelsdonationer angett att inköpspriset ska justeras med hänsyn till varornas skick vid donationstillfället, se avsnitt 11.5.2. Även EU-kommissionen har i sina uttalanden angett att det är varornas skick som är utgångspunkten vid fastställandet av beskattningsunderlaget

och i samband med detta hänvisat till mervärdesskattekommitténs riktlinje, se avsnitt 12.2.

Mot denna bakgrund bedömer utredningen att bestämmelsen om beskattningsunderlag innebär att varorna ska värderas till vad det skulle ha kostat för den beskattningsbara personen att vid uttagstillfället förvärva samma vara i motsvarande skick från en oberoende leverantör, dvs. inköpspriset för den aktuella varan justerat med varans värdeutveckling. Detta värde kan också sägas spegla ett slags återanskaffningsvärde (Sonnerby 2010). Som sagts ovan ska utgångspunkten och taket vid beräkningen av beskattningsunderlaget emellertid vara det ursprungliga inköpspriset.

## 11.6 Skattesats

Vid uttag av varor kan, i likhet med vad som gäller vid andra skattepliktiga transaktioner, skattesatsen variera mellan olika varor. Bestämmelser om skattesatser finns i avdelning VIII i mervärdesskatte-direktivet.

Mervärdesskattedirektivet ger medlemsstaterna möjlighet att i viss utsträckning själva besluta om vilken skattesats som ska tillämpas på en transaktion. Medlemsstaterna ska tillämpa en normalskattesats för mervärdesskatt som ska fastställas av varje medlemsstat som en viss procentsats av beskattningsunderlaget och som ska vara densamma för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster (artikel 96). Normalskattesatsen får inte vara lägre än 15 procent (artikel 97). Medlemsstaterna får dock tillämpa en eller två reducerade skattesatser på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster i de kategorier som anges i bilaga III (artikel 98.1).

I mervärdesskattelagen anges att skatt normalt tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget (9 kap. 1 och 2 §§ ML). I 9 kap. ML anges också att de reducerade skattesatserna om 6 respektive 12 procent ska tas ut på vissa varor.

Skattesatsdirektivet (rådets direktiv (EU) 2022/542 av den 5 april 2022 om ändring av direktiven 2006/112/EG och (EU) 2020/285 vad gäller mervärdesskattesatser) innebar ändringar i mervärdesskatte-direktivet som ger medlemsstaterna möjlighet att, utöver de två reducerade skattesatserna, tillämpa ytterligare en reducerad skattesats som understiger miniminivån på 5 procent och ett undantag

med rätt att göra avdrag för mervärdesskatt som betalats i det tidigare ledet, ett s.k. kvalificerat undantag. Denna reducerade skattesats får endast tillämpas på de varor eller tjänster som framgår av punkterna 1–6 samt 10 c i bilaga III (artikel 98.2). Nämnade punkter i bilagan omfattar bl.a. livsmedel, medicinsk utrustning och farmaceutiska produkter.

## 11.7 Inkomstskatterättsliga regler

Vid uttag av varor aktualiseras även inkomstskatterättsliga regler. I huvudsak anses ett uttag ha skett om den skattskyldige tillgodogör sig en tillgång för privat bruk eller för över den till en annan näringsverksamhet (22 kap. 2 § IL). Det anses också föreligga ett uttag om den skattskyldige överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat (22 kap. 3 § IL).

Av 61 kap. 2 § IL framgår vad som avses med marknadsvärde. Med marknadsvärde avses det pris som den skattskyldige skulle fått betala på orten om han själv skaffat sig motsvarande varor (61 kap. 2 § andra stycket IL). Av bestämmelsen framgår vidare att när det gäller tillgångar från den egna näringsverksamheten avses med marknadsvärde det pris som näringsidkaren skulle ha fått om tillgången bjudits ut på marknaden på villkor som med hänsyn till den skattskyldiges affärsmässiga situation framstår som naturliga (61 kap. 2 § tredje stycket IL).

I förarbetena ges också exempel på vad som kan avses med begreppet ”affärsmässigt motiverat”. Ett sådant exempel är när ett företag tar ut ett lägre pris för att upparbeta en ny affärsrelation (jfr prop. 1998/99:15 s. 166). I en sådan situation kan alltså uttagsbeskattning underlåtas. Praxis har dock intagit en restriktiv hållning när det gäller vad som menas med begreppet (jfr HFD 2014 ref. 31, RÅ 2010 ref. 63, RÅ 2004 ref. 94 och RÅ 2008 ref. 57).

Normalt sett är utgifter för gåvor inte avdragsgilla (9 kap. 2 § andra stycket IL). Avdrag medges emellertid för reklamgåvor (16 kap. 1 § IL). Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2010 ref. 33 uttalat att syftet med reklamgåvor vanligtvis är att göra produkter och varumärken kända. Om värdet på det bortgivna motsvarar reklamvärdet innebär det att det inte är någon gåva och avdragsförbudet inte är



tillämpligt. Avdragsramen för reklamgåvor är enligt Skatteverkets allmänna råd med ett skäligt belopp, dock högst 300 kronor alternativt 300 kronor plus mervärdesskatt (Skatteverket 2017).

De inkomstskatterättsliga reglerna innebär alltså att uttagsbeskattnng inte sker om uttaget bedöms vara affärsmässigt motiverat. Någon sådan motsvarighet finns inte i de mervärdeskatterättsliga reglerna. Om uttagsbeskattnng aktualiseras ska beskattnng ske till marknadsvärdet.

## 11.8 Sammanfattning

Uttagsbeskattnng kan bl.a. aktualiseras vid överlåtelse av varor utan ersättnng. Undantag gäller för gåvor av mindre värde och varuprover.

En förutsättnng för att uttagsbeskattnng ska ske är att transaktionen inte omfattas av något undantag från skatteplikt och att den ingående skatten har varit avdragsgill. Syftet med uttagsbeskattnng är att neutralisera ett avdrag för ingående skatt som tidigare medgetts. Utredningens bedömning är att det ursprungliga inköpspriset utgör taket för beskattnngsunderlaget.

Av rättspraxis framgår att beskattnngsunderlaget för varor som köpts in till verksamheten utgörs av varans restvärde vid uttagstillfället. Utredningen anser att med varans restvärde avses inköpspriset för samma vara i motsvarande skick. Om det däremot inte finns något inköpspris för varan, exempelvis på grund av att den beskattnngsbara personen har tillverkat den i sin verksamhet, ska beskattnngsunderlaget utgöras av liknande varors inköpris vid uttagstillfället. Om det saknas ett inköpspris för liknande varor, exempelvis för att den beskattnngsbara personen är ensam om att tillverka varan, ska självkostnadspriset utgöra beskattnngsunderlaget.



## 12 Utrymmet för mer förutsebara regler kring uttagsbeskattning

### 12.1 Inledning

I utredningens uppdrag ingår att ta ställning till om regelverket kring uttagsbeskattning kan utformas så att mervärdesskattekonsekvenserna vid gåvor av varor till hjälporganisationer och liknande blir mer förutsebara. För att kunna ta sådan ställning krävs en närmare analys av vilket utrymme mervärdesskattedirektivet ger för en mer förutsebar utformning av regelverket för uttagsbeskattning.

Kapitlet inleds med en kortare redogörelse för EU-kommissionens inställning gällande donation av varor. Därefter redogörs för ett urval av andra EU-länders regelverk för donationer. Utredningen analyserar sedan utrymmet i mervärdesskattedirektivet för att införa mer förutsebara bestämmelser om uttag av varor och beskattningsunderlag. Slutligen behandlas ändringar i mervärdesskattedirektivet till följd av skattesatsdirektivet och vilket utrymme dessa ger att öka förutsebarheten vid donationer.

### 12.2 EU-kommissionens inställning gällande donation av varor

#### 12.2.1 EU:s riktlinjer för livsmedelsdonationer

EU-kommissionen har i ett tillkännagivande om EU:s riktlinjer för livsmedelsdonationer (Europeiska kommissionen 2017) uttalat sig om vilka omständigheter som bör beaktas av medlemsstaterna vid fastställande av den mervärdesskatt som ska betalas. Sådana omständigheter är om livsmedel doneras nära antingen bäst före-datumet eller datumet för sista förbrukningsdag, eller om varorna inte är

lämpade för försäljning men kan konsumeras utan risk. I de fall där livsmedlen faktiskt inte har något värde skulle mervärdesskatten kunna vara noll. I samband med detta hänvisar EU-kommissionen till mervärdesskattekommitténs riktlinje, se avsnitt 11.5.2.

### 12.2.2 Frågor från EU-parlamentariker

Frågor har även ställts till EU-kommissionen av ledamöter från Europaparlamentet. EU-kommissionen har svarat att skatter inte bör hindra donationer av livsmedel till livsmedelsbanker och andra välgörenhetsorganisationer. Vidare rekommenderar EU-kommissionen att värdet på varorna, vid fastställandet av mervärdesskatt för donation av livsmedel, justeras i enlighet med omständigheterna och varornas skick vid tidpunkten för donationen (Europaparlamentet 2014).

Frågor har också ställts om regelverket på mervärdesskatteområdet skulle kunna ändras i syfte att göra det möjligt att donera osålda varor till välgörenhetsorganisationer utan att det leder till ökade kostnader för givaren. EU-kommissionen har i sina svar angett att företag kan donera varor men i så fall inte begära avdrag för ingående skatt på inköp hänförliga till de donerade varorna. Det skulle nämligen strida mot neutralitetsprincipen och även kunna leda till skatteundandragande. EU-kommissionen har hänvisat till att medlemsstaterna kan fastställa villkor för undantag från uttag av varor, vilka skulle kunna inkludera donationer till välgörenhetsorganisationer (Europaparlamentet 2019).

På fråga om åtgärder kring den omfattande kassering av returerade och osålda produkter samt möjligheten att donera dessa till välgörenhetsorganisationer har EU-kommissionen hänvisat till eko-designförordningen, som bl.a. förbjuder destruktions av osålda textilier och skor (Europaparlamentet 2023), se vidare avsnitt 4.3.2. EU-kommissionen har nyligen också uttalat att den ska överväga fler åtgärder för att hantera kasseringen av varor som är i gott skick och att detta kan inkludera förändringar i mervärdesskatte regler (Europaparlamentet 2024).

## 12.3 Internationell utblick

### 12.3.1 Allmänt

Det har i flera sammanhang framförts att reglerna i mervärdes-skattedirektivet är föråldrade och att en samsyn kring mervärdes-skattkonsekvenserna vid donation av varor borde ske – särskilt med hänsyn till ambitionerna i EU:s gröna giv, se vidare avsnitt 4.3. Trots att mervärdesskattedirektivet inte innehåller några särskilda regler om donationer har vissa länder i sina nationella mervärdes-skattelagstiftningar infört regler som antingen kan ses som undantag från direktivets bestämmelser om uttagsbeskattning eller som anpassningar av redan existerande bestämmelser. De flesta länder har dock inga uttryckliga lagregler. I flera länder har skattemyndigheterna i stället utfärdat föreskrifter på området (Gryziak 2022). I Sverige finns exempelvis Skatteverkets förtydligande om livs-medelsdonationer, se avsnitt 11.5.3.

Vissa länder, såsom Frankrike och Spanien, har även regler om donationer som innebär att donationer får dras av vid inkomstbeskattningen (Europeiska ekonomiska och sociala kommittén 2014). Österrike har utnyttjat den möjlighet som skattesatsdirektivet ger, att tillämpa ett kvalificerat undantag för donationer av livsmedel till vissa mottagare.

### 12.3.2 Undantag från beskattning vid uttag av varor

Som framgår av avsnittet ovan har alltså ett flertal EU-länder infört uttryckliga undantag från vad som anses utgöra skattepliktiga uttag av varor. Regelverken skiljer sig en aning från varandra. I Belgien kan sedan år 2020 såväl livsmedel som andra varor doneras utan mervärdesskattkonsekvenser. Varorna ska dock uppfylla vissa villkor för att donationen ska undantas från mervärdesskatt. Generellt gäller att varorna inte får vara säljbara. Dessutom ska donationen ske till vissa mottagare som bl.a. måste förbinda sig att inte använda varorna för kommersiella ändamål (Services Public Fédéral Finances u.å). Även Italien har ett liknande regelverk där mervärdesskatt inte behöver betalas för varor som bedöms vara osäljbara och som doneras till vissa mottagare. I Frankrike kan livsmedel doneras till vissa mottagare utan mervärdesskattkonsekvenser.

Polen har infört ett uttryckligt undantag från mervärdesskatt gällande livsmedel som doneras till vissa offentliga organisationer med välgörenhetssyfte. Även Portugal har en liknande lagstiftning för donation av varor (Gryziak 2022).

### 12.3.3 Gåvor av ringa värde

I Slovakien anses donationer av livsmedel omfattas av undantaget för gåvor av ringa värde, om värdet av donationen understiger ett visst belopp och mottagaren uppfyller vissa villkor. I Litauen definieras begreppet gåvor av ringa värde som gåvor kopplade till välgörenhet eller sponsring understigande 75 euro.

Även Grekland har ett liknande system där gåvor av ringa värde bl.a. omfattar varor som inte går att sälja. För att falla in under undantaget ska varorna ges till vissa mottagare såsom skolor, myndigheter m.fl. (Gryziak 2022).

### 12.3.4 Varornas värde vid beräkningen av beskattningsunderlaget

I Danmark, Nederländerna, Tyskland och Tjeckien finns inga speciella lagregler för donationer. I stället tillämpar skattemyndigheterna särskilda föreskrifter om hur beskattningsunderlaget ska beräknas. I Danmark kan övertaliga varor som annars skulle kasseras värderas till ett lägre värde. I Tyskland görs en bedömning av varornas värde vid donationstidpunkten och om varorna inte kan säljas presumeras att varorna har ett lågt värde eller inget värde alls (Gryziak 2022). I Sverige finns Skatteverkets förtydligande om livsmedelsdonationer som synes grunda sig på EU:s riktlinjer för livsmedelsdonationer, se avsnitt 11.5.3.

### 12.3.5 Kvalificerat undantag för donation av livsmedel

Österrike har tidigare haft särskilda föreskrifter rörande beräkningen av beskattningsunderlaget vid donationer (Gryziak 2022). Med hänvisning till skattesatsdirektivet gäller från och med den 1 januari 2025 en nollskattesats på donationer av livsmedel och

drycker, med undantag för alkoholhaltiga drycker, till vissa välgörenhetsorganisationer. Sådana donationer ger också rätt till avdrag för ingående skatt (Parlament Österreich 2024).

## 12.4 Utrymme i EU:s mervärdesskattedirektiv för en mer förutsebar utformning av regelverket kring uttagsbeskattning

### 12.4.1 Uttag av varor

**Bedömning:** Mervärdesskattedirektivet ger inte utrymme för ytterligare undantag från vilka uttag som ska likställas med leverans av varor mot ersättning, utöver undantagen för gåvor av ringa värde och varuprov.

### Skälen för utredningens bedömning

Artikel 16 första stycket i mervärdesskattedirektivet anger när ett uttag av varor ska likställas med en leverans av varor mot ersättning och därmed vara föremål för mervärdesskatt. Ett uttag anses föreligga om en beskattningsbar person tar ut en vara ur sin rörelse för sitt eget eller personalens privata bruk, för överlåtelse utan ersättning eller i övrigt vid användning för rörelsefrämmande ändamål. När en beskattningsbar person donerar varor från sin verksamhet utgör detta en överlåtelse utan ersättning. Bestämmelsen om uttag av varor blir alltså tillämplig vid donation av varor. Om den ingående skatten på de donerade varorna har medfört avdragsrätt ska donationen likställas med en leverans mot ersättning och beskattas.

I andra stycket i artikel 16 finns emellertid två undantag, nämligen undantagen för gåvor av ringa värde och varuprov som ges inom ramen för den beskattningsbara personens rörelse. Om villkoren för gåvor av ringa värde eller varuprover är uppfyllda ska uttaget alltså inte likställas med en leverans mot ersättning och inte heller beskattas.

Som redogörs för i avsnitt 12.3 har vissa länder uttryckligen undantagit vissa donationer från uttagsbeskattning. EU-domstolen har dock uttalat att en medlemsstat inte ensidigt får besluta om

nationella undantag från direktivets tillämpningsområde, se vidare avsnitt 3.4. När det gäller artikel 16 i mervärdesskattedirektivet har EU-domstolen slagit fast att beskattningen vid uttag av varor inte kan omfattas av något annat undantag än det som avser gåvor av ringa värde och varuprov, se vidare avsnitt 11.3.4. Undantagen är alltså uttömmande.

Mot denna bakgrund bedömer utredningen att mervärdesskattedirektivet inte ger utrymme för ytterligare undantag från beskattning vid uttag av varor utöver undantagen för gåvor av ringa värde och varuprover. Att öka förutsebarheten genom att införa ett särskilt undantag för donationer bedöms därför inte vara förenligt med mervärdesskattedirektivet.

Nästa fråga blir därför om det finns utrymme att inom ramen för undantaget för gåvor av ringa värde göra mervärdesskattekonsekvenserna vid donation av varor mer förutsebara. Av avsnitt 12.3 framgår att vissa länder använt undantaget för gåvor av ringa värde för att reglera vissa typer av donationer.

Som förutsättning vid undantaget för gåvor av ringa värde gäller att överlåtelsen av varan ska ske inom ramen för den beskattningsbara personens rörelse. Mervärdesskattedirektivets krav på att överlåtelsen ska ske inom ramen för den beskattningsbara personens rörelse kommer även till uttryck i 5 kap. 9 § andra stycket ML. Om en gåva ges i syfte att öka försäljningen i verksamheten har EU-domstolen bedömt att överlåtelsen skett inom ramen för den beskattningsbara personens rörelse, se avsnitt 11.3.4.

Vidare har EU-domstolen uttalat att bedömningen av om en gåva är av ringa värde beror på vem som i givarens ögon utgör den slutgiltiga mottagaren. I det aktuella målet hade utdelning av gåvan skett direkt till personer som var anställda av samma arbetsgivare. EU-domstolen ansåg att nationella regler som anger att gåvor ska behandlas som bortgivna till en och samma person, nämligen till den gemensamma arbetsgivaren, när en beskattningsbar person har gett gåvor till olika personer som är anställda hos arbetsgivaren inte var förenliga med mervärdesskattedirektivet, se vidare avsnitt 11.3.4. Varan hade alltså delats ut direkt till den slutgiltiga mottagaren. Det spelade ingen roll att mottagarna var anställda hos samma arbetsgivare.

Enligt utredningen innebär detta att beloppsgränsen för gåvor av ringa värde ska beräknas utifrån den som mottagit gåvan i första hand eller om man så vill den primära gåvomottagaren. Gåvor som



ges till en mellanhand för att i sin tur delas ut till den som givaren anser är den slutgiltiga mottagaren kan därför inte ses som gåvor av ringa värde, såvida inte gåvornas totala värde understiger beloppsgränsen. Det innebär till exempel att en donation av en container med kläder till en hjälporganisation är en gåva och inte lika många gåvor som klädesplagg.

Utredningen konstaterar att utrymmet för medlemsstaterna att med stöd av undantaget för gåvor av ringa värde undanta donationer från uttagsbeskattning är litet. Det lilla utrymme som finns har Sverige redan utnyttjat genom bestämmelsen i 5 kap. 9 § andra stycket ML. Donationer som uppfyller direktivets villkor för undantag för gåvor av ringa värde är alltså redan i dag undantagna från skatteplikt. Något utrymme i mervärdesskattedirektivet för att gå längre finns inte, inte minst mot bakgrund av att EU-domstolen uttalat att undantaget för gåvor av ringa värde ska tolkas restriktivt, se vidare avsnitt 11.3.4.

Sammanfattningsvis anser utredningen att mervärdesskattedirektivets bestämmelser om uttag inte ger utrymme för några andra undantag än de som redan i dag följer av 5 kap. 9 § andra stycket ML, nämligen undantagen för gåvor av mindre värde och varuprover som ges inom ramen för den beskattningsbara personens rörelse.

### 12.4.2 Beskattningsunderlaget

**Bedömning:** En annan utformning av bestämmelsen om beskattningsunderlag skulle inte bidra till ökad förutsebarhet.

### Skälen för utredningens bedömning

Som redogjorts för i avsnitt 12.3 har vissa länder regler kring hur värdet på varorna som doneras ska beräknas när beskattningsunderlaget ska bestämmas. Skatteverket har i sin rättsliga vägledning uttalat hur beskattningsunderlaget ska bestämmas vid donation av livsmedel. Det finns därför skäl att utreda om ökad förutsebarhet kan uppnås genom en annan utformning av bestämmelsen om beskattningsunderlag.

Av artikel 74 i mervärdesskattedirektivet följer att beskattningsunderlaget är lika med varornas eller liknande varors inköpspris vid uttagstillfället. Om det inte finns något inköpspris är företagets självkostnadspris beskattningsunderlag. Motsvarande bestämmelse i mervärdesskattelagen (8 kap. 5 § ML) överensstämmer med bestämmelsen i mervärdesskattedirektivet.

I fall där det ursprungliga inköpspriset sammanfaller med inköpspriset vid uttagstillfället är det ofta enkelt att beräkna beskattningsunderlaget. Om varans värde minskat mellan inköpet och uttaget, dvs. donationen, ska hänsyn tas till varans värdeutveckling. Enligt utredningens mening innebär det att varor som köpts in till verksamheten ska värderas till vad det vid uttagstillfället hade kostat att köpa in samma varor i motsvarande skick från en oberoende leverantör. Det ursprungliga inköpspriset utgör dock ett tak vid beräkningen av beskattningsunderlaget. När den beskattningsbara personen inte har förvärvat varan genom köp, utan exempelvis tillverkat varan i sin verksamhet, ska inköpspriset för liknande varor vid uttagstillfället användas. Om ett inköpspris för liknande varor helt saknas ska självkostnadspriset användas, se vidare avsnitt 11.5.1.

Det säger sig självt att det många gånger är svårt att beräkna värdet för en donerad vara och att det skapar osäkerhet vilka mervärdesskattekonsekvenser en donation leder till. När det gäller livsmedel har Skatteverket i sin rättsliga vägledning angett att hänsyn ska tas till om donationen sker nära bäst före-datum eller sista förbrukningsdag för de aktuella livsmedlen (snart utgångna livsmedel). I dessa fall är beskattningsunderlaget normalt noll kronor. Effekten av att beskattningsunderlaget är noll kronor är att donationen inte uttagsbeskattas.

Skatteverkets vägledning ger en hållpunkt för värderingen som är förhållandevis lätt att tillämpa och som innebär att mervärdesskattekonsekvenserna blir mer förutsebara för företag som donerar snart utgångna livsmedel. Det skulle givetvis vara önskvärt med liknande fasta hållpunkter för värderingen av uttag (donationer) av andra varor än snart utgångna livsmedel. Det har dock visat sig svårt att hitta lämpliga hållpunkter av liknande slag som kan gälla generellt vid värderingen av varor och där utfallet av värderingen är i överensstämmelse med mervärdesskattedirektivets bestämmelse om beskattningsunderlag.

I flera länder anses donation av varor kunna ske till vissa mottagare utan mervärdesskattekonsekvenser om varorna är osäljbara, se avsnitt 12.3. Det är inte givet vad som i olika sammanhang bör förstås med att en vara får anses som osäljbar. En vara kan exempelvis vara osäljbar för en beskattningsbar person (A) medan leverantören av varan skulle kunna sälja samma vara (i motsvarande skick) till en annan beskattningsbar person (B). Om varan är säljbar hos den beskattningsbara personen B, bör varan ha ett restvärde hos den beskattningsbara personen A. Det är vidare komplicerat att skapa en definition av vad som skulle förstås med osäljbara varor som skulle fungera för alla branscher. En definition skulle högst sannolikt många gånger leda till gränsdragningsproblem och därmed till osäkerhet om vilka mervärdesskattekonsekvenser en donation skulle leda till. Att i föreskrifter försöka definiera när en vara ska anses osäljbar och därmed värderas till noll löser alltså inte problemet.

Mot bakgrund av det nu sagda anser utredningen att det i viss utsträckning är ofrånkomligt att värderingen av varor som doneras ger upphov till osäkerheter när det gäller mervärdesskattekonsekvenserna och att ändringar i mervärdesskattelagens bestämmelse om beräkning av beskattningsunderlag därför inte skulle leda till mindre osäkerhet, eller annorlunda uttryckt, till att skattekonsekvenserna av donationer blev mer förutsebara.

I nästa avsnitt överväger vi om skattesatsdirektivet ger utrymme för att införa nollskattesats för vissa donationer med bibehållen avdragsrätt – ett s.k. kvalificerat undantag.

### 12.4.3 Utrymmet för att undanta donationer med stöd av skattesatsdirektivet

**Bedömning:** Ett kvalificerat undantag för donationer är möjligt att införa i mervärdesskattelagen. Ett sådant undantag skulle innebära mer förutsebara mervärdesskattekonsekvenser vid donationer av varor som omfattas av undantaget.

## Skälen för utredningens bedömning

Som redogörs för i kapitel 11 ska ett uttag av varor likställas med leverans av varor mot ersättning om den ingående skatten på varorna har medfört avdragsrätt (artikel 16 första stycket i mervärdesskattedirektivet). En leverans av varor mot ersättning är föremål för mervärdesskatt (artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet). Utagsbeskattning förutsätter dock att det som tas ut ur verksamheten inte är undantaget från skatteplikt.

Skattesatsdirektivet antogs under våren 2022 och innebar vissa ändringar i mervärdesskattedirektivet. Genom ändringarna ges medlemsstaterna möjlighet att införa ett s.k. kvalificerat undantag på vissa leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster. Undantaget innebär en nollskattesats på leveransen eller tillhandahållandet samtidigt som den beskattningsbara personen ges rätt till avdrag för ingående skatt som är hänförlig till transaktionen.

Ett kvalificerat undantag har införts i Österrike för donation av livsmedel, se avsnitt 12.3. I Österrike är donation av livsmedel alltså inte en skattepliktig transaktion och företag som har donerat varorna medges också avdrag för den ingående skatten hänförlig till transaktionen.

Det kvalificerade undantaget får endast tillämpas på de varor eller tjänster som framgår av punkterna 1–6 samt 10 c i bilaga III (artikel 98.2 i mervärdesskattedirektivet). Nämnda punkter i bilagan omfattar bl.a. livsmedel, medicinsk utrustning och farmaceutiska produkter.

Med hänsyn till det nu sagda anser utredningen att det är förenligt med EU:s mervärdesskatteregler att i mervärdesskattelagen införa ett kvalificerat undantag för donationer. Ett sådant undantag skulle innebära mer förutsebara mervärdesskattekonsekvenser vid donationer av varor som omfattas av undantaget.

# 13 Ökad förutsebarhet vid donation av livsmedel

## 13.1 Inledning

Utredningen ska enligt utredningsdirektiven ta ställning till om regelverket kring uttagsbeskattning kan utformas så att mervärdesskattekonsekvenserna vid gåvor av varor till hjälporganisationer och liknande blir mer förutsebara. Om regelverket kan utformas på ett sådant sätt ska utredningen överväga hur kretsen av mottagare av gåvor kan definieras och avgränsas.

I detta kapitel lämnar utredningen förslag på ett kvalificerat undantag för donationer av livsmedel. Utredningen överväger också hur mottagare av dessa donationer bör avgränsas och definieras.

## 13.2 Ett kvalificerat undantag införs för donation av livsmedel

**Förslag:** Överlåtelser av livsmedel som sker utan ersättning till hjälporganisationer och liknande ska undantas från skatteplikt. Avdragsrätt ska gälla för de från skatteplikt undantagna transaktionerna.

Vad som ska avses med livsmedel i detta sammanhang framgår av mervärdesskattelagen.

### Skälen för utredningens förslag

I utredningens direktiv anges att tydligare och enklare regler på uttagsbeskattningens område kan minska företagens administrativa kostnader och öka samhällsnyttan genom hjälp till människor i ut-

satthet och en mer hållbar resursanvändning. Kartläggningen i kapitel 10 visar att vissa företag tycks avstå från att donera eftersom de är osäkra på vilka mervärdesskattekonsekvenser donationerna kan ge upphov till.

Som redogörs för i avsnitt 11.6 ändrades mervärdesskattedirektivet i samband med antagandet av skattesatsdirektivet. Ändringarna innebar bl.a. att medlemsstaterna fick befogenhet att införa en reducerad skattesats som understiger miniminivån på 5 procent. Befogenheten inkluderar ett undantag från beskattning, dvs. en nollskattesats för de varor eller tjänster som framgår av punkterna 1–6 samt 10 c i bilaga III (artikel 98.2 i mervärdesskattedirektivet). En av dessa punkter är livsmedel (första punkten). Även andra varor får omfattas av ett kvalificerat undantag. Till exempel anges i andra punkten farmaceutiska produkter som används i medicinskt eller veterinärmedicinskt syfte. I tredje punkten anges bl.a. medicinsk utrustning, apparater, anordningar, föremål, hjälpmedel och skyddsutrustning. Undantaget får dessutom förenas med rätt att göra avdrag för den ingående skatten.

Österrike har nyligen infört ett s.k. kvalificerat undantag för donationer av livsmedel och vissa drycker till angivna välgörenhetsorganisationer, se vidare avsnitt 12.3. Utredningen bedömer att en liknande ordning skulle kunna införas i mervärdesskattelagen, se vidare avsnitt 12.4.3.

I avsnitt 4.3 redogör utredningen för den andel livsmedel som skulle kunna användas men som slängs, dvs. matsvinn. Det är en del av FN:s globala mål att minska matsvinnet i världen. Detta är mål som EU ställer sig bakom och alla medlemsstater, inklusive Sverige, är skyldiga att minska matsvinnet, bl.a. genom de åtgärder som anges i avfallsdirektivet, se vidare avsnitt 4.3.1. Ett kvalificerat undantag för donationer av livsmedel skulle bidra till att minska matsvinnet. Att införa ett undantag för livsmedel är dessutom förhållandevis enkelt lagtekniskt. Det beror på att mervärdesskattelagen innehåller en definition av sådana livsmedel som omfattas av den reducerade skattesatsen på 12 procent.

Ett kvalificerat undantag för donationer av livsmedel skulle också innebära ökad förutsebarhet för beskattningsbara personer som vill donera livsmedel till hjälporganisationer och liknande. Ett kvalificerat undantag innebär nämligen att givaren inte skulle behöva

bedöma livsmedelsvarornas värde eftersom donationen inte är skattepliktig.

I dag kan livsmedel som doneras nära bäst före-datum i princip doneras utan mervärdesskattekonsekvenser eftersom beskattningsunderlaget enligt Skatteverkets vägledning ofta anses vara noll. Med ett kvalificerat undantag för donationer av livsmedel skulle även livsmedel där exempelvis förpackningen är trasig eller livsmedel som av någon annan anledning inte går att sälja också kunna doneras utan mervärdesskattekonsekvenser. Det är positivt eftersom det bidrar till minskat matsvinn. Ett kvalificerat undantag för donationer av livsmedel skulle också innebära att mervärdesskattekonsekvenserna skulle bli mer förutsebara för donation av livsmedel utan kort datum.

Utredningen ser i och för sig inga hinder mot att kvalificerade undantag införs även för andra typer av varor som anges i bilaga III, punkterna 1–6 och 10 c i mervärdesskattedirektivet. Det är dock mer komplicerat lagtekniskt eftersom det inte finns någon definition i mervärdesskattelagen av t.ex. medicinsk utrustning. Här skulle därför ett kvalificerat undantag kunna leda till nya gränsdragningsproblem. När det gäller vad som ska anses omfattas av begreppet livsmedel finns dock, som redan nämnts, en definition i 9 kap. 3 § ML, som genomför första punkten i bilaga III i mervärdesskattedirektivet. Dessutom bedömer utredningen att undantag för varor som räknas upp i aktuella punkter i bilaga III inte bidrar till ökad resurseffektivitet i den utsträckning som livsmedel gör. Vidare är antalet reducerade skattesatser under 5 procent, inklusive nollskattesatsen, som medlemsstaten får införa begränsat.

Mot bakgrund av det nu sagda föreslår utredningen att det i mervärdesskattelagen införs ett kvalificerat undantag för donationer av livsmedel, dvs. för överlåtelser av livsmedel utan ersättning.

Nästa steg blir att överväga hur kretsen av mottagare av gåvor kan definieras och avgränsas.

### *Lagförslag*

Förslaget innebär att det införs en ny paragraf, 10 kap. 98 §, i mervärdesskattelagen och ändringar i 10 kap. 1 § och 13 kap. 10 § ML.

## 13.3 Mottagare vid donation av livsmedel

### 13.3.1 Inledning

Utredningsdirektiven anger att tydligare och enklare regler skulle kunna öka incitamenten att donera varor till hjälporganisationer och liknande. Utredningen bedömer därför att det föreslagna undantaget från skatteplikt för donationer av livsmedel endast bör omfatta donationer till mottagare vars verksamhet syftar till att hjälpa människor i utsatthet. För att avgränsa denna typ av mottagare har utredningen valt att titta på de inkomstskatterättsliga reglerna för allmännyttiga stiftelser, ideella föreningar samt registrerade trossamfund.

### 13.3.2 Allmännyttiga stiftelser och ideella föreningar samt registrerade trossamfund

Stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund är juridiska personer. De är därför skattskyldiga för sina inkomster (6 kap. 3 och 4 §§ inkomstskattelagen, IL). Vissa stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund är dock undantagna från skattskyldighet. Bestämmelser om detta finns i 7 kap. IL. De stiftelser, ideella föreningar samt registrerade trossamfund som är undantagna från skattskyldighet enligt dessa bestämmelser kallas ofta för allmännyttiga och är inskränkt skattskyldiga. Kraven anges i 7 kap. 4–6 och 10 §§ IL.

#### Kraven för inskränkt skattskyldighet

##### *Ändamålskravet*

Ändamålskravet finns i 7 kap. 4 § IL. Av bestämmelsens första stycke följer att stiftelsen, den ideella föreningen eller det registrerade trossamfundet ska ha ett eller flera allmännyttiga ändamål. Med allmännyttigt ändamål avses ett ändamål som främjar

- idrott,
- kultur,
- miljövard,



- omsorg om barn och ungdom,
- politisk verksamhet,
- religiös verksamhet,
- sjukvård,
- social hjälpverksamhet,
- Sveriges försvar och krisberedskap i samverkan med myndighet,
- utbildning,
- vetenskaplig forskning, eller
- en annan likvärdig verksamhet.

#### *Verksamhetskravet*

Verksamhetskravet finns i 7 kap. 5 § IL. Kravet innebär att den verksamhet som bedrivs under beskattningsåret uteslutande eller så gott som uteslutande ska främja ett eller flera sådana ändamål som anges i 7 kap. 4 § IL. Om verksamhetskravet inte är uppfyllt under beskattningsåret får hänsyn tas till hur kravet sammantaget har uppfyllts året före beskattningsåret, beskattningsåret samt det närmast följande beskattningsåret.

#### *Fullföljdskravet*

Fullföljdskravet finns i 7 kap. 6 § IL och innebär att stiftelsen, den ideella föreningen eller det registrerade trossamfundet under beskattningsåret i skäligen omfattning ska använda sina intäkter för ett eller flera allmännyttiga ändamål enligt 7 kap. 4 § IL. Hänsyn får även tas till hur intäkterna sammantaget har använts under en period av flera beskattningsår. Det innebär att fullföljdskravet kan vara uppfyllt även om användningsgraden inte uppnås ett beskattningsår genom att både tidigare och senare år får beaktas. Av 7 kap. 7–9 §§ IL framgår hur fullföljdskravet ska beräknas.

### *Öppenhetskravet*

Öppenhetskravet finns i 7 kap. 10 § IL. Kravet innebär att en ideell förening eller ett registrerat trossamfund inte får vägra någon inträde som medlem, om det inte finns särskilda skäl för det med hänsyn till arten eller omfattningen av dess verksamhet, syfte eller annat. Detta krav gäller inte stiftelser.

### **13.3.3 Regelverket kring skattereduktion för fysiska personers gåva till ideell verksamhet**

#### **Allmänt**

I dag finns en möjlighet för privatpersoner att få skattereduktion för penninggåvor som ges till stiftelser, ideella organisationer samt registrerade trossamfund. Bestämmelsen om skattereduktion finns i 67 kap. IL. För att den fysiska personen ska kunna få skattereduktionen ska bl.a. gåvomottagaren vara godkänd av Skatteverket och vissa beloppsgränser uppfyllas. I lagen (2019:453) om godkännande av gåvomottagare vid skattereduktion för gåva finns bestämmelser om godkännande av gåvomottagare vid skattereduktion för gåva enligt 67 kap. IL.

Regeringen tillsatte i juni 2023 en utredning med uppdrag att lämna förslag på ett skatteincitament för gåvor från juridiska personer till ideell verksamhet (dir. 2023:87). Utredningen lämnade sitt betänkande i december 2024 (SOU 2024:90). Utredningens förslag innebär bl.a. att ett skatteincitament för juridiska personer utformas som en skattereduktion motsvarande det förfarande som gäller för fysiska personer.

#### **Krav för att bli godkänd mottagare**

En svensk stiftelse, svensk ideell förening eller ett svenskt registrerat trossamfund kan ansöka hos Skatteverket om att bli godkänd gåvomottagare. Av 6–8 §§ lag (2019:453) om godkännande av gåvomottagare vid skattereduktion för gåva framgår vad som krävs för att bli godkänd som gåvomottagare. Stiftelsen, den ideella föreningen eller det registrerade trossamfundet måste vid inkomstbeskattningen vara inskränkt skattskyldig enligt bestämmelserna

i inkomstskattelagen. Gåvomottagaren ska ha uppfyllt kraven på att vara inskränkt skattskyldig året före ansökan. Dessutom ska det vara sannolikt att gåvomottagaren de två kommande åren kommer att uppfylla dessa krav. Gåvomottagaren ska vidare med hjälp av bokföring eller räkenskaper kunna visa vilka gåvor som tagits emot och hur de använts. Det ska också finnas en auktoriserad eller godkänd revisor.

Även utländska mottagare kan godkännas om förutsättningarna i 6 § är uppfyllda och den sökande hör hemma i en stat inom EES eller med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte eller ett avtal om informationsutbyte i skatteärenden (8 §).

För att godkännas som gåvomottagare krävs att organisationen har som ändamål att främja social hjälpverksamhet eller vetenskaplig forskning eller helt eller delvis bedriver sådan verksamhet. Med social hjälpverksamhet avses detsamma som i 7 kap. 4 § IL. Av förarbetena framgår bl.a. att hjälpbehovet kan vara av såväl ekonomisk som social karaktär. Vid prövningen av om ett hjälpbehov finns får hänsyn tas till vissa speciella förhållanden. Exempelvis kan vissa grupper av personer normalt anses ha ett mer generellt behov av hjälp. Hit räknas bl.a. funktionshindrade, hemlösa, socialt utsatta, asylsökande, personer med stor försörjningsbörda eller kroniskt sjuka. Även andra personer kan vara i behov av extra stöd och kan därför anses vara behövande (prop. 2013/14:1 s. 297 f.).

### **Giltighetstid, återkallelse m.m.**

Ett godkännande som gåvomottagare gäller tre år efter det år beslutet lämnades men kan efter ansökan förlängas (10 §). Om en godkänd gåvomottagare inte längre uppfyller ett eller flera av de krav som avses i 6–8 §§, ska gåvomottagaren underrätta Skatteverket om detta (12 §). Om man som godkänd gåvomottagare inte meddelar Skatteverket att förutsättningarna för godkännande inte längre är uppfyllda kan gåvomottagaren bli skyldig att betala kontrollavgift (16 §).

Skatteverket kan återkalla ett godkännande som gåvomottagare i vissa fall, bl.a. om gåvomottagaren själv begär det eller förutsättningar inte längre är uppfyllda (14 §).

### 13.3.4 Mottagaren bör vara en godkänd gåvomottagare och främja eller bedriva social hjälpverksamhet

**Förslag:** Undantaget från skatteplikt för livsmedel som överläts utan ersättning ska endast omfatta överlåtelser till sådana mottagare som är godkända gåvomottagare enligt lagen om godkännande av gåvomottagare vid skattereduktion för gåva och som främjar eller helt eller delvis bedriver sådan social hjälpverksamhet som avses i inkomstskattelagen.

#### Skälen för utredningens förslag

En stiftelse, ideell förening eller registrerat trossamfund kan ha social hjälpverksamhet som ändamål (7 kap. 4 § IL). Utredningens uppdrag är att överväga om bestämmelserna om uttagsbeskattning kan göras mer förutsebara för donationer till hjälporganisationer och liknande, bl.a. i syfte att hjälpa människor i utsatthet. Utredningen bedömer därför att undantaget från skatteplikt för donationer av livsmedel bör gälla allmännyttiga stiftelser och ideella föreningar samt registrerade trossamfund med social hjälpverksamhet som ändamål.

Den skattemässiga statusen för stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund fastställs först vid beskattningen. Detta innebär att en gåvogivare inte har någon möjlighet att kontrollera statusen mot ett register eller liknande. Utredningen föreslår därför att det befintliga regelverket kring skattereduktion för fysiska personers gåva till ideell verksamhet används. Undantaget från skatteplikt för överlåtelser av livsmedel utan ersättning föreslås alltså endast omfatta överlåtelser till godkända mottagare enligt lag (2019:453) om godkännande av gåvomottagare vid skattereduktion för gåva.

Av 6 § lagen (2019:453) om godkännande av gåvomottagare vid skattereduktion för gåva framgår att en sökande som har som ändamål att främja social hjälpverksamhet eller helt eller delvis bedriver sådan verksamhet kan godkännas som gåvomottagare. Med social hjälpverksamhet avses detsamma som i 7 kap. 4 § IL. Bestämmelsen tar alltså sikte på såväl det formella ändamålet som den helt eller delvis faktiskt bedrivna verksamheten. Detta innebär att en idrottsförening som har idrott som formellt ändamål kan bedriva social hjälpverksamhet och bli godkänd som gåvomottagare. Ett annat

exempel är ett registrerat trossamfund som har till ändamål att bedriva religiös verksamhet men som i sin verksamhet också bedriver social hjälpverksamhet.

Förslaget att koppla undantaget från skatteplikt till lagen om godkännande av gåvomottagare innebär att även andra organisationer än regelrätta hjälporganisationer kan vara godkända som gåvomottagare. Mot bakgrund av syftet med utredningen i denna del, att öka samhällsnyttan genom att hjälpa människor i utsatthet och öka resurseffektiviteten, bedömer utredningen att även organisationer som helt eller delvis faktiskt bedriver social hjälpverksamhet ska omfattas av utredningens förslag.

### *Lagförslag*

Förslaget innebär att det införs en ny paragraf, 10 kap. 98 § i mervärdesskattelagen och ändringar i 10 kap. 1 § och 13 kap. 10 § ML.

## **13.4 Effekter av förslagen**

Enligt utredningens direktiv ska utredningen föreslå förändringar som minskar den administrativa bördan, motverkar risken för fel och fusk och förbättrar resursanvändningen. Vidare bör konkurrensnedvridningar motverkas. Utredningen bedömer att förslagen uppfyller dessa kriterier, se vidare kapitel 14.

## **13.5 Ikraftträdande och övergångsbestämmelser**

**Förslag:** Ändringarna träder i kraft den 1 juli 2026.

Äldre föreskrifter gäller fortfarande för mervärdesskatt som avser beskattningsbara transaktioner för vilka den beskattningsgrundande händelsen inträffat före ikraftträdandet.

## Skälen för utredningens förslag

Lagändringarna innebär relativt små förändringar jämfört med nuvarande lagstiftning. Med beaktande av detta, samt tider för remissförfarande och beslut, bedömer utredningen att lagändringarna kan träda i kraft den 1 juli 2026.

# 14 Konsekvenser av utredningens förslag

## 14.1 Inledning

I detta kapitel redogörs för konsekvenserna av de förslag som lämnas i kapitel 9 och 13. Konsekvensanalysen redovisas i enlighet med kommittéförordningen (1998:1474).

Den 6 maj 2024 trädde en ny förordning (2024:183) om konsekvensutredningar i kraft. Av övergångsbestämmelserna till denna förordning framgår dock att för särskilda utredare som har tillsatts före den 6 maj 2024 gäller fortfarande 6 och 7 §§ i den upphävda förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning. Konsekvensanalysen redovisas därför i enlighet med (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning.

Av utredningsdirektiven framgår särskilt att utredningen ska analysera och beakta vilka effekter ändrade regler kan ha på administrativ börda och resursanvändning samt överväga hur risken för fel och fusk bör motverkas. Av utredningsdirektiven framgår också att om utredaren lämnar författningsförslag bör följande tas som utgångspunkter:

- Företagens regelbörda och administrativa kostnader samt myndigheternas kostnader bör begränsas samtidigt som risk för fel och fusk bör motverkas.
- Konkurrensnedvridningar och andra snedvridningar av ekonomiska beslut till följd av skatten bör motverkas.

Dessa övervägande redogörs för i detta kapitel.

## 14.2 Problembeskrivning och syftet med förslagen

### 14.2.1 Utvidgning av det förenklade förfarandet

Regeringen vill underlätta för företag som handlar med begagnade varor. I dag har företagen möjlighet att använda sig av vinstmarginalbeskattning i de fall de köper varor för vilka de inte kan dra av den mervärdesskatt som belastar varan, som t.ex. vid köp av begagnade varor från privatpersoner. I sådana fall utgår mervärdesskatten från vinstmarginalen i stället för på försäljningspriset. På så sätt undviks dubbelbeskattning.

Normal vinstmarginalbeskattning innebär att vinstmarginalen för varje enskild vara behöver beräknas. Det innebär att återförsäljaren behöver veta såväl inköpspris som försäljningspris för varje enskild vara. I många fall kan detta innebära betydande administrativa kostnader för företagen.

Det finns också ett förenklat förfarande. För att få tillämpa det förenklade förfarandet krävs i dag att inköpspriset för enskilda varor inte är känt (se kapitel 6). Det innebär att vinstmarginalen beräknas gemensamt för de aktuella varorna under en redovisningsperiod, dvs. periodens försäljning minus periodens inköp. Företag som tillämpar detta förfarande behöver alltså inte lagra inköps- och försäljningspris för enskilda varor. Utredningens uppdrag är att utreda om det förenklade förfarandet kan utformas på ett sätt som förenklar för företagen. Utredningen bedömer att ett problem med det förenklade förfarandet är att många företag inte kvalificerar sig för att få använda det. Detta trots att deras kostnader för att redovisa skatten enligt det normala förfarandet är höga i relation till inköps- och försäljningspris.

Utredningens förslag innebär att alla varor med ett inköpspris som inte överstiger 10 000 kronor ska redovisas enligt det förenklade förfarandet. En beloppsgräns innebär att alla försäljningar av varor med ett lågt värde, där den relativa kostnaden för att beräkna vinstmarginalen är hög, ska redovisas med det förenklade förfarandet. Om vi betraktar svårt och dyrt som synonymmer i sammanhanget är förslaget inte helt olikt den nu gällande regleringen där endast varor för vilka det är svårt att identifiera vinstmarginalen för enskilda varor får redovisas enligt det förenklade förfarandet. Utredningen föreslår också att gränsen för när företag får tillämpa det förenklade förfarandet på hela omsättningen av begagnade varor höjs från när



75 procent av varorna hanteras enligt det förenklade förfarandet till när 90 procent av varorna gör det.

Genom att fler företag kan tillämpa det förenklade förfarandet förväntas de administrativa kostnaderna för företagen som i dag använder normal vinstmarginalbeskattning att minska. Förslaget förväntas också leda till att företag som i dag tillämpar de allmänna reglerna eftersom normal vinstmarginalbeskattning upplevs som för krångligt delvis övergår till förenklad vinstmarginalbeskattning. Företag i den senare kategorin får då minskade skattekostnader (se avsnitt 7.2).

### 14.2.2 Ett kvalificerat undantag för donation av livsmedel

Om ett företag vill donera varor till hjälporganisationer eller liknande blir reglerna om uttag av varor i mervärdesskattelagen aktuella. Beskattningsunderlaget ska utgöras av varornas eller liknande varors inköpspris eller, om ett sådant pris saknas, av självkostnadspriset, vid tidpunkten för uttaget.

Det kan vara svårt för företaget att bedöma vad beskattningsunderlaget ska vara och därmed också vilka mervärdesskattekonsekvenserna av donationen blir. Mervärdesskattereglerna kan i dessa fall innebära att varor som skulle kunna komma till användning i stället kasseras. Tydligare och enklare regler skulle därför kunna öka incitamenten att donera varor till hjälporganisationer och liknande, i stället för att kassera varorna. På detta sätt kan företagens administrativa kostnader minskas och samhällsnyttan ökas, t.ex. genom hjälp till människor i utsatthet och en mer hållbar resursanvändning.

Förslaget innebär att när ett företag donerar livsmedel till allmännyttiga stiftelser och ideella föreningar samt registrerade trosamfund som främjar eller bedriver social hjälpverksamhet ska uttaget inte beskattas och det även om företaget gjort avdrag för mervärdesskatten på inköpet av de donerade varorna.

Genom att uttryckligen undanta donationer av livsmedel till vissa mottagare från skatteplikt undanröjs osäkerheten kopplade till dessa donationer. Syftet är att minska den administrativa bördan för dessa donationer, minska osäkerheten kring skattekonsekvenserna av donationerna och därigenom möjliggöra fler donationer.

## 14.3 Alternativa lösningar och effekter om ingen förändring genomförs

### 14.3.1 Utvidgning av det förenklade förfarandet

Utredningens uppdrag är att utreda om det förenklade förfarandet för vinstmarginalbeskattning kan utformas på ett sätt som förenklar för företagen, dvs. att flera företag får möjlighet att använda förfarandet och att de företag som i dag använder det kan göra det i fler fall. Möjligheterna att utforma förenklade regler för vinstmarginalbeskattning bestäms av mervärdesskattedirektivet. Utredningen bedömer att direktivet ger möjlighet att tillåta förenklad vinstmarginalbeskattning antingen för vissa transaktioner eller för vissa kategorier av återförsäljare.

Utredningen bedömer vidare att det är förenat med stora svårigheter och risker att definiera vissa kategorier av återförsäljare. Att definiera återförsäljare utifrån typ av verksamhet riskerar att leda till konkurrenssnedvridningar mellan återförsäljare där vissa kvalificerar sig medan andra inte gör det. Enligt utredningen är det inte lämpligt att definiera transaktioner utifrån varukategorier eftersom det kan vara svårt att avgöra om en vara tillhör en kategori som omfattas av det förenklade förfarandet eller inte, vilket även det riskerar att leda till konkurrenssnedvridningar.

### 14.3.2 Ett kvalificerat undantag för donation av livsmedel

Det undantag som föreslås för donationer av livsmedel har sin grund i att direktivets bestämmelser om skattesatser ger medlemsstaterna rätt att tillämpa en nollskattesats för vissa varor, se avsnitt 12.5. Utredningens uppdrag är att undersöka möjligheterna att göra regelverket för uttagsbeskattning samband med donationer mer förutsebart. Syftet är att minska företagens administrativa kostnader och öka samhällsnyttan. Därför har utredningen undersökt om direktivet ger utrymme för att ändra mervärdesskattelagens bestämmelser om beskattning av uttag. Utredningen bedömer dock att utrymmet i mervärdesskattedirektivet är mycket begränsat i detta avseende. Utredningen har undersökt om det skulle vara möjligt att förtydliga hur beskattningsunderlaget ska beräknas. Det är svårt att hitta en lösning som skulle leda till mindre osäkerhet vid beräkningen av beskatt-

ningsunderlaget, se avsnitt 12.4. Utredningen har också undersökt om det vore möjligt med ett särskilt undantag från uttagsbeskattning för donationer, se avsnitt 12.4. Inte heller detta bedöms vara möjligt i förhållande till direktivet. Det alternativ som finns tillgängligt vid sidan av utredningens förslag bedöms därmed vara att behålla regelverket som det är i dag.

## **14.4 Förslagets förenlighet med EU-rätten**

Den svenska mervärdesskatteregleringen styrs i huvudsak av mervärdesskattedirektivet. Utredningen har analyserat utrymmet i direktivet för de ändringar i svenska mervärdesskattelagen som nu föreslås, se kapitel 8 och 12. Sammantaget bedöms förslagen vara förenliga med EU-rätten.

## **14.5 Offentligfinansiella effekter**

### **14.5.1 Utvidgning av det förenklade förfarandet**

#### **Beskattningsunderlaget**

Utredningen bedömer i avsnitt 7.4.4 storleken på begagnathandeln som redovisas enligt de allmänna mervärdesskattereglerna till 1,1 miljarder kronor. En del av dessa varor bedöms inte kvalificera sig för vinstmarginalbeskattning. Det kan t.ex. röra sig om varor för vilka företagen har avdragsrätt. Ytterligare en del av varorna bedöms inte bli föremål för vinstmarginalbeskattning, antingen för att företagen trots förändringarna inte bedömer att det är värt merarbetet att redovisa mervärdesskatt enligt flera olika förfaranden eller för att vissa företag även i fortsättningen inte kommer känna till möjligheten att tillämpa vinstmarginalbeskattning.

Utredningen bedömer att utredningens förslag kommer att leda till att varor för 0,5 miljarder kronor i stället för att redovisas enligt de allmänna reglerna kommer redovisas enligt bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning. När företagen får göra avdrag för varukostnader vid beräkning av beskattningsunderlaget kompenserar det för att de enligt de allmänna reglerna inte kan dra av den ingående

skatt som belastar varorna. Det neutraliserar den dolda mervärdes-skatt som tidigare kunde sägas följa med varorna.

### Minskade skatteintäkter till följd av en ökad tillämpning av vinstmarginalbeskattning

Med de allmänna reglerna innebär en omsättning på 0,5 miljarder kronor med 25 procents mervärdeskatt mervärdesskattinbetalningar på 100 miljoner kronor. Enligt beräkningskonventionerna (Finansdepartementet 2024) antas mervärdesskatteförändringar få fullt genomslag i pris. Det innebär att företagets marginal är oförändrad. Om inköpskostnaden för företag som tillämpar vinstmarginalbeskattning utgör 40 procent av försäljningspriset innebär det ett inköpspris på 182 miljoner kronor. Företagets marginal efter skatt är då 218 miljoner kronor<sup>1</sup>.

Om företagen tillämpar vinstmarginalbeskattning betalar de en skatt på 55 miljoner kronor ( $218 \times 0,25 = 55$ ). Den offentligfinansiella nettoeffekten blir då negativa 45 miljoner kronor per år.

### Uppbördsförskjutning när avdragen för inköpen kan ske tidigare

Ökad tillgång till förenklad vinstmarginalbeskattning innebär också att företagen kan tillgodoräkna sig kostnaden för de inköpta produkterna tidigare än i dag. Vid normal vinstmarginalbeskattning kan företagen göra avdrag för inköpskostnaden i samma period som försäljningen av varan. Med förenklad vinstmarginalbeskattning kan de göra det i den period inköpet sker i. Baserat på enkätsvar bedömer utredningen att ungefär hälften av beskattningsunderlaget i dag redovisas med normal vinstmarginalbeskattning. Utredningen bedömer att i stort sett alla dessa företag kommer övergå till förenklad vinstmarginalbeskattning i och med förslaget. Mycket av denna försäljning sker genom företag som agerar kommissionärer. Eftersom de är kommissionärer (och därför inte ur ett mervärdesskatteperspektiv äger produkten förrän de sålt den) kommer de ändå inte kunna göra avdrag för inköpskostnaden tidigare även om de övergår till för-

---

<sup>1</sup> Vinst = Omsättning - Inköpspris - Skatt. För vinstmarginalbeskattning är  $I = 0,4O_{VMB}$ ,  $S_{VMB} = 0,2(O_{VMB} - I)$ . Det ger  $V_{VMB} = 0,48^*O_{VMB}$ . Med allmänna reglerna blir det  $V_{allmänna} = 500 - 500^*0,2 - 0,4^*O_{VMB}$ . Eftersom  $V_{VMB} = V_{allmänna}$  är  $0,48^*O_{VMB} = 400 - 0,4^*O_{VMB}$  vilket ger  $O_{VMB} = 454,5$ .  $I = 0,4^*454,5 = 182$  vilket ger  $V_{allmänna} = 400 - 0,4^*454,5 = 218$ .

enkla vinstmarginalbeskattning. Utredningen bedömer att ungefär 80 procent av 2/3 av de inköp som i dag redovisas med normal vinstmarginalbeskattning i och med förslaget kommer kunna redovisas tidigare. Bedömningen baserar sig på hur stor andel av företagen som bedöms övergå till att tillämpa förenklad vinstmarginalbeskattning som också agerar som kommissionärer, se vidare avsnitt 14.7.1. Vidare bedömer utredningen att företagen inte vill sitta på stora lager vilket innebär att de försöker sälja varorna så snabbt de kan. Avdragen för de inköpta produkterna bedöms därför förskjutas med i genomsnitt en månad. Den offentligfinansiella effekten för möjligheten att tidigare dra av inköpskostnaden blir då ungefär 3,5 miljoner kronor årligen.

#### **14.5.2 Ett kvalificerat undantag för donation av livsmedel**

Förslaget innebär att donationer av livsmedel och drycker till allmännyttiga stiftelser och ideella föreningar samt registrerade trossamfund som främjar eller bedriver social hjälpverksamhet inte längre behöver uttagsbeskattas. I avsnitt 11.5.3 redogörs för Skatteverkets rättsliga vägledning i fråga om beskattningsunderlaget vid uttag.

I vägledningen beskriver Skatteverket att värdet av livsmedel som annars skulle ha blivit svinn, tolkat som att livsmedlen är nära bäst före-datum, kan anses vara noll. Av det följer att uttagsbeskattningen blir noll. Utredningens förslag innebär alltså att inte bara livsmedel nära bäst före-datum kan doneras till allmännyttiga stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund som främjar eller bedriver social hjälpverksamhet utan skattemässiga konsekvenser. Det innebär att även t.ex. felmärkta varor och varor med skadade förpackningar samt varor utan defekter kan doneras utan några skattemässiga konsekvenser.

#### **Hur mycket livsmedel kan bli aktuella för donation?**

Naturvårdsverket (2024) uppskattar att matsvinnet i livsmedelsindustrin 2022 uppgick till cirka 305 000 ton och i livsmedelsbutiker till cirka 89 000 ton. I rapporten bedömer Naturvårdsverket att det mesta av avfallet från livsmedelsindustrin inte är sådant som är ätligt utan t.ex. skal, blad och stammar. Naturvårdsverket beskriver också

att det finns upparbetade marknader för att använda avfallet till t.ex. djurfoderstillverkning. Mot den bakgrunden bedömer utredningen att ungefär 5 procent av avfallet i livsmedelsindustrin är sådant som skulle kunna vara aktuellt som föda men som på grund av t.ex. skadade förpackningar eller överproduktion inte kan säljas. Det innebär att cirka 15 300 ton livsmedel bedöms vara lämpligt som föda. Flera faktorer bedöms tala för att de eventuella mervärdesskattekonsekvenserna av donationerna är en förhållandevis viktig förklaring till varför donationer inte äger rum. Det är förhållandevis stora och välorganiserade aktörer som bedöms ha god kunskap om skatteregler och förhållandevis hög vilja att donera livsmedel som är tjänliga. Med hänsyn till detta bedömer utredningen att 50 procent av de aktuella volymerna kan komma att doneras till följd av förslaget. Det skulle innebära donationer på motsvarande 7 600 ton årligen.

I butiksledet bedömer Naturvårdsverket att så gott som allt avfall är ätligt och hade kunnat säljas om det hanterats annorlunda. Utredningen bedömer därför att hela volymen skulle kunna vara aktuell för donation.

Alla livsmedelsbutiker bedöms emellertid inte vara intresserade av att donera mat och mottagarorganisationerna bedöms heller inte vara intresserade av att ta emot allt. Sammantaget bedömer utredningen att två tredjedelar av maten skulle kunna vara aktuell för donation. Skatteregler är emellertid inte det enda som påverkar donationsbenägenheten, i synnerhet som Skatteverket redan kommit med en vägledning som delvis möjliggör donationer utan mervärdesskattekonsekvenser. Andra begränsningar som att det saknas en välgörenhetsorganisation på orten, kunskap hos butikspersonalen, tid hos både livsmedelsbutik och mottagarorganisation och matchningsproblematik är sannolikt mer begränsande (IVL 2024). Utredningen bedömer därför att förslagen kan leda till att 5 procent av de aktuella två tredjedelarna doneras. Det skulle innebära att cirka 3 000 ton livsmedel årligen doneras.

Förslaget bedöms alltså leda till donationer av livsmedel på motsvarande 10 600 ton årligen. Sveriges Stadsmissioner (2024) hanterade tillsammans 4 550 ton osåld mat 2023. De bedöms i dag hantera en stor del av den donerade maten. En stor del av detta hanterar stadsmissionerna genom sina sociala mataffärer, Matmissionen. Utredningen bedömer att för hjälporganisationer är detta det effektivaste sättet att hantera stora volymer livsmedel. Enligt utredningen bedöms

därför huvuddelen av de livsmedel som kan komma att doneras att omsättas i sociala mataffärer likt Matmissionen. Utredningen bedömer dock att det kommer vara svårt för de aktuella mottagarorganisationerna att ta emot 10 600 ton på kort sikt. Organisationerna bedöms behöva ett par år för att skala upp verksamheten innan de kan tillgodogöra sig hela mängden.

### Minskade mervärdesskatteintäkter från konsumtion

De ökade livsmedelsvolymerna som förväntas komma organisationer som bedriver social hjälpverksamhet till del bedöms enklast kunna avsättas genom verksamheter likt Matmissionen. Hos Matmissionen kan individer som uppfyller vissa inkomstkrav köpa donerad mat till kraftigt rabatterat pris, i Matmissionens fall ungefär en tredjedel av priset (Stockholms Stadsmission 2024).

2023 sålde Matmissionen 4 180 ton mat och hade 29 500 medlemmar (Matmissionen 2024). Den genomsnittliga mängden mat som köptes av en medlem var således 142 kg. Ytterligare 10 600 ton mat bedöms därmed ge möjlighet att utöka motsvarande verksamhet med motsvarande ungefär 75 000 medlemmar ( $10\,600\,000/142 \approx 75\,000$ ). Enligt årsrapporten sparade Matmissionens kunder 180 miljoner kronor 2023. Om priset utgör en tredjedel av värdet på maten innebär de att de konsumerade för ungefär 90 miljoner kronor, ungefär 3 050 kronor per medlem. Om 75 000 nya medlemmar handlar för 3 050 kronor vardera innebär det att konsumtion motsvarande 230 miljoner kronor flyttar från den kommersiella dagligvaruhandeln till icke-skattskyldiga verksamheter.

Den ideella verksamheten bedöms inte redovisa mervärdesskatt vilket innebär att de mervärdesskatteinbetalningar som tidigare skedde uteblir. En mervärdesskattesats på 12 procent innebär att inbetalningar på motsvarande cirka 24 miljoner kronor uteblir. Förslaget har alltså en negativ offentligfinansiell effekt på ungefär 24 miljoner kronor.

Även om inte alla donerade livsmedel omsätts i verksamheter likt Matmissionen bedöms donationerna på olika sätt ersätta mervärdesskattepliktig konsumtion (t.ex. inköp till ideella föreningar). Därför blir de offentligfinansiella effekterna desamma även om

t.ex. 90 procent bedöms omsättas inom verksamheter som liknar Matmissionen.

### **Minskade mervärdesskatteintäkter från uttag**

De företag som bedöms påverkas av förslaget är företag som tillverkar och/eller handlar med livsmedel. Dessa företag bedöms vara verksamma inom de SNI-koder som presenteras i tabell 14.1. I tabellen presenteras också uttagen inom respektive SNI-kod för perioden 2021 till 2023. I tabellen har företag som inte har ett kommundäde exkluderats under antagandet att deras uttag rör sig om överföringar av varor mellan verksamhetsgrenar. Ytterligare ett företag som gjort ett stort uttag 2023 är exkluderat eftersom det inte bedöms avse livsmedel. De årliga uttagen som är av intresse för utredningen bedöms därmed uppgå till ungefär 31,5 miljoner kronor 2023.



Tabell 14.1 Uttag i aktuella branscher

Kronor

SNI-kod	Beskrivning	2021	2022	2023
101	Beredning och hållbarhetsbehandling av kött och köttvaror	5 451 266	4 256 404	110 336
102	Beredning och hållbarhetsbehandling av fisk samt skal- och blötdjur	17 678	49 101	60 868
103	Beredning och hållbarhetsbehandling av frukt, bär och grönsaker	74 779	29 203	69 370
104	Framställning av vegetabiliska och animaliska oljor och fetter	0	0	0
105	Mejerivaru- och glasstillverkning	74 148	22 954	8 531
106	Tillverkning av kvarnprodukter och stärkelse	25 200	45 791	71 420
107	Tillverkning av bageri- och mjölprodukter	201 626	2 215 572	6 209 130
108	Annan livsmedelsframställning	19 684 764	16 250 071	15 708 637
1107	Framställning av läskedrycker, mineralvatten och annat vatten på flaska	132	0	0
4617	Provisionshandel med livsmedel, drycker och tobak	147 701	607 883	135 125
463	Partihandel med livsmedel, drycker och tobak	3 421 117	10 373 115	3 214 535
471*	Detaljhandel med brett sortiment	2 940 814	9 906 222	2 877 569
472	Specialiserad butikshandel med livsmedel, drycker och tobak	2 124 349	1 772 048	3 052 263
	<b>Totala uttag</b>	<b>34 163 574</b>	<b>45 528 364</b>	<b>31 517 784</b>

\*exkl. SNI 4719.

De uttag som presenteras i tabell 14.1 behöver inte, och bedöms inte, endast avse donationer till välgörande ändamål. Det gäller i synnerhet uttagen i SNI 101-1107, dvs. i livsmedelsindustrin. Efter kontakt med Livsmedelsföretagen<sup>2</sup> bedöms uttagen inom livsmedelsindustrin avse andra uttag än donationer till 100 procent. Det innebär att de uttag som är aktuella för utredningen är uttagen i parti- och detaljledet (SNI 4617, 463, 471 och 472) som 2023 omfattande ungefär 9,3 miljoner kronor. Dessa uttag är i samma storleksordning som uttagen 2021 men betydligt mindre än uttagen 2022. Utredningen bedömer att de högre uttagen 2022 utgör ett undantag, och att uttagen möjligen avser donationer till ukrainska flyktingar.

Skatteverkets rättsliga vägledning för uttag av varor rörande livsmedelsdonationer förefaller i kontakter med branschen fått stor spridning. Kunskapen om möjligheterna att donera varor nära bäst före-datum utan att uttagsbeskattas bedöms därmed vara god. Det

<sup>2</sup> Samtal med Sara Sundquist 2024-12-18.

innebär att de aktuella företagen i stor utsträckning bedöms använda den möjligheten när de donerar varor som kvalificerar sig. Kvarvarande uttag kan omfatta donationer till välgörande ändamål men utredningens bedömning är att företagen i första hand vill sälja de varor de kan sälja. Det behöver däremot inte innebära att företagen inte donerar varor som faktiskt har ett värde.

Med hänsyn till resonemanget ovan bedömer utredningen att en liten del av de redovisade uttagen avser donationer av varor till allmännyttiga stiftelser och ideella föreningar samt registrerade trossamfund som främjar eller bedriver social hjälpverksamhet. Utredningen bedömer att en fjärdedel av de aktuella uttagen är hänförliga till donationer till de aktuella mottagarna. Det innebär donationer på ungefär  $(9,3/4 = 2,3)$  miljoner kronor per år, det motsvarar mervärdesskatteinbetalningar på ungefär  $(2,3 \times 0,12 = 0,3)$  0,3 miljoner kronor. Förslaget innebär att dessa mervärdesskatteinbetalningar uteblir. Det innebär att förslaget bedöms leda till en negativ offentligfinansiell effekt på 0,3 miljoner kronor per år.

### **14.5.3 Sammanställning av förslagets offentligfinansiella effekter**

I tabell 14.2 de offentligfinansiella effekterna av utredningens förslag samlat. Totalt bedöms utredningens förslag innebära en årlig negativ offentligfinansiell effekt på 73,7 miljoner kronor.

**Tabell 14.2 Sammanställning av de offentligfinansiella effekterna av utredningens samtliga förslag**

Miljoner kronor

Effekt	Beräknad årlig effekt
Minskade mervärdesskatteinbetalningar till följd av ökad tillämpning av vinstmarginalbeskattning	-45
Uppbördsförskjutning följd av ökad tillämpning av förenklad vinstmarginalbeskattning	-3,5
Minskad mervärdesskattepliktig konsumtion av livsmedel	-24
Minskade mervärdesskattepliktiga uttag av livsmedel	-0,3
<b>Summa</b>	<b>-73,7</b>

## 14.6 Tidpunkten för ikraftträdande och behov av speciella informationsinsatser

Lagändringarna som rör utvidgningen av ett förenklat förfarande föreslås träda i kraft den 1 januari 2027. De ändringar som föreslås innebär att beskattningsbara återförsäljare får tillämpa reglerna om förenklad vinstmarginalbeskattning även när en varus inköpspris inte överstiger 10 000 kronor. Lagändringarna innebär relativt små förändringar jämfört med nuvarande lagstiftning, vilket skulle kunna innebära att lagändringarna kan träda i kraft den 1 juli 2026. Då beskattningsbara återförsäljare kan redovisa mervärdesskatt månadsvis, kvartalsvis eller årsvis kan ett ikraftträdande vid nämnda tidpunkt dock innebära administrativa kostnader pga. övergångsbestämmelser. Av denna anledning föreslår utredningen att lagändringarna ska träda i kraft den 1 januari 2027.

Lagändringarna har stor påverkan på beskattningsbara återförsäljares verksamhet och kan också leda till att beskattningsbara personer som normalt sett inte säljer vidare varor väljer att göra det. Det har också visat sig att många företag inte känner till reglerna om vinstmarginalbeskattning. Skatteverket bör därför utföra ett flertal informationsinsatser kring de nya reglerna, bl.a. genom information på Skatteverkets hemsida.

Lagändringarna som rör donation av livsmedel föreslås träda i kraft den 1 juli 2026. De ändringar som föreslås innebär att donationer av livsmedel till vissa mottagare undantas från skatteplikt. De som donerar får behålla rätten till avdrag för den ingående skatten som är hänförlig till varorna. Lagändringarna har stor påverkan på

såväl de beskattningsbara personer som vill donera livsmedel som mottagare av varorna. Skatteverket bör därför utföra ett flertal informationsinsatser kring de nya reglerna, bl.a. genom information på Skatteverkets hemsida.

## 14.7 Effekter för företagen

### 14.7.1 Utvidgning av det förenklade förfarandet

#### Företag som berörs

De företag som berörs av förslagen är de som handlar med begagnade varor. Förslagen påverkar i huvudsak företagen genom att fler företag kvalificerar sig för användningen av förenklad vinstmarginalbeskattning. I avsnitt 7.3.2 framkommer att företag som tillämpar det förenklade förfarandet förefaller ha ett lägre genomsnittligt inköpspris för begagnade varor än de som använder det normala förfarandet. De nuvarande reglerna innebär i praktiken att det är mer sannolikt att varor av lågt värde redovisas med det förenklade förfarandet eftersom dessa är mer sannolika att handlas i bulk och bedöms därför vara svåra att värdera.

I avsnitt 7.3.2 framkom att två tredjedelar av företagen som använder vinstmarginalbeskattning uppger att deras genomsnittliga inköpspris för begagnade varor är under 5 000 kronor. Om företagets genomsnittliga inköpspris följer en enkel triangulär fördelning med katetrarna längs x- och y-axeln innebär det att drygt 90 procent av alla företag som handlar med begagnade varor har ett genomsnittligt inköpspris på under 10 000 kronor. Utredningen har emellertid i sin kontakt med företagen inte kunnat identifiera företag som i dag använder vinstmarginalbeskattning och vars genomsnittliga inköpspris för begagnade varor överstiger 10 000 kronor. Utredningen bedömer därför att trots att gränsen för när förenklad vinstmarginalbeskattning får tillämpas på hela handeln med begagnade varor höjs från när 75 procent av handeln sker med förenklad vinstmarginalbeskattning till 90 procent kommer förslagen leda till att fler företag har möjlighet att tillämpa förenklad vinstmarginalbeskattning på hela handeln. Det innebär också att det genomsnittliga värdet på varorna som redovisas med vinstmarginalbeskattning

bedöms öka. De aktuella företagen är i huvudsak små företag, se avsnitt 7.3.

Företagen som handlar med begagnade varor berörs på olika sätt beroende på hur de i dag hanterar sin handel med begagnade varor. För en genomgång av handeln med begagnade varor och företagens användning av vinstmarginalbeskattning se kapitel 5 respektive 7. Företagen kan i detta avseende delas in i fyra kategorier:

- Företag som i dag tillämpar det förenklade förfarandet för vinstmarginalbeskattning.
- Företag som inte använder vinstmarginalbeskattning.
- Företag som i dag hanterar normal vinstmarginalbeskattning manuellt.
- Företag som i dag hanterar normal vinstmarginalbeskattning med hjälp av kassasystem.

### Antal företag i respektive kategori

Företagen i den första kategorin, de som redan i dag i huvudsak tillämpar det förenklade förfarandet för vinstmarginalbeskattning bedöms inte påverkas av förslaget (under antagandet att de i princip uteslutande använder förenklad vinstmarginalbeskattning). Baserat på den enkät som gjorts inom ramen för utredningen (se avsnitt 7.3) bedöms ungefär hälften av företagen som tillämpar vinstmarginalbeskattning tillhöra denna kategori, alltså ungefär 2 700 företag.

Företag i den andra kategorin är de företag som i dag inte använder sig av vinstmarginalbeskattning. Förslaget bedöms leda till att dessa företag börja tillämpa förenklad vinstmarginalbeskattning med lägre skattekostnader som följd. Det är svårt att bedöma hur många företag som till följd av förslaget kan komma att tillämpa förenklad vinstmarginalbeskattning. Om den genomsnittliga vinstmarginalen för de tillkommande företagen är 225 000 kronor (ungefär hälften av medelvärdet av företagen som i dag tillämpar vinstmarginalbeskattning) och den tillkommande vinstmarginalen är 218 miljoner kronor innebär det att det tillkommer cirka 1 000 företag, vilket är en ökning med nästan 20 procent.

Företagen som i dag tillämpar normal vinstmarginalbeskattning manuellt berörs på flera sätt. De får minskade hanteringskostnader

när de inte längre behöver följa enskilda varor och de får möjlighet att tillgodoräkna sig underskott i en period i senare perioder. Enligt den undersökning som gjorts uppger ungefär hälften av företagen att de tillämpar normal vinstmarginalbeskattning. Det innebär ungefär 2 700 företag. Ungefär en tredjedel av företagen som tillämpar normal vinstmarginalbeskattning bedöms agera kommissionärer och bedöms därmed vara i den grupp som hanterar vinstmarginalbeskattning med hjälp av ett kassasystem. Det innebär att ungefär 1 800 företag bedöms tillämpa normal vinstmarginalbeskattning manuellt. Av dessa bedöms 80 procent ges möjlighet att helt övergå till förenklad vinstmarginalbeskattning i och med förslaget, dvs. ungefär 1 450 företag.

Den fjärde gruppen företag är de företag som i dag hanterar normal vinstmarginalbeskattning med hjälp av kassasystem. Flera av dessa företag är förhållandevis stora och de står därför för en förhållandevis stor del av beskattningsunderlaget. Eftersom många av dessa företag är företag som agerar som kommissionärer kommer de även i framtiden behöva följa enskilda varor. Det innebär att de inte kan uppnå stora vinster i själva hanteringen av varorna. Där-  
emot berörs de genom att de, i de fall de köper in varor själva, i och med förslaget kan tillgodoräkna sig underskott i en period i senare perioder och att hanteringen av mervärdesskatt vid retur blir enklare. Denna grupp bedöms enligt ovan utgöras av ungefär 900 företag varav alla börjar tillämpa den förenklade metoden.

En sammanställning av de olika företagskategorierna presenteras i tabell 14.3. I dag tillämpar cirka 5 400 företag vinstmarginalbeskattning. Ungefär hälften av företagen (2 700) tillämpar i huvudsak det normala förfarandet och ungefär hälften (2 700) i huvudsak det förenklade förfarandet. Förslaget förväntas leda till att det totala antalet företag som tillämpar någon form av vinstmarginalbeskattning ökar från cirka 5 400 till 6 400. Antalet företag som i huvudsak tillämpar förenklad vinstmarginalbeskattning bedöms öka från cirka 2 700 till 6 050 och antalet företag som i huvudsak tillämpar normal vinstmarginalbeskattning bedöms minska från cirka 2 700 till 350. Det innebär att andelen företag som tillämpar det förenklade förfarandet ökar från cirka 50 procent till cirka 95 procent och andelen företag som tillämpar det normala förfarandet minskar från cirka 50 procent till cirka 5 procent.

Tabell 14.3 Sammanställning av de olika företagskategorierna

Företagskategorier	Effekt på företagen	Antal företag
Företag som i dag i huvudsak tillämpar det förenklade förfarandet för vinstmarginalbeskattning	Ingen effekt	2 700
Företag som inte använder vinstmarginalbeskattning	Börjar använda förenklad vinstmarginalbeskattning	1 000
Företag som i dag hanterar normal vinstmarginalbeskattning manuellt	80 procent övergår till förenklad vinstmarginalbeskattning	1 800 (1 450 övergår till förenklad)
Företag som i dag hanterar normal vinstmarginalbeskattning med hjälp av kassasystem	Övergår till förenklad vinstmarginalbeskattning men fortsätter följa varor	900

I likhet med de företag som i dag använder vinstmarginalbeskattning bedöms de tillkommande företagen i huvudsak utgöras av företag med färre än tio anställda. I kontakter utredningen haft med större företag framkommer att även en del mycket stora företag kan komma att börja använda vinstmarginalbeskattning om reglerna blir mer tillåtande. Utredningen har däremot inte underlag att göra en särskild bedömning av vilka konsekvenser deras tillämning av regelverket kan komma att få.

### Minskade skattekostnader för företagen

Den tydligaste effekten för företagen är de minskade skattekostnader som förslaget ger upphov till för de företag som går från att tillämpa de allmänna reglerna till att tillämpa vinstmarginalbeskattning. I avsnitt 14.5.1 beräknades den offentligfinansiella effekten till följd av att företag börjar tillämpa vinstmarginalbeskattning i större utsträckning till minus 45 miljoner kronor. Den offentligfinansiella effekten bygger på ett antagande om fullt prisgenomslag. I verkligheten kan prisgenomslaget variera stort mellan varor och sektorer (se t.ex. Harju et al. 2018, Sieg & Wessel 2022, Benzarti & Carloni 2019, Benzarti et al. 2020 och Kosonen 2015). Utredningen bedömer att halva skattesänkningen slår igenom till konsumenterna och halva stannar hos företagen, dvs. 22,5 miljoner kronor årligen eller ungefär 23 500 kronor per företag.

## Minskade hanteringskostnader för företag som i dag tillämpar normal vinstmarginalbeskattning

De företag som i dag tillämpar normal vinstmarginalbeskattning men som med förslaget kan övergå till förenklad vinstmarginalbeskattning förväntas gynnas på fyra sätt:

- Minskade hanteringskostnader för att spåra varor.
- Minskat behov av redovisningsprogram.
- Minskat behov av redovisningskonsulter.
- Besparingar till följd av att deras möjlighet att göra avdrag för varuinköps flyttas närmare i tiden.

Kostnaderna för att hantera och följa varorna bedöms vara större än kostnaderna för att genomföra själva mervärdesskatteredovisningen (se avsnitt 7.3.2). Den genomsnittliga vinstmarginalen för företagen i den enkät som distribuerats av utredningen och som uppger att de använder den normala vinstmarginalbeskattningen var 576 199 kronor under 2023. Om den genomsnittliga vinstmarginalen per vara var 300 kronor innebär de att de i genomsnitt hanterade 1 900 varor per år. Om tiden som går att härleda till att följa enskilda varor för vinstmarginalbeskattningens skull, dvs. inte den totala tiden det tar att hantera en vara utan märkning, registerföring etc. uppgår till 2 minuter per vara innebär det att företagen i genomsnitt lägger 64 timmar per år på att följa varor.

Enligt SCB:s lönestatistik för yrkesgrupper (SSYK) tjänade en butikssäljare inom fackhandeln i genomsnitt 31 900 kronor före skatt under 2023. Enligt Tillväxtverket (2017) ska lönen multipliceras med 1,84 för att spegla företagets kostnader. Det innebär att förslaget bedöms leda till minskade kostnader för hantering av varorna om ungefär  $(31\,900 \times 1,84 / 160 \times 64 \times 1\,450 = 33\,820\,000)$  34 miljoner kronor per år eller 23 500 kronor per företag. Ett osäkerhetsmoment, utöver bedömningen av den genomsnittliga vinstmarginalen och tidsåtgången, i bedömningen av denna effekt är hur många företag som ändå måste hålla register för att uppfylla kraven i lagen om handel begagnade varor. Kraven skiljer sig åt mellan varukategorier. Stora kategorier som t.ex. kläder och möbler omfattas inte medan andra som t.ex. cyklar och mobiltelefoner omfattas.



### **Minskade kostnader för redovisningsprogram för företag som övergår till förenklad vinstmarginalbeskattning**

I avsnitt 7.3.2 beräknades att det är 15 procents lägre sannolikhet att företag som tillämpar förenklad vinstmarginalbeskattning har ett redovisningsprogram än de som tillämpar normal vinstmarginalbeskattning. Det är inte säkert att förhållandet är kausalt och det finns sannolikt en betydande vaneffekt när ett företag väl införskaffat ett redovisningsprogram. Att ha stöd av ett redovisningsprogram bedöms också ha många andra fördelar. Endast en liten del av företagen som går från den normala till den förenklade vinstmarginalbeskattningen bedöms därför sluta med redovisningsprogram. Utredningen bedömer att 2 procentenheter av företagen kommer göra det. Ungefär 83 procent av företagen som tillämpar normal vinstmarginalbeskattning har i dag ett redovisningsprogram. Vidare bedömer utredningen att redovisningsprogram kostar ungefär 300 kronor per månad. Besparingen för företagen blir därmed ungefär  $(300 \times 12 \times 0,02 \times 1\,450 = 104\,000)$  104 000 kronor per år eller ungefär 72 kronor/företag.

### **Minskade skattekostnader för företag som kan övergå till förenklad vinstmarginalbeskattning till följd av tidigare avdrag**

När företagen går från den normala vinstmarginalbeskattningen till den förenklade tidigareläggs avdragen för de ingående varorna. Det ger upphov till en positiv effekt för företagen. I avsnitt 14.5.1 beräknas denna effekt till 3,5 miljoner kronor fördelat på de företag som går från normal till förenklad vinstmarginalbeskattning. Den beräkningen bygger emellertid på räntan på en 5-årig statsobligation för 2025 om 2,3 procent. Räntan för företagens företagslån beräknas vara ungefär 3 gånger högre. Besparingen för företagen blir därmed 10,6 miljoner kronor årligen. Hälften av detta bedöms stanna hos företagen och hälften tillfalla konsumenterna.

## Minskade kostnader för kassasystem för företag som övergår till förenklad vinstmarginalbeskattning

Gruppen företag som använder sig av kassasystem för att spåra varor bedöms i stor utsträckning vara kommissionärer och därför vara beroende av en viss funktionalitet i sina kassasystem för att spåra produkter (se avsnitt 7.3.3 för kort beskrivning av kassasystemen). Att de har kassasystemen för att tillämpa vinstmarginalbeskattning tyder på att de har en viss omsättning och de bedöms ha mer information om vinstmarginalbeskattningen än andra företag. Alla företag som har möjlighet bedöms därför gå över till den förenklade redovisningen för att det ger en ökad flexibilitet. Även om många är kommissionärer gäller inte det alla företag och de skulle därför kunna säga upp den funktionaliteten i sina kassasystem. En fjärdedel av företagen i denna kategori bedöms säga upp den funktionalitet som gör det möjligt att spåra enskilda varor i sina kassasystem. Det innebär en besparing på ungefär  $(900 \times 12 \times 0,25 \times 900 = 2\,400\,000)$  2,4 miljoner kronor årligen.

Vissa företag i denna kategori har också lyft att det kan uppstå komplicerade skattemässiga effekter vid returer av varor vid normal vinstmarginalbeskattning när köpet och returen sker i olika redovisningsperioder. Hanteringen av dessa bedöms kunna underlättas när företagen får tillämpa förenklad vinstmarginalbeskattning. Utredningen har dock inte kunskap om de ingående kostnaderna som krävs för att kvantifiera effekten.

## Sammantagen effekt av förslagen på företagen

Förslagen innebär sammantaget minskade kostnader av administrativ karaktär för företagen motsvarande ungefär 36 miljoner kronor årligen, årliga minskade skattekostnader som bedöms stanna hos företagen på motsvarande 28 miljoner kronor. De totala effekterna per företagskategori presenteras i tabell 14.4.

**Tabell 14.4 Sammanfattning av effekterna av utredningens förslag på företagen**

Typ av företag	Företag som i dag i huvudsak tillämpar det förenklade förfarandet för VMB	Företag som inte använder VMB	Företag som i dag hanterar normal VMB manuellt	Företag som i dag hanterar normal VMB med hjälp av kassasystem	Sammantagen effekt
Antal företag	2 700	1 000	1 450	900	
Effekt	Ingen effekt	Börjar tillämpa VMB i större omfattning	Kan övergå till förenklad VMB	Kan övergå till förenklad VMB	
Minskade skattekostnader		23 500 kr/företag per år	2 300 kr/företag per år	2 300 kr/företag per år (80 procent av företagen)	28 000 000 kr/år
Minskade hanteringskostnader			23 500 kr/företag per år 72 kr/ företag per år	72 kr/ företag per år 2 700 kr/företag per år Minskad kostnad för hantering av retur	36 500 000 kr/år (varav hälften stannar hos företagen)
Sammantagen effekt	–	23 500 kr/företag per år	26 000 kr/företag per år	5 000 kr/företag per år	64 500 000 kr/år (varav 46 000 000 kr/år stannar hos företagen)

## Beteendeeffekter hos företagen

Alla gränsbelopp ger upphov till tröskeeffekter (se t.ex. Kleven & Waseem 2013 och Harju et al. 2019). I detta avseende förväntas utredningens förslag leda till att företagen kan komma att bli motvilliga att hantera varor med ett värde över 10 000 kronor eller varor som innebär att mindre än 90 procent av omsättningen av begagnade varor utgörs av varor med ett värde på under 10 000 kronor. Detta beteende är ett exempel på när skatter påverkar företagens beteende på ett oönskat sätt som i sin tur påverkar effektiviteten i ekonomin negativt.

## Konkurrens

Förslagets effekt på konkurrensen kan delas in i två dimensioner. Den första dimensionen finns inom handeln med begagnade varor. Den andra dimensionen är i konkurrensen mellan begagnade och nya varor.

Marknaden för begagnade varor delades i avsnitt 5.2 in i tre delar, en kommersiell där företag är verksamma, en ideell där ideella organisationer är verksamma och en privat där handel mellan privatpersoner sker. I Sverige är de ideella organisationernas handel med begagnade varor inte mervärdesskattepliktig och består dessutom till stor del av handel med donerade varor. I princip all handel mellan privatpersoner bedöms heller inte vara mervärdesskattepliktig. Det innebär att den kommersiella delen av begagnathandeln är den enda delen som är skattepliktig, med högre kostnader som följd. I det avseendet har de kommersiella aktörerna en konkurrensnackdel gentemot de andra delarna av marknaden.

När den förenklade vinstmarginalbeskattningen blir mer tillgänglig för företagen minskar såväl företagens skattekostnader som de administrativa kostnaderna förknippade med skatten. Det bidrar till att jämna ut konkurrensförhållandena mellan den kommersiella delen av begagnathandeln och de skattebefriade delarna.

Konkurrensen mellan begagnade och nya varor påverkas av förslaget på två sätt. Vinstmarginalbeskattningen är i dag mer administrativt och praktiskt betungande än de allmänna reglerna. För det första påverkar förslaget konkurrensen genom att det minskar fullgörandekostnaderna vid tillämpningen av vinstmarginalbeskattning.

Det kommer att bli billigare att sälja begagnade varor eftersom kostnaderna för hanteringen minskar. För det andra leder lägre kostnader för att tillämpa vinstmarginalbeskattning till att fler varuförsäljningar som i dag redovisas enligt de allmänna reglerna i stället kommer att redovisas enligt bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning – begagnade varor kommer att bli billigare. Både de direkta kostnadsminskningarna till följd av minskade administrativa kostnaderna som de minskade skattekostnaderna bidrar till att minska kostnadsskillnaderna mellan försäljningen av nya respektive begagnade varor. På så vis bidrar förslaget till att utjämna konkurrensförhållandena mellan nya och begagnade varor.

### **14.7.2 Ett kvalificerat undantag för donation av livsmedel**

#### **Företag som berörs**

De företag som berörs av förslaget är i första hand organisationer (i huvudsak företag) aktiva inom de SNI-koder som beskrevs i avsnittet om offentligfinansiella effekter, dvs. i huvudsak företag som producerar eller handlar med livsmedel och drycker. I tabell 14.5 presenteras antalet företag (även andra organisationer) inom respektive bransch, hur många som tar upp uttag till beskattning och andelen som tar upp uttag till beskattning.

Tabell 14.5 Antal berörda företag och uttag hos dessa 2023

SNI-kod	Beskrivning	Antal organisationer	Antal organisationer som gör ett uttag	Andel av organisationerna som gör uttag
101	Beredning och hållbarhetsbehandling av kött och köttvaror	507	7	1,4 %
102	Beredning och hållbarhetsbehandling av fisk samt skal- och blötdjur	197	4	2,0 %
103	Beredning och hållbarhetsbehandling av frukt, bär och grönsaker	457	3	0,7 %
104	Framställning av vegetabiliska och animaliska oljor och fetter	53	0	0,0 %
105	Mejerivaru- och glasstillverkning	291	5	1,7 %
106	Tillverkning av kvarnprodukter och stärkelse	117	3	2,6 %
107	Tillverkning av bageri- och mjölprodukter	1 568	15	1,0 %
108	Annan livsmedelsframställning	943	9	1,0 %
1107	Framställning av läskedrycker, mineralvatten och annat vatten på flaska	113	0	0,0 %
4617	Provisionshandel med livsmedel, drycker och tobak	611	3	0,5 %
463	Partihandel med livsmedel, drycker och tobak	5 169	26	0,5 %
471	Detaljhandel med brett sortiment	6 929	106	1,5 %
472	Specialiserad butikshandel med livsmedel, drycker och tobak	4 788	59	1,2 %
<b>Totalt</b>		<b>21 743</b>	<b>240</b>	<b>1,1 %</b>

I tabell 14.6 presenteras de företag som gör uttag i tabell 14.5 fördelat på juridisk form. De flesta uttagen görs av fysiska personer men den största volymen tas ut av aktiebolagen. I det avseendet avviker inte de aktuella företagen från beteendet hos företagen generellt (se tabell 10.2).

**Tabell 14.6 Uttagen i relevanta branscher fördelat på juridisk form 2023**

Juridisk form	Antal organisationer med uttag	Summa uttag
Fysiska personer	166	5 375 701
Handelsbolag	24	675 363
Aktiebolag	54	25 467 299
Ekonomiska föreningar	1	-1 002
Ideella föreningar	1	423
<b>Totalt</b>	<b>246</b>	<b>31 517 784</b>

I tabell 14.7 presenteras storleksfördelningen på de aktuella företagen. De flesta uttagen sker av företag utan anställda men genomsnittstorleken på uttagen är större hos lite större företag.

**Tabell 14.7 Storleksfördelning på aktuella företag som gjort uttag 2023**

Storlek	Antal	Summa uttag	Genomsnittligt uttag
Inga anställda	149	3 287 572	22 064
1–9 anställda	72	24 992 944	347 124
10–249 anställda	23	3 133 401	136 235
Fler än 249 anställda	3	193 867	64 622
<b>Totalt</b>	<b>246</b>	<b>31 607 784</b>	<b>128 487</b>

I avsnitt 10.5.5 fördelas företagen på de typfall som beskrivs i avsnitt 10.3. Utredningen bedömer inte att den fördelning som beskrivs i det avsnittet är direkt överförbar på de företag som berörs av förslaget. Svaren på den enkät som genomförts inom ramen för utredningen (se avsnitt 10.5.4) indikerar att det är något vanligare för företag som är aktiva inom de här relevanta SNI-koderna att donera varor än bland företagen i stort. Enkäten besvarades av 94 företag aktiva inom SNI-koderna 4617, 463, 471 och 472, varav 23 uppgav att de donerade (cirka 24 procent, dvs. något fler än i populationen i stort). Eftersom kunskapen om de förtydliganden Skatteverket gjort angående donationer av livsmedel bedöms vara god bedöms även många av de donationer som sker vara av en karaktär som värderas till noll. Utredningen bedömer dock, mot bakgrund av våra kontakter med branschen och Skatteverket, att det förekommer donationer som felaktigt värderas till noll.

Det finns också företag, i synnerhet företag i grossistledet och producentledet, som har varor som inte är nära bäst före-datum men som de av olika anledningar inte kan eller vill sälja. Utredningen bedömer att den osäkerhet som i dag finns avseende värderingen vid en uttagssituation och de förväntade mervärdesskattekonsekvenserna hindrar vissa av dessa företag från att donera varor (Typfall 2A – Företag som vill donera varor men avstår eftersom de då behöver betala mervärdesskatt och 2B – Företag som vill donera varor men avstår för att värdet av varorna är osäkert). Utredningens förslag innebär att hindren för dessa företag att donera varor till de mottagare som omfattas av förslaget undanröjs. Detta får inga direkta skatteeffekter för företagen eftersom de inte donerar varor i dag.

Det finns också fall då företag vill donera varor och samtidigt göra rätt för sig. I avsnitt 14.5.2 bedömdes dessa uttag uppgå till ett värde av 2,3 miljoner kronor. Utredningen bedömer mot bakgrund av den låga generella regelefterlevnaden som beskrivs i 10.5.5 att det förekommer större donationer men som inte tas upp till beskattning. Förslaget innebär att fel och fusk av detta slag kommer att försvinna till följd av förslaget eftersom någon beskattning inte ska ske i fortsättningen.

### **Minskade administrativa kostnader för att bedöma värdet på donationer**

De organisationer som utredningen varit i kontakt med verkar ha gjort olika tolkningar av Skatteverkets rättsliga vägledning. Vissa organisationer förefaller ha tolkat vägledningen som att alla donationer av livsmedel som annars skulle ha kasserats kan värderas till noll kronor, andra har tolkat vägledningen som att det också måste vara nära till varans bäst före-datum.

Vissa företag, som gjort den senare tolkningen har i vissa fall lagt i sammanhanget mycket tid på att försöka fastställa värdet på deras eventuella donationer. I vissa fall har de utarbetat lösningar för att undvika att donationer av varor som inte är nära bäst före-datum men som av de av olika anledningar inte vill sälja ska få en hög värdering. Förslaget innebär att dessa företag inte längre behöver ägna sig åt det, vilket minskar företagens kostnader. Utredningen bedömer emellertid inte att det är möjligt, utifrån det be-



gränsade underlaget, att göra en kvantitativ bedömning av förslagets effekter i detta avseende.

Utredningens förslag innebär dock en ny osäkerhet kopplat till att bedöma om mottagaren av donationer uppfyller kriterierna för att donationen ska vara skattefri. Utredningen bedömer dock att det är liten variation mellan olika år när det gäller vilka organisationer som är kvalificerade varför denna eventuella osäkerhet är betydligt mindre än den nuvarande som är kopplad till värdet på donationen.

### **Minskade kostnader för avfall och hantering av returer**

När företagen kan donera vissa livsmedel som annars blivit avfall minskar deras kostnader för avfallshantering. Avgörande för storleken på denna effekt är hur mycket donationerna ökar till följd av förslaget. I avsnitt 14.5.2 bedömdes donationerna öka med 10 600 ton. Avfallet bedöms minska i motsvarande omfattning.

Om marginalkostnaden företagen betalar för att hantera avfall i dag är 1,6 kronor per kilo (den rörliga kostnaden för kommunalt avfall hos SVOA:s hushållskunder) innebär det en årlig besparing för företagen på cirka 17 miljoner kronor. Samtidigt kan detta på marginalen leda till minskade skalfördelar hos de avfallshanterande företagen vilket på marginalen kan leda till ökade kostnader för avfallshantering.

### **Konkurrens**

Eftersom utredningens förslag är riktat mot allmännyttiga stiftelser och ideella föreningar samt registrerade trossamfund som främjar eller bedriver social hjälpverksamhet bedöms konkurrensytorna mot annan verksamhet vara begränsade. Ytterligare två faktorer talar för att effekterna på konkurrensen är begränsade.

Den första är att de företag som donerar livsmedel är desamma som säljer varor genom den vanliga dagligvaruhandeln. De konkurrerar i det avseendet med sig själva när de donerar varor.

Den andra faktorn är den begränsade påverkan förslaget bedöms ha på omsättningen i dagligvaruhandeln. I avsnitt 14.5.2 beräknades att omsättningen i dagligvaruhandeln bedöms minska med 230 miljoner kronor per år. År 2023 uppgick omsättningen i dagligvaru-

handeln till 340 miljarder kronor (Svensk dagligvaruhandel 2025). Förslaget bedöms alltså beröra mindre än 0,1 procent av handeln och bedöms även i det avseendet ha begränsad negativ påverkan på konkurrensen. Det kan emellertid finnas fall då handlare lokalt kan komma att påverkas negativt av förslaget.

## 14.8 Effekter för enskilda

### 14.8.1 Utvidgning av det förenklade förfarandet

#### Lägre priser på varor

I avsnitt 14.7.1 beskrivs bakgrunden till att utredningen bedömer att häften av den offentligfinansiella effekten kommer kunderna till del. Samma bedömning görs för företagens minskade kostnader. Den totala årliga kostnadsminskningen som kommer kunderna till del uppgår då till 46 miljoner kronor årligen. Om den kommersiella handeln med begagnade varor uppgår till ungefär 7,4 miljarder kronor innebär det en generell prisminskning på 0,6 procent.

#### Lägre försäljningspriser

Förslaget innebär att det blir möjligt att tillämpa den förenklade metoden för vinstmarginalbeskattning för varor med ett inköpspris som inte överstiger 10 000 kronor. I de flesta fall kommer gränsvärdet inte utgöra ett problem eller påverka beteendet hos företagen. För varor med ett marknadspris strax över gränobeloppet kan förekomsten av ett gränobelopp däremot påverka det pris säljaren får för varorna. Detta eftersom företagets kostnader för att redovisa försäljningen av varan är högre om de köpt den för ett pris strax över gränobeloppet. Denna effekt bli extra stor för de varor som avgör om företaget så gott som uteslutande handlar med varor under gränobeloppet. Utredningen har identifierat två risker kopplat till denna effekt.

För det första kan gränobeloppet bli normerande för värdet av begagnade varor. Redovisningskostnaderna bidrar till att göra gränobeloppet till ett mjukt tak för vad privatpersoner kan få betalt för sina begagnade varor. För vissa varor kommer det inte vara ett problem men för vissa varor som är värda ungefär 10 000 kronor kan

gränsbeloppet skapa förväntningar hos säljarna som leder till att de får för lite betalt.

Den andra risken är kopplad till att privatpersoner vet att de blir erbjuda för låga priser för varorna. De kan då avstå från att sälja varorna. Privatpersonen kan då avstå från att sälja till dess värdet på varan sjunkit till under gränsbeloppet. Det bidrar till att varorna inte är där de har störst värde och att effektiviteten i ekonomin blir lägre jämfört med om priset hade varit lägre än gränsbeloppet från början.

## Ökade inkomster för enskilda

Förslaget förväntas på marginalen leda till en ökad efterfrågan av begagnade varor samt till att handeln ökar mer generellt. Den ökade efterfrågan och framväxten av plattformar som gör det enklare för enskilda att sälja sina oanvända varor förväntas leda till att fler väljer att sälja varor de inte använder i stället för att låta dem ligga eller bli avfall. Det kommer på marginalen leda till något ökade inkomster.

### 14.8.2 Ett kvalificerat undantag för donation av livsmedel

#### Förstärkt köpkraft

Om de donerade livsmedlen fördelas på det sätt som skisseras i avsnitt 14.5.2 kommer det i praktiken innebära att de som har möjlighet att köpa livsmedlen får stärkt köpkraft. I avsnitt 14.5.2 antogs att priset de som får möjlighet att köpa de donerade livsmedlen betalar motsvarar ungefär en tredjedel av värdet på livsmedlen. Om kunderna betalar 230 miljoner kronor innebär det alltså en köpkraftsförstärkning på ungefär 460 miljoner kronor, motsvarande cirka 6 100 kronor per person och år. Den högsta inkomst en person kan ha och kvalificera sig för att handla på matmissionen är 13 622 kronor efter skatt i månaden. En köpkraftsförstärkning på 6 100 kronor per år innebär en ökning på cirka 4 procent. De flesta bedöms emellertid ha en lägre lön och alltså få en större köpkraftsförstärkning.

## Ökad tillgång till livsmedel

Den ökning av livsmedelsdonationer som förslaget bedöms leda till förväntas öka tillgången till livsmedel för grupper som inte har tillräckligt god tillgång till livsmedel. Enligt data från Eurostat (2024) uppger 2,8 procent av Sveriges befolkning att de inte har råd att äta kött, fisk, kyckling eller vegetariskt alternativ till varannan måltid – en fråga som brukar användas för att mäta allvarlig materiell fattigdom. Det motsvarar ungefär 300 000 personer. Hur många av dessa som tar emot livsmedel från en organisation som omfattas av förslaget har utredningen ingen information om. Om de livsmedelsvolymerna som på sikt bedöms doneras till följd av utredningens förslag fördelas på dessa personer innebär det cirka 36 kg per person och år.

## 14.9 Effekter för miljön

### 14.9.1 Utvidgning av det förenklade förfarandet

I avsnitt 14.8.1 bedömdes utredningens förslag leda till en generell prisminskning av begagnade produkter motsvarande cirka 0,6 procent. Med hjälp av data om befintlig konsumtion har elasticiteten för varor som bedöms utgöra en stor del av begagnathandeln skattats till 0,7. En prissänkning på 0,6 procent innebär alltså en ökad konsumtion av begagnade varor med 0,44 procent. Med en total omsättning av begagnade varor hos kommersiella aktörer på 7,4 miljarder kronor innebär det en ökad omsättning av begagnade varor på  $(7\,400 \times 0,0044 = 32)$  32 miljoner kronor. I Schibsted (2024) beräknas ersättningsfrekvensen, dvs. i vilken mån en begagnad vara ersätter en ny vara till 0,5. Det innebär alltså att den ökade försäljningen av begagnade varor bidrar till en minskad försäljning av nya varor. Utredningens förslag förväntas öka volymen i begagnathandeln med 32 miljoner kronor, det innebär att försäljningen av nya varor förväntas minska med 16 miljoner kronor.

Utifrån konsumtionsdata för de varukategorier som bedöms utgöra merparten av begagnathandeln är det möjligt att göra en bedömning av hur resurseffektiviteten förbättras för dessa varukategorier när en ökad andel av konsumtionen är begagnade varor. Den samlade konsumtionen för dessa varukategorier är ungefär 310 miljarder kro-

nor. En minskning med 16 miljoner kronor kan alltså tolkas som att resurseffektiviteten förbättras med 0,005 procent.

Utifrån SCB:s statistik om miljöpåverkan från konsumtion (2025) och konsumtionsdata är det möjligt att beräkna koldioxidintensiteten i konsumtionen av de aktuella varugrupperna. Koldioxidintensiteten kan sedan kombineras med minskningen i konsumtionen av nya varor för att beräkna en minskning av koldioxidutsläppen. Totalt bedöms förslaget minska koldioxidutsläppen med ungefär 350 ton CO<sub>2</sub>e årligen.

Förslaget förväntas emellertid, på marginalen, leda till något ökade inkomster. Dessa ökade inkomster förväntas, helt eller delvis, omsättas i en ökad konsumtion. I den mån denna konsumtion består av nya produkter kan det ha en något dämpande effekt på förslagets positiva miljöeffekter.

## 14.9.2 Ett kvalificerat undantag för donation av livsmedel

### Effekt på resurseffektiviteten

Utredningen bedömer att det i grunden är positivt för resurseffektiviteten att livsmedel som annars hade blivit avfall i stället kan konsumeras. I avsnitt 14.7.2 bedömdes att cirka 10 600 ton livsmedel kan bli aktuella för donation till följd av förslaget. Det förutsätter att det finns mottagare för alla dessa livsmedel. Även om organisationer som bedriver eller främjar social hjälpverksamhet är ett sätt att fördela livsmedlen bedöms de inte vara lika effektiva (i ekonomisk bemärkelse) på att få avsättning för varorna som en marknadslösning.

Nya plattformar som möjliggjorts av teknisk utveckling förväntas göra det lättare att få avsättning för varor som i dag är svåra att sälja. Det finns flera skäl till att företag skulle vara motvilliga att använda sig av dem t.ex. eventuell skada på renommé, praktiska problem och kontroll över försäljningskanaler. Oaktat är plattformarna beroende av vissa volymer för att uppnå tillräcklig skala för att på ett effektivt sätt para ihop köpare och säljare. När de blir mer effektiva (större) bedömer utredningen att de vore ett effektivt sätt att allokera och få avsättning för vissa kategorier av överskottsvaror. Det är möjligt att ökade möjligheter att donera varor kommer innebära att framväxten av dessa plattformar försvåras och därmed indirekt påverkar resurseffektiviteten negativt. Det är däremot inte säkert att livs-

medlen, om de allokerats via den typen av plattformar som skisseras här, hade kommit de mest behövande till del.

### Effekt på utsläpp

Förslaget leder till minskade utsläpp i den mån det leder till en minskad konsumtion av nyproducerade varor. Eftersom förslaget innebär en fördelning av varor till organisationer som i första hand fördelar livsmedel till de individer som annars inte hade haft råd att köpa tillräckligt med mat bedöms förslaget endast ersätta de livsmedel de tidigare köpt i livsmedelsbutiker. I avsnitt 14.5.2 beräknas denna konsumtion motsvara cirka 90 miljoner kronor per år. Eftersom variationen i klimatpåverkan mellan livsmedel är stor är effekten mycket känslig för vilka livsmedel det är som inte längre konsumeras i de vanliga livsmedelsbutikerna. Om en genomsnittlig klimatpåverkan antas är det möjligt att beräkna minskningen av klimatutsläppen på samma sätt som i avsnitt 14.9.1. Enligt den metoden bedöms förslaget ge upphov till minskade utsläpp motsvarande cirka 8 700 ton per år.

Den lägre kostnaden för livsmedel dessa individer kan ta del av kan också leda till en inkomsteffekt, dvs. de får pengar över till att konsumera annat. Eftersom de har låga inkomster bedöms de konsumera hela sin inkomst. På så vis kan alltså förslaget leda till en ökad konsumtion av andra varor, vilket kan ha en negativ miljöpåverkan. Sammantaget bedöms emellertid förslaget leda till något minskade utsläpp.

## 14.10 Risken för fel och fusk

### 14.10.1 Utvidgning av det förenklade förfarandet

Eftersom förslaget innebär att fler företag får tillämpa förenklad vinstmarginalbeskattning bedöms det leda till att färre företag som inte kvalificerar sig för förenklad vinstmarginalbeskattning tillämpar det (se avsnitt 14.7.1). Införandet av en beloppsgräns kommer däremot innebära att företag kan ha motiv att manipulera inköspriser för att på så sätt kvalificera sig för förenklad vinstmarginalbeskattning. Utredningen bedömer att förslaget kommer att leda till att

antalet företag som har incitament att fuska kommer minska och att förslaget därmed kommer leda till minskat fel och fusk.

#### 14.10.2 Ett kvalificerat undantag för donation av livsmedel

Förslaget bedöms ha två direkta effekter på företag som donerar eller avser donera livsmedel. För det första blir det lättare för företagen att förutse hur stor uttagsbeskattningen kan bli eftersom donationerna undantas från skatteplikt. För det andra bedömer utredningen att skatten företagen kommer att behöva betala för donerade produkter kommer att minska när skattesatsen är noll.

Det problem som vissa företag lyft för utredning, dvs. att företag i vissa fall avstår från att donera varor eftersom de är osäkra på hur Skatteverket kommer bedöma värdet på varorna, kommer att försvinna i de fall som rör livsmedel eftersom beskattningen görs oberoende av värderingen. Dessa fall bedöms i dag kunna innebära att enskilda företag ibland lägger mycket tid på att på förhand försöka fastställa hur Skatteverket kan komma att värdera varan. Förslaget bör leda till att förekomsten av dessa fall minskar. En ny osäkerhet, gällande om mottagaren är av en sådan art att donationen kan undantas från skatteplikt kan komma att uppkomma i och med förslaget. Denna osäkerhet bedöms vara mindre och enklare att hantera än nuvarande osäkerhet kopplat till värderingen, inte minst mot bakgrund av att undantaget kopplas till lagen om godkännande av gåvomottagare vid skattereduktion av för gåva. Förslaget bedöms därmed leda till att den genomsnittliga administrativa kostnaden per donation minskar.

Inom ramen för utredningen har också risken för att vissa mottagarorganisationer ska starta företag i syfte att donera vidare varor lyfts. Dessa företag skulle då köpa in varor, i detta fall livsmedel, där de kan göra avdrag för ingående mervärdesskatt för att sedan skänka dessa till kvalificerade mottagarorganisationer. Detta blir i praktiken ett mervärdesskattefritt inköp. Utredningen bedömer risken för att denna typ av upplägg ska uppstå som låg av tre skäl. Det första är att dessa företag saknar ekonomisk verksamhet i grunden vilket innebär att de inte har avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Det andra är att de stora volymerna livsmedel som förslaget bedöms tillgängliga för donation kommer leda till att behovet av denna typ av

företag inte finns. Det tredje skälet är att mottagarorganisationerna inte vill riskera att skada sitt renommé med ett sådant upplägg.

## **14.11 Effekter för Skatteverket och allmänna förvaltningsdomstolar**

### **14.11.1 Utvidgning av det förenklade förfarandet**

Förslaget bedöms inte påverka Skatteverkets kostnader.

### **14.11.2 Ett kvalificerat undantag för donation av livsmedel**

Förslaget innebär att mottagaren av donationen, för att donationen ska undantas skatteplikt, måste vara en allmännyttig stiftelse, ideell förening eller registrerat trossamfund med social verksamhet som är godkänd enligt de kriterier som anges i lagen (2019:453) om godkännande av gåvomottagare vid skattereduktion för gåva och som främjar eller bedriver sådan social hjälpverksamhet. I dag ansöker organisationer om att vara en godkänd organisation hos Skatteverket. Förslaget innebär emellertid inte att alla organisationer som i dag är godkända kommer vara godkända mottagare. Till följd av detta kommer Skatteverket behöva klassificera organisationerna i två grupper. Förslaget innebär också att det blir marginellt mer gynnsamt att vara godkänd mottagare samt att organisationer som tidigare inte varit intresserade av att vara en godkänd mottagare kan komma att bli intresserade av det. Sammantaget förväntas förslaget leda till att fler organisationer ansöker om att bli godkända mottagare än tidigare. Detta förväntas öka Skatteverkets kostnader något.



# 15 Författningskommentar

## Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (2023:200)

### 10 kap.

#### 1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om generell skatteplikt i 2 § och om undantag från skatteplikt som avser

- postområdet (4 och 5 §§),
- området för sjukvård och tandvård (6–13 §§),
- området för social omsorg (14 §),
- utbildningsområdet (15–18 §§),
- tjänster inom fristående grupper (19 §),
- massmedieområdet (20–27 §§),
- idrottsområdet (28 och 29 §§),
- kulturområdet (30 och 31 §§),
- försäkringsområdet (32 §),
- området för finansiella tjänster (33 §),
- sedlar, mynt, lotterier, gravskötsel och guld (34 §),
- fastighetsområdet (35 och 36 §§),
- leverans av vissa tillgångar (37–39 §§),
- statens och kommuners uttag (40 och 41 §§),
- unionsinterna transaktioner (42–52 §§),
- import (53–63 §§),
- export (64–67 §§),
- tjänster i samband med export eller import av varor (68 §),
- fartyg och luftfartyg (69–77 §§),
- transaktioner som likställs med export (78–94 §§),
- förmedlingstjänster som avser vissa undantagna transaktioner eller transaktioner gjorda utanför EU (95 §),
- exportbutiker (96 §),
- leverans till beskattningsbara personer som använder ett elektroniskt gränssnitt (97 §), och
- överlåtelse av livsmedel utan ersättning till vissa mottagare (98 §).

Paragrafen hänvisar till bestämmelser i 10 kap. som reglerar undantag från beskattning.

I förhållande till nuvarande lydelse görs ett tillägg i första stycket, nämligen en hänvisning till den nya paragrafen 98 §.

Övervägandena finns i avsnitt 13.2 och 13.3.

*Undantag från skatteplikt vid överlåtelse av livsmedel utan ersättning till vissa mottagare*

### 98 §

*Från skatteplikt undantas överlåtelse av livsmedel utan ersättning till en mottagare som*

- 1. är en godkänd gåvomottagare enligt lagen (2019:453) om godkännande av gåvomottagare vid skattereduktion för gåva, och*
- 2. främjar eller helt eller delvis bedriver sådan social hjälpverksamhet som avses i 7 kap. 4 § inkomstskattelagen (1999:1229).*

*Med livsmedel avses de varor som är föremål för reducerad skattesats enligt 9 kap. 3 §.*

Paragrafen är ny. Bestämmelsen innebär att överlåtelse av livsmedel utan ersättning undantas från skatteplikt i vissa fall.

I första stycket anges att en överlåtelse av livsmedel utan ersättning undantas från skatteplikt om mottagaren är en godkänd gåvomottagare enligt lagen (2019:453) om godkännande av gåvomottagare vid skattereduktion för gåva. För att överlåtelsen ska vara undantagen från skatteplikt krävs också att den godkända gåvomottagaren främjar eller helt eller delvis bedriver sådan social hjälpverksamhet som avses i 7 kap. 4 § inkomstskattelagen (1999:1229).

Syftet med bestämmelsen är att beskattningsbara personer inte ska beskattas för uttag när de donerar livsmedel till dessa mottagare. Av 5 kap. 8 § följer att uttag av varor ska likställas med leverans av varor mot ersättning och att ett uttag alltså är en beskattningsbar transaktion. Enligt 5 kap. 9 § avses med uttag bl.a. överlåtelse av varor utan ersättning. Detta gäller under förutsättning att den ingående skatten vid förvärvet av varan eller dess beståndsdelar helt eller delvis har varit avdragsgill för den beskattningsbara personen.

Den nya bestämmelsen är alltså tänkt att tillämpas när en donation av livsmedel är en beskattningsbar transaktion, dvs. när uttaget likställs med en leverans av varor. Om uttaget inte är en beskattnings-

bar transaktion t.ex. på grund av att den ingående skatten vid förvärvet av den donerade varan inte var avdragsgill får den här bestämmelsen ingen betydelse.

I *andra stycket* görs en hänvisning till 9 kap. 3 § gällande vad som avses med livsmedel.

Övervägandena finns i avsnitt 13.2 och 13.3.

## 13 kap.

### 10 §

En beskattningsbar person får göra avdrag för ingående skatt som är hänförlig till sådana transaktioner som avses i 6 och 8 §§, i den utsträckning den beskattningsbara personen använder varorna och tjänsterna för sina transaktioner inom landet som är undantagna från skatteplikt i enlighet med någon av följande bestämmelser i 10 kap.:

- 13 § om läkemedel,
- 26 § första stycket 2 om framställning och distribution av periodiska publikationer,
- 34 § 4 om leverans av guld till Sveriges riksbank,
- 42 eller 46 § om unionsinterna leveranser av varor,
- 52 § om transporttjänster – Azorerna och Madeira,
- 63 § om tjänster som ingår i beskattningsunderlaget för import,
- 64, 65, 66 eller 67 § om export,
- 68 § om tjänster i samband med export eller import av varor,
- 69 eller 70 § om leverans av fartyg eller luftfartyg och utrustning till dessa,
- 71 eller 72 § om varor för förbrukning och försäljning ombord på fartyg och luftfartyg,
- 73 § om varor för förbrukning och försäljning ombord på krigsfartyg,
- 74 § om tjänster som avser fartyg eller luftfartyg,
- 75 § om tjänster av mäklare och andra förmedlare,
- 76 eller 77 § om vissa leveranser av varor avseende fartyg och luftfartyg,
- 78 § om leverans av motorfordon till utländska beskickningar m.fl.,
- 84 § om leverans av varor till beskickningar, konsulat, EU-organ och andra internationella organisationer,
- 88 § om leverans av varor till Europeiska kommissionen, EU-organ eller byråer för att hantera covid-19-pandemin,
- 89, 90 eller 91 § om tjänster som tillhandahålls EU, EU-organ och andra internationella organisationer,
- 92 § om väpnade styrkor som tillhör ett annat EU-land,
- 93 § om väpnade styrkor som tillhör part i Nato,
- 94 § om vissa väpnade styrkor stationerade på Cypern,

- 95 § om förmedlingstjänster som avser vissa undantagna transaktioner eller transaktioner gjorda utanför EU,
  - 96 § om exportbutiker,
  - 97 § om leveranser vid användning av ett elektroniskt gränssnitt, *eller*
  - 98 § om överlåtelse av livsmedel utan ersättning till vissa mottagare.
- Första stycket gäller även sådana transaktioner som är undantagna från skatteplikt i enlighet med 11 kap. 4 och 5 §§ om varor i vissa lager.

I paragrafen regleras i vilka fall beskattningsbara personer får göra avdrag för ingående skatt som är hänförlig till utgående transaktioner som är undantagna från skatteplikt enligt 10 kap.

I förhållande till nuvarande lydelse görs ett tillägg i *första stycket*, nämligen en hänvisning till den nya bestämmelsen i 10 kap. 98 §.

Övervägandena finns i avsnitt 13.2 och 13.3.

## 20 kap.

### 14 §

*Beskattningsunderlaget utgörs av den sammanlagda vinstmarginalen, minskad med den mervärdesskatt som hänför sig till vinstmarginalen, under redovisningsperioden enligt 26 kap. 10–16 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244), när*

*1. flera varor köps eller säljs samtidigt utan att de enskilda varornas pris är känt, eller*

*2. varans inköpspris inte överstiger 10 000 kronor.*

*Om olika skattesatser är tillämpliga, ska beskattningsunderlaget fördelas efter skattesats. Om det behövs får fördelningen bestämmas genom uppdelning efter skälig grund.*

Om inköp eller försäljningar av varor enligt första stycket utgör den så gott som uteslutande delen av en återförsäljares inköp eller försäljningar under redovisningsperioden, får även andra leveranser som avses i 2 eller 4 § ingå i beskattningsunderlaget.

Första–tredje styckena gäller i fråga om motorfordon bara om de har förvärvats för att efter skrotning säljas i delar.

Paragrafen reglerar när en beskattningsbar återförsäljare får tillämpa förenklad vinstmarginalbeskattning och hur skatten i så fall ska redovisas.

I paragrafen införs en ny bestämmelse som innebär att en beskattningsbar återförsäljare även får tillämpa förenklad vinstmarginalbeskattning när en vara har ett inköpspris som inte överstiger

10 000 kronor. Den nya bestämmelsen finns i *första stycket* andra punkten. Samtidigt görs vissa redaktionella ändringar.

Nuvarande andra och tredje mening i första stycket läggs i ett nytt *andra stycke*. Det innebär att nuvarande andra stycket blir *tredje stycket*. I det nya tredje stycket görs en ändring i förhållande till dagens lydelse. Ändringen innebär att det inte längre är tillräckligt att den beskattningsbara återförsäljarens försäljningar av varor som beskattas enligt den förenklade vinstmarginalbeskattningen (VMB) utgör den huvudsakliga delen av återförsäljarens inköp eller försäljningar under redovisningsperioden för att återförsäljaren ska få ska tillämpa förenklad vinstmarginalbeskattning även på annan försäljning av varor som omfattas av 20 kap. I fortsättningen ska det krävas att VMB-försäljningen utgör den så gott som uteslutande delen av en återförsäljares inköp och försäljningar under en redovisningsperiod.

Ändringen i det *fjärde stycket* är föranledd av att bestämmelsen får fyra stycken.

Övervägandena finns i avsnitt 9.2 och 9.3.

## 15 §

Om värdet av inköp av varor som avses i 14 § under en redovisningsperiod överstiger värdet av försäljningar av sådana varor under perioden, får det överskjutande beloppet läggas till värdet av inköpen under efterföljande period, om beskattningsunderlaget bestäms enligt 14 § första, *andra eller tredje stycket* och inköpen är hänförliga till samma skattesats.

Genom ändringen förtydligas att en negativ vinstmarginal ska läggas till värdet av inköpen under den efterföljande perioden.

I förhållande till nuvarande lydelse görs även en hänvisning till tredje stycket. Ändringen är föranledd av att 14 § har fått en ny styckesindelning. Någon ändring i sak är alltså inte avsedd.

Övervägandena finns i avsnitt 9.4.

## Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

1. Bestämmelserna 10 kap. 1 §, 10 kap. 98 §, och 13 kap. 10 § träder i kraft den 1 juli 2026. Bestämmelserna 20 kap. 14 och 15 §§ träder i kraft den 1 januari 2027.

2. Äldre föreskrifter gäller fortfarande för mervärdesskatt som avser beskattningsbara transaktioner för vilka den beskattningsgrundande händelsen inträffat före ikraftträdandet.

Enligt *första punkten* träder bestämmelserna i 10 kap. 1 §, 10 kap. 98 §, och 13 kap. 10 § i kraft den 1 juli 2026. Bestämmelserna 20 kap. 14 och 15 §§ träder i kraft den 1 januari 2027.

Enligt *andra punkten* gäller äldre föreskrifter fortfarande för mervärdesskatt som avser beskattningsbara transaktioner för vilka den beskattningsgrundande händelsen inträffat före ikraftträdandet.

Övervägandena finns i avsnitt 9.6 och 13.5.

# Särskilt yttrande

## **Särskilt yttrande från skatteexpert Anna Sandberg Nilsson, Svenskt Näringsliv och näringspolitisk expert Magnus Nikkarinen, Svensk Handel**

Mervärdesskattelagens regler motarbetar i dag handel med begagnade varor och donationer av varor till välgörande ändamål. Reglerna är otydliga, komplexa, kostsamma och begränsar därför tillämpningen, särskilt för små företag. Att utredningen föreslår förbättringar är välkommet, men vi anser att mer offensiva förslag behövs och att de ska utformas utifrån de regler i andra EU-medlemsstater som på bästa sätt löser identifierade problem och därmed främjar mer cirkulära affärsmodeller.

### **Allmänt**

Under utredningens gång har vi uppmärksammat en svårighet att diskutera och förstå reglerna och dess konsekvenser i flera led när såväl lagtext, domar, som de förklarande texterna är svårbegripliga för någon som inte är expert på mervärdesskatt. Utredningen lyfter även att kunskapsbrister finns om vinstmarginal- och uttagsbeskattning, främst hos mindre företag. Detta leder till svårigheter att få helt tillförlitliga svar på enkäter och gör det i stort sett omöjligt för företagen att göra rätt. Vi konstaterar att devisen ”lätt att göra rätt” knappast omfattar mervärdesskatt. Företagen är oavlönade upp-bördsmän för mervärdesskatten som tas ut på transaktioner varje dag, i varje kvitto och faktura. Det är fråga om masshantering med en oacceptabel komplexitet och regelbörda för företagen och även för Skatteverket samt domstolarna. För alla parter behövs således regler som leder till verklig förenkling.

Att utredningen nu föreslår förbättringar är välkommet men vi anser att mer offensiva förslag behövs och att sådana också kan genomföras för att underlätta begagnathandel och donationer. Vi har förståelse för att utredningen tvekar inför förslag som utmanar mervärdesskattedirektivets ordalydelse. Vi menar dock att EU-reglerna ska tolkas utifrån tillämpningen i andra medlemsländer och med hänsyn taget till dagens stora sociala problem och miljöutmaningar. Det är viktigt att tillämpningen av EU-reglerna speglas av den aktuella samhällsliga och politiska utvecklingen, vilket speciellt innefattar en ambition att skapa ett grönt och hållbart EU via den s.k. Gröna Givens.

För såväl förenklad vinstmarginalbeskattning som donationer har flera medlemsländer infört praktiska, enkla och tydliga regler i lagstiftning eller tillämpande föreskrifter som inte är helt förenliga med mervärdesskattedirektivets ordalydelse. Vad vi känner till finns dock inga överträdelseförfaranden inledda mot dessa länder utan EU har tyst accepterat tillämpningen. Det är förståeligt att mindre avsteg tillåts då mervärdesskattedirektivet är föråldrat och inte är anpassat till dagens förhållanden såsom cirkulära transaktioner. Den nya EU-kommissionen har nyligen redovisat sin tydliga vision om en hållbar tillväxt och konkurrenskraft. EU-kommissionen gav VAT expert group (VEG) i uppdrag att sammanfatta behoven av framtida förändringar av EU:s regler. VEG-rapporten påtalar behovet av regler som stödjer, och inte motarbetar, hållbara transaktioner exempelvis för donationer och begagnathandeln. Förändringar i EU:s mervärdesskattedirektiv inom en snar framtid är, enligt vår uppfattning, sannolik. Det skulle dock inte hindra utredningen att göra generösa tolkningar av möjligheterna att agera under nuvarande lagstiftning.

I Sverige har regeringen det senaste året tagit flera initiativ för en offensiv förenklingsagenda. Ett Förenklingsråd har inrättats för att minska företagens regelbörda och administrativa kostnader. Där till har särskilda förenklingsuppdrag getts till myndigheter.

Ett Implementeringsråd har inrättats för att verka för att EU-lagstiftning inte ska genomföras över miniminivån. Detta ska långsiktigt stärka den svenska konkurrenskraften och förenkla för svenska företag. I detta sammanhang anser vi att EU:s miniminivå inte bör tolkas som ordalydelsen i en föråldrad direktivtext utan i stället ska tolkas utifrån tillämpningen i andra EU-länderna. Vi påminner även om att regeringen tog strid för ett ej EU-tillåtet



svenskt undantag för ideell sektor vid ett överträdelseförfarande som avslutades utan åtgärd mot Sverige 2015.

Mot bakgrund av det ovanstående anser vi att mer långtgående och offensiva förslag ska införas.

## **Förenklat förfarande av vinstmarginalbeskattning**

Vi välkomnar en utvidgning av den förenklade förfarandet av vinstmarginalbeskattningen men vi menar att förslaget är alltför begränsat, komplicerat och inte beaktar behoven hos branscher där begagnat-handeln är i sin linda, exempelvis begagnad utrustning och inredning från bostadsfastigheter.

Utredningens förslag innehåller såväl en beloppsgräns som en bedömning av om en aktör ”uteslutande säljer varor för vilka inköps- eller försäljningspris är okänt”. Vidare är det förenklade förfarandet tvingande för den som uppfyller villkoren. Detta kommer att kräva förtydliganden från Skatteverket och domstolarna samt kan medföra att företag behöver lägga begagnat-verksamhet i separata enheter för att möjliggöra ett förenklat förfarande. Vi efterfrågar i stället regler som motsvarar finska eller danska regler som är frivilliga (inte tvingande) och som tillåter en mycket bredare och enklare tillämpning av det förenklade förfarandet utan ovanstående svagheter.

Flera aktörer inom begagnat-handeln har efterfrågat möjlighet till reducerad skattesats, en fråga som dock inte omfattades av utredningens direktiv. Mot bakgrund av detta önskemål, beklagar vi att utredningen inte tog tillfället i akt att mer utförligt beskriva möjligheterna med vinstmarginalbeskattning vid förmedling av begagnade varor i eget namn, så kallad kommissionsförsäljning. Om ett företag säljer privatpersoners varor i kommission och använder allmänna regler, ska mervärdesskatt betalas på försäljningspriset på varan. Om i stället reglerna om vinstmarginalbeskattning tillämpas, ska mervärdesskatt betalas på vinstmarginalen. Vid kommissionsförsäljning innebär det i praktiken att ett ”fiktivt inköpspris” tas fram, vilket beräknas som försäljningspriset minus kommissionen. Mervärdesskatt beräknas utifrån mellanskillnaden mellan försäljningspris och det ”fiktiva inköpspriset” (= kommissionen) och anses vara inkluderad i marginalen, dvs. ingå med 20 procent. Om exempelvis en vara säljs för 1 500 kronor och en förmedlingskom-

mission tas ut med 30 procent, dvs. 450 kronor, utgör detta belopp marginalen och i detta antas mervärdesskatt ingå med 20 procent dvs. 90 kronor. Som andel av försäljningspriset utgör således mervärdesskattebeloppet 6 procent i det beskrivna exemplet. Enligt vår bedömning är det sannolikt att möjligheten med vinstmarginalbeskattning vid kommissionsförsäljning inte fullt ut utnyttjas. Om så är fallet hade varit värdefullt att få kartlagt av utredningen.

I detta sammanhang vill vi även lyfta behovet av en tydlig förmedlingsdefinition. Mervärdesskattelagen innehåller 13 oklara förmedlingsbegrepp men saknar en definition vilket lyfts i skrivelse med en begäran om åtgärd som insändes till regeringen år 2019.

### **Gåvor och donationer**

Osäljbara varor kan slängas och överskottsvärme kan släppas ut i atmosfären utan att mervärdesskatten behöver justeras. Sådana varor kan däremot inte skänkas till välgörenhetsorganisationer eller värma upp växthus utan risk för uttagsbeskattning. Detta, menar vi, är oacceptabla effekter av ett föråldrat mervärdesskattedirektiv. Denna problematik är också lyft på EU-nivå och flera medlemsstater har på olika sätt försökt hanterat regelverkets brister. Utredningens förslag omfattar dock endast donationer av livsmedel. Detta är visserligen välkommet men medför begränsad förbättring då Skatteverkets tillämpning och uttalande i Rättslig vägledning redan åtgärdar behovet.

Vi efterfrågar mer offensiva förslag avseende andra varor än livsmedel. I detta sammanhang har vi exempelvis lyft Belgiens undantag från uttagsbeskattning avseende ”tillhandahållanden för välgörande ändamål av väsentliga icke-livsmedel”. Det belgiska undantaget är omgärdat av särskilda villkor för att bland annat undvika konkurrensnedvridningar. Vidare framgår av den internationella utblicken (avsnitt 12.3) att flera länder förtydligar vad som utgör mindre värde för att på sätt minska risken för uttagsbeskattning när varor skänks. Utredningen anser dock att undantaget för gåvor av mindre värde har ett begränsat tillämpningsområde vid donationer till hjälporganisationer och liknande. Vi menar att det utredningen ger uttryck för inte är tillräckligt nyanserat.

Vi har, som sagt, förståelse för att utredningen tvekar inför förslag som utmanar mervärdesskattedirektivets ordalydelse. Vi menar

dock att allvaret i såväl klimatutmaningar som sociala problem medför att avsteg kan göras från det föråldrade mervärdesskattedirektivets ordalydelse. Att så också kan ske anser vi bekräftas av den mer generösa tillämpning som flera andra EU-länder tillåter. Företag inom en mängd olika branscher är fortfarande i en testfas för att utveckla den cirkulära handeln. Tydligt stöd i detta utvecklingsarbete är mycket viktigt. Den största utmaningen är oftast att få lönsamhet i verksamheten. Här kan ett politiskt agerande bidra till att förbättra förutsättningarna, inte bara rent ekonomiskt, utan också genom att skicka en politisk signal att man menar allvar med den gröna omställningen.



# Referenser

- Belastingdienst (2025 a). *Administratie bijhouden bij handel in margegoederen*.  
[https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/btw/bijzondere\\_regelingen/margeregeling/administratie\\_bijhouden\\_bij\\_handel\\_in\\_margegoederen/administratie\\_bijhouden\\_bij\\_handel\\_in\\_margegoederen](https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/btw/bijzondere_regelingen/margeregeling/administratie_bijhouden_bij_handel_in_margegoederen/administratie_bijhouden_bij_handel_in_margegoederen).
- Belastingdienst (2025 b). *Wisselen tussen globalisatiemethode en regeling per individueel goed*.  
[https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/btw/bijzondere\\_regelingen/margeregeling/administratie\\_bijhouden\\_bij\\_handel\\_in\\_margegoederen/van\\_methode\\_wisselen/van\\_methode\\_wisselen](https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/btw/bijzondere_regelingen/margeregeling/administratie_bijhouden_bij_handel_in_margegoederen/van_methode_wisselen/van_methode_wisselen).
- Benzarti, Y. & Carloni, D. (2019). *Who Really Benefits from Consumption Tax Cuts? Evidence from a Large VAT Reform in France*. *American Economic Journal; Economic Policy* 11 (1), 38–63.
- Benzarti Y., Carloni, D., Harju, J. & Kosonen, T. (2020). *What Goes Up May Not Come Down: Asymmetric Incidence of Value-Added Taxes*. *Journal of Political Economy* 128 (12), 4438–4474.
- Berinsky, A., Margolis, M. & Sances, M. (2014). *Separating the Shirker from the Workers? Making Sure Respondents Pay Attention on Self-Administered Surveys*. *American Journal of Political Science* 58 (3), 739–753.
- Bundesministerium der Finanzen (2022). *25a.1. Differenzbesteuerung*.  
<https://usth.bundesfinanzministerium.de/usth/2022/A-Umsatzsteuergesetz/VI-Sonderregelungen/Paragraf-25a/ae-25a-1.html>.

- Bundesministerium der Justiz (2025). § 25a Differenzbesteuerung.  
[https://www.gesetze-im-internet.de/ustg\\_1980/\\_25a.html](https://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/_25a.html).
- DeJong, A., Dahlbom, M. & Fjellander, L. (2024). *Konsumenters drivkrafter, hinder och vanor kopplat till begagnatköp – UseReuse system för återanvändningsindustri*. IVL Rapport C824.
- Europaparlamentet (2014). *VAT and food waste*. Answer given by Mr Andriukaitis on behalf of the Commission. Parliamentary question – E-009571/2014(ASW).
- Europaparlamentet (2019). *VAT and charitable donations*. Answer given by Mr Gentiloni on behalf of the European Commission. Parliamentary question – E-003465/2019(ASW).
- Europaparlamentet (2023). *Removing VAT from donations*. Answer given by Mr Gentiloni on behalf of the European Commission. Parliamentary question – E-001740/2023(ASW).
- Europaparlamentet (2024). *Taxation of donations of goods*. Answer given by Mr Gentiloni on behalf of the European Commission. Parliamentary question – E-001888/2024(ASW).
- Europaparlamentets och rådets direktiv 2008/98/EG av den 19 november 2008 om avfall och om upphävande av vissa direktiv.
- Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2018/851 av den 30 maj 2018 om ändring av direktiv 2008/98/EG om avfall.
- Europaparlamentets och rådets förordning 2024/1781/EU av den 13 juni 2024 om upprättande av en ram för att fastställa ekodesignkrav för hållbara produkter, om ändring av direktiv (EU) 2020/1828 och förordning (EU) 2023/1542 och om upphävande av direktiv 2009/125/EG.
- Europeiska ekonomiska och sociala kommittén (2014). *Comparative Study on EU Member States' legislation and practices on food donation. Final report*.
- Europeiska kommissionen (1995). *Consultation*. Working Paper 196. XXI/95/2022.
- Europeiska kommissionen (1996). *Consultation*. Working Paper 205. XXI/96/0.565.
- Europeiska kommissionen (2004). *Consultation*. Working Paper 413. TAXUD2398/03-EN.

- Europeiska kommissionen (2017). *EU:s riktlinjer för livsmedels-donationer (2017/C 361/01)*.
- Europeiska kommissionen (2019). *Den europeiska gröna given*. Meddelande från kommissionen till Europaparlamentet, Europeiska rådet, Rådet, Europeiska ekonomiska och sociala kommittén samt regionkommittén. COM(2019) 640 final.
- Europeiska kommissionen (2020). *En ny handlingsplan för den cirkulära ekonomin. För ett renare och mer konkurrenskraftigt Europa*. Meddelande från kommissionen till Europaparlamentet, Europeiska rådet, Rådet, Europeiska ekonomiska och sociala kommittén samt regionkommittén. COM(2020) 98 final.
- Europeiska kommissionen (2022). *Consultation*. Working Paper 1047. taxud.c.1(2022)6899341 – EN.
- Europeiska kommissionen (2023). *Consultations of the VAT Committee as at 01/09/2023*.  
[https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/vat/vat-committee\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/vat/vat-committee_en).
- Europeiska kommissionen (2024). *Consultation*. Working Paper 1088. taxud.c.1(2024)7671151 – EN.
- Europeiska kommissionen (2025). *VAT Committee – Minutes – 125th meeting*. Working paper No 1099 Final / taxud.c.1(2025)1909582 – EN.
- Europeiska rådet och Europeiska unionens råd (2025). *Matsvinn: förebygga, återanvända och återvinna*.  
<https://www.consilium.europa.eu/sv/infographics/food-loss-and-food-waste/>.
- Eurostat (2024). *Inability to afford a meal with meat, chicken, fish (or vegetarian equivalent) every second day*.  
[https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/ilc\\_md03/default/table?lang=en&category=livcon.ilc.ilc\\_md.ilc\\_md03](https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/ilc_md03/default/table?lang=en&category=livcon.ilc.ilc_md.ilc_md03).
- Finansdepartementet (2023). *Beräkningskonventioner 2024 – metoder för effektberäkningar vid ändrade skatteregler*. En rapport från skatteekonomiska enheten i Finansdepartementet.
- Finansdepartementet (2024). *Beräkningskonventioner 2025 – metoder för effektberäkningar vid ändrade skatteregler*. En rapport från skatteekonomiska enheten i Finansdepartementet.

- Giva Sverige (2024). *Givandet i siffror 2023. En rapport om givande och insamling av gåvor och bidrag bland Giva Sverige medlemmar.*
- Gryziak, B., *European Union – Consistent Inconsistency: Charitable Donations and EU VAT – Review and Analysis.* International VAT Monitor, 2022 (Volume 33), No. 1.
- Harju, J., Kosonen, T. & Nordström Skans, O. (2018). *Firm types, price-setting strategies, and consumption tax incidence.* Journal of Public Economics 165, 48–72.
- Harju, J., Matikka, T. & Rauhanen, T. (2019). *Compliance costs vs. Tax incentives: Why do entrepreneurs respond to size-based regulations?* Journal of Public Economics 173, 139–164.
- Henkow, O. (2012). *Mervärdesskatt. I teori och tillämpning.* Gleerups.
- Huang, J., Curran, P., Keeney, J., Poposki, E. & DeShon, R. (2012). *Detecting and Deterring Insufficient Effort Responding to Surveys.* Journal of Business Psychology 27, 99–114.
- Irish Tax and Customs (2023). *Supplies of second-hand goods.*  
<https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tdm/value-added-tax/part03-taxable-transactions-goods-ica-services/Goods/goods-second-hand-goods.pdf>.
- IVL (2024). *Handbok för donationer av livsmedel – Del 1: Råd för livsmedelsbutiker och mottagande verksamheter.*
- Kleven, H. & Waseem, M. (2013). *Using Notches to Uncover Optimization Frictions and Structural Elasticities: Theory and Evidence from Pakistan.* The Quarterly Journal of Economics 128 (2), 669–723.
- Konsumentverket (2021). *Konsumtion på villovägar.* Rapport 2021:2.
- Le gouvernement du Grand-Duché de Luxembourg (2015). *Loi du 24 juillet 2015 modifiant – la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée;...*  
<https://legilux.public.lu/eli/etat/leg/loi/2015/07/24/n2/jo>.
- Lunde Dinesen, A., Jonsson, J., Molin, E., Hultén, J & Berglund, J. (2023). *Handbok för donationer av livsmedel.* IVL Svenska Miljöinstitutet.
- Matmissionen (2024). *Årsrapport Matmissionen 2023.*



- Meginnis, K., Burton, M., Chan, R. & Rigby, D. (2021). *Strategic bias in discrete choice experiments*. Journal of Environmental Economics and Management, 102163.
- Melz, P. & Kristoffersson, E. (2023). *Mervärdesskatt – en introduktion*. Iustus förlag.
- Mervärdesskattekommittén (2012). *Guidelines resulting from the 97<sup>th</sup> meeting of 7 September 2012*. Document – taxud.c.1(2012)1701663 – 745.
- Ministère de l'Économie et des Finances (2021). *TVA – Régimes sectoriels – Biens d'occasion, œuvres d'art, objets de collection ou d'antiquité – Principes d'imposition*.  
[https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1280-PGP.html/identifiant%3DBOI-TVA-SECT-90-20-20150506#II.\\_Biens\\_livres\\_par\\_des\\_as\\_11](https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1280-PGP.html/identifiant%3DBOI-TVA-SECT-90-20-20150506#II._Biens_livres_par_des_as_11).
- Naturvårdsverket (2024). *Livsmedelsavfall i Sverige 2022*. Infoserien 8908.
- Parlament Österreich (2024). *2610 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XXVII. GP*.  
[https://www.parlament.gv.at/dokument/XXVII/I/2610/fnameorig\\_1634250.html](https://www.parlament.gv.at/dokument/XXVII/I/2610/fnameorig_1634250.html).
- Prop. 1994/95:57. *Mervärdesskatten och EG*.
- Prop. 1994/95:202. *Mervärdesskatten på omsättning av begagnade varor, m.m.*
- Prop. 1995/96:58. *EG:s andra förenklingsdirektiv och den svenska mervärdesbeskattningen*.
- Prop. 1998/99:15. *Omstrukturering och beskattning*.
- Prop. 1999/2000:2. *Inkomstskattelagen*.
- Prop. 2001/02:45. *Sänkt mervärdesskatt på böcker och tidskrifter, m.m.*
- Prop. 2007/08:25. *Förlängd redovisningsperiod och vissa andra mervärdesskattefrågor*.
- Prop. 2013/14:1. *Budgetpropositionen för 2014*.
- Prop. 2018/19:92. *Återinförd skattereduktion för gåvor till ideell verksamhet*.
- Prop. 2023/24:124. *Nya regler om hållbarhetsrapportering*.

- Rechtsinformation des Bundes (2025). *Differenzbesteuerung*.  
<https://www.ris.bka.gv.at/NormDokument.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10004873&Paragraf=24>.
- Regeringskansliet (2023) *Cirkulär ekonomi – strategi för omställningen i Sverige*. Diarienummer: M202001133.
- Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.
- Rådets direktiv (EU) 2022/542 av den 5 april 2022 om ändring av direktiven 2006/112/EG och (EU) 2020/285 vad gäller mervärdesskattesatser.
- SB Insight (2018). *The Swedish market for circular economy – Attitudes Behaviours & Business Opportunities*.
- Schibsted (2024). *The Second-Hand Effect Report 2023*.
- Services Public Fédéral Finances (u.å). *Dons*.  
<https://finances.belgium.be/fr/entreprises/tva/dons/assujettidonateur>.
- Sieg, T. & Wessel J. *I would if I could: Passing through VAT reductions in the German rail industry*. *Economics of Transportation* 32, 100286.
- Skatteforvaltningen (2024 a). D.A.18.4.2 *Individuel opgørelse af købs- og salgspris*.  
<https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2049355&chk=219882>.
- Skatteforvaltningen (2024 b). D.A.18.4.3 *Samlet periodevis opgørelse af købs- og salgspris ML § 70, stk. 2*.  
<https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2049356>.
- Skatteverket (2006). *Begreppet huvudsaklig del vid tillämpning av förenklad vinstmarginalbeskattning*. Skatteverkets ställningstagande 2006-06-29, dnr 131 394248-06/111.
- Skatteverket (2017). *Skatteverkets allmänna råd om avdrag för representation m.m. vid tillämpningen av 16 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229) att tillämpas fr.o.m. beskattningsåret 2018*. SKV A 2017:26.
- Skatteverket (2024). *Redovisning av egna medel från mervärdesskatt – År 2023 – Sverige*.

- Skatteverket (2025). *Uttag av varor*.  
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2025.1/411274.html#h-Livsmedelsdonationer-for-att-undvikamatsvinn>.
- Sonnerby, M. (2010). *Neutral uttagsbeskattning på mervärdeskatteområdet*. Norstedts Juridik.
- SOU 2024:67. *Om ekonomiska styrmedel för en mer cirkulär ekonomi*. Slutbetänkande av Kommittén om ekonomiska styrmedel för att främja omställningen till en cirkulär ekonomi.
- SOU 2024:90. *Skatteincitament för juridiska personers gåvor till ideell verksamhet*. Delbetänkande av Utredningen om Skatteincitament för juridiska personers gåvor till ideell verksamhet.
- Statistiska centralbyrån (2025). *Miljöpåverkan från hushållens konsumtion efter ändamål COICOP och ämne. År 2008–2022*.  
[https://www.statistikdatabasen.scb.se/pxweb/sv/ssd/START\\_\\_MI\\_\\_MI1301\\_\\_MI1301F/MI1301MPCOICOP/](https://www.statistikdatabasen.scb.se/pxweb/sv/ssd/START__MI__MI1301__MI1301F/MI1301MPCOICOP/).
- Stockholms Stadsmission (2024). *Frågor och svar Matmissionen*.  
<https://www.stadsmissionen.se/vad-vi-gor/matmissionen/fragor-och-svar>
- Svensk Dagligvaruhandel (2025). *Dagligvaruindex – Årsrapport 2024*
- Svensk Handel (2024). *Pre Loved-indikatorn: Augusti 2024*.  
[https://www.svenskhandel.se/api/documents/rapporter/pre-loved-indikatorn\\_augusti-2024.pdf](https://www.svenskhandel.se/api/documents/rapporter/pre-loved-indikatorn_augusti-2024.pdf).
- Svenska FN-förbundet (2023). *Globala målen för hållbar utveckling*.  
<https://fn.se/globala-malen-for-hallbar-utveckling/>.
- Sveriges Stadsmissioner (2024). *Stadsmissionens matrapport 2023 – Från matsvinn till matstöd som social metod*. Rapport 2024.
- Tillväxtverket (2017). *Ekonomiska effekter av nya regler – Så beräknar du företagens kostnader*.
- Vero Skatt (2025). *Momsbeskattning av begagnade varor*.  
[https://www.vero.fi/sv/Detaljerade\\_skatteanvisningar/anvisningar/48682/momsbeskattning-av-begagnade-varor2/](https://www.vero.fi/sv/Detaljerade_skatteanvisningar/anvisningar/48682/momsbeskattning-av-begagnade-varor2/).



# Kommittédirektiv 2024:15

## Enklare mervärdesskatteregler för gåvor och begagnade varor

Beslut vid regeringssammanträde den 15 februari 2024

### Sammanfattning

En särskild utredare ska se över de mervärdesskatteregler som gäller vid försäljning av begagnade varor och beskattningsbara personers gåva av varor. Syftet är att utreda om regelverket kan förenklas och bli mer förutsebart för att bl.a. minska den administrativa bördan för berörda företag, vilket i sin tur kan bidra till att produkter används på ett mer effektivt och hållbart sätt.

Utredaren ska bl.a.

- ta ställning till om bestämmelserna om förenklad vinstmarginalbeskattning kan utformas på ett sätt som förenklar för företagen och därmed underlättar försäljningen av begagnade varor som är lämpade för återanvändning,
- överväga om regelverket om uttagsbeskattning kan utformas så att mervärdesskattkonsekvenserna vid gåvor av varor till hjälporganisationer och liknande blir mer förutsebara,
- om det bedöms möjligt och lämpligt, lämna nödvändiga författningsförslag.

Uppdraget ska redovisas senast den 31 mars 2025.

## Uppdraget att se över mervärdesskattereglerna vid försäljningen av begagnade varor och gåvor av varor

När en beskattningsbar återförsäljare köper en begagnad vara från en privatperson (icke beskattningsbar person) kan återförsäljaren inte göra avdrag för ingående mervärdesskatt. En dold mervärdesskatt ingår därför i försäljningspriset vid vidareförsäljning av varan. För att undvika att mervärdesskatt läggs på den dolda mervärdesskatten får den beskattningsbara återförsäljaren i vissa fall tillämpa reglerna om vinstmarginalbeskattning. Då beskattas skillnaden mellan försäljningspris och inköpspris, dvs. vinstmarginalen, i stället för försäljningspriset. Vinstmarginalen beräknas enligt huvudregeln för varje vara för sig. I vissa fall får dock s.k. förenklad vinstmarginalbeskattning användas. Då beräknas skatten på skillnaden mellan den sammanlagda inköpssumman och den sammanlagda försäljningssumman under en redovisningsperiod. Det finns dock begränsningar för när den förenklade vinstmarginalbeskattningen får användas.

Om en beskattningsbar person tar ut en vara från sin verksamhet utan ersättning kan reglerna om uttagsbeskattning bli tillämpliga. Företag som skänker varor till exempelvis hjälporganisationer kan därför bli skyldiga att redovisa utgående mervärdesskatt på dessa varor.

Det är angeläget att mervärdesskattereglerna är enkla att tillämpa och att konsekvenserna vid tillämpningen av reglerna är förutsebara. Enkla och förutsebara regler vid försäljning av begagnade varor och vid gåva av varor kan bidra till att produkter används på ett mer effektivt och hållbart sätt. Genom att skapa goda förutsättningar för beskattningsbara återförsäljare som säljer begagnade varor att bedriva sin verksamhet kan ett mer varaktigt användande av produkter som är lämpade för återanvändning främjas. Dessutom bör reglerna underlätta att redan tillverkade produkter används när det är möjligt, t.ex. genom att produkter som annars skulle kasseras i stället skänks till välgörenhet.

### *Underlätta försäljningen av begagnade varor*

Reglerna om mervärdesskatt är i hög grad harmoniserade inom EU och baseras på rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet). Utformningen av bestämmelserna om förenklad vinst-

marginalbeskattning styrs av artikel 318 i mervärdesskattedirektivet. Av artikeln framgår att medlemsstaterna får föreskriva att en förenklad vinstmarginalbeskattning får tillämpas för vissa transaktioner eller vissa kategorier av beskattningsbara återförsäljare.

Reglerna om förenklad vinstmarginalbeskattning finns i 20 kap. 14 och 15 §§ mervärdesskattelagen (2023:200). Förenklad vinstmarginalbeskattning får tillämpas när inköpspriset eller försäljningspriset inte är känt för den enskilda varan, t.ex. när ett antikvariat köpt in en boksamling för en klumpsumma för att därefter sälja de enskilda böckerna var för sig. Dessutom får förenklad vinstmarginalbeskattning tillämpas om den huvudsakliga delen av inköpen eller försäljningen under en period sker på sådant sätt att det inte går att fastställa vinstmarginalen för varje vara. I en sådan situation får förenklad vinstmarginalbeskattning tillämpas för all försäljning under den perioden. Vid förenklad vinstmarginalbeskattning beräknas vinstmarginalen genom att den sammanlagda inköpssumman dras från den sammanlagda försäljningssumman under den aktuella redovisningsperioden.

Frågan är om förenklad vinstmarginalbeskattning kan tillämpas i större utsträckning i syfte att minska den administrativa bördan för beskattningsbara återförsäljare och på så vis underlätta försäljningen av begagnade varor som är lämpade för återanvändning.

Utredaren ska därför

- kartlägga hur beskattningsbara återförsäljare som säljer begagnade varor tillämpar reglerna om vinstmarginalbeskattning i dag,
- analysera vilket utrymme mervärdesskattedirektivet ger att tillämpa förenklad vinstmarginalbeskattning, och i analysen undersöka och redogöra för hur motsvarande regler är utformade i andra länder, i synnerhet de länder vars lagstiftning eller förhållanden i övrigt bedöms jämförbara med Sverige,
- med utgångspunkt i den genomförda kartläggningen och analysen ta ställning till om bestämmelserna om förenklad vinstmarginalbeskattning kan utformas på ett sätt som förenklar för företagen och därmed underlättar försäljningen av begagnade varor som är lämpade för återanvändning,
- analysera och beakta vilka effekter ändrade regler kan ha på administrativ börda och resursanvändning,
- överväga hur risken för fel och fusk bör motverkas, och

- om det bedöms möjligt och lämpligt, lämna nödvändiga författningsförslag.

*Förtydliga mervärdesskattereglerna vid beskattningsbara personers gåvor*

Bestämmelserna om uttag av varor finns i 5 kap. mervärdesskatte- lagen och motsvaras av artiklarna 16 och 18 i mervärdesskattedirek- tivets. Om en beskattningsbar person tar ut en vara ur sin rörelse och överlåter den utan ersättning kan reglerna om uttagsbeskattning aktualiseras. Uttag av varor likställs med leverans av varor mot ersätt- ning och kan därmed bli föremål för mervärdesskatt. En förutsätt- ning för uttagsbeskattning av varor är att den beskattningsbara per- sonen har haft rätt att göra avdrag för den ingående mervärdesskatten vid förvärvet av varan. Överlåtelse av varor utan ersättning anses dock inte som uttag, om varorna är gåvor av mindre värde eller varuprover och ges inom ramen för den beskattningsbara personens rörelse.

Beskattningsunderlaget vid uttag av en vara är i normalfallet in- köpsvärdet, om inte marknadsvärdet vid uttagstillfället understiger inköpsvärdet. Om en beskattningsbar person vill skänka varor till hjälporganisationer eller liknande på grund av att varorna inte går att sälja, exempelvis för att datumet är nära bäst före- datum eller sista förbrukningsdag, kan marknadsvärdet vara lågt eller noll kronor. I vissa fall är det dock svårt att bedöma marknadsvärdet och därmed också vilka mervärdesskattekonsekvenserna av gåvan blir. Det kan även finnas situationer när beskattningsbara personer vill skänka varor som i och för sig kan gå att sälja, men där alternativet till att skänka varorna inte är att sälja dem utan att kassera dem.

Mervärdesskattereglerna kan i dessa fall innebära att varor som skulle kunna komma till användning i stället kasseras. Tydligare och enklare regler skulle därför kunna öka incitamenten att skänka varor till hjälporganisationer och liknande, i stället för att varorna kasseras. På detta sätt kan företagens administrativa kostnader minskas och sam- hällsnyttan ökas, t.ex. genom hjälp till utsatta människor och mer håll- bar resursanvändning.



Utredaren ska därför

- kartlägga hur beskattningsbara personer hanterar gåvor av varor till hjälporganisationer och liknande ur ett mervärdesskatterättsligt perspektiv,
- analysera vilka konsekvenser reglerna om uttagsbeskattning ger vid sådana gåvor,
- ta ställning till om regelverket kring uttagsbeskattning kan utformas så att mervärdesskattekonsekvenserna vid gåvor av varor till hjälporganisationer och liknande blir mer förutsebara, för att därigenom öka incitamenten att skänka varor i vissa fall,
- överväga hur kretsen av mottagare av gåvor i så fall kan definieras och avgränsas,
- analysera och beakta vilka effekter ändrade regler kan ha på administrativ börda och resursanvändning,
- överväga hur risken för fel och fusk bör motverkas, och
- om det bedöms möjligt och lämpligt, lämna nödvändiga författningsförslag.

### *Mer om uppdraget*

Om utredaren lämnar författningsförslag bör följande tas som utgångspunkter. Skattereglerna ska vara generella, med breda skattebaser och tydliga regler, utan komplicerade gränsdragningar. Företagens regelbörda och administrativa kostnader samt myndigheternas kostnader bör begränsas samtidigt som risk för fel och fusk bör motverkas. Konkurrensnedvridningar och andra snedvridningar av ekonomiska beslut till följd av skatten bör motverkas.

Om utredaren bedömer att EU-rätten inte ger utrymme för förändringar av reglerna ska detta redovisas särskilt, tillsammans med skälen för den bedömningen.

## Kontakter och redovisning av uppdraget

Utredarens uppdrag ska bedrivas i kontakt med berörda myndigheter, näringslivet och övriga eventuella intressenter. Utredaren ska hålla sig informerad om och vid behov beakta relevant arbete som pågår inom Regeringskansliet, inom EU och inom utredningsväsendet samt beakta relevant EU-rätt.

Uppdraget ska redovisas senast 31 mars 2025.

(Finansdepartementet)

# Enkäter

## Vinstmarginalbeskattning

1. Vilken typ av vinstmarginalbeskattning använder ditt företag?
  - a. Den förenklade metoden (där hela periodens inköp och försäljning används för att beräkna vinstmarginalen)
  - b. Den normala metoden (där vinstmarginalen för varje vara beräknas separat)
  - c. Vi använder inte vinstmarginalbeskattning
  - d. Vet ej
  
2. Vilket inköpspris bedömer du att de begagnade varor ni köper in i genomsnitt brukar ha?
  - a. Under 5 000 kronor
  - b. Över 5 000 kronor
  - c. Vet ej
  
3. Anlitar ditt företag en redovisningskonsult för att sköta momsredovisningen?
  - a. Ja
  - b. Nej
  - c. Vet ej
  
4. Använder ditt företag ett redovisningsprogram för momsredovisning?
  - a. Ja
  - b. Nej
  - c. Vet ej

**5. Ungefär hur många timmar bedömer du att ni på ditt företag i genomsnitt lägger på att göra er momsredovisning *per månad*?**

- a. Mindre än 2 timmar
- b. Mellan 2 och 4 timmar
- c. Mellan 4 och 8 timmar
- d. Mer än 8 timmar
- e. Ej aktuellt, vår redovisningskonsult sköter allt
- f. Vet ej

**6. Upplever du att det är betungande för ditt företag att göra momsredovisningen?**

- a. Inte alls betungande
- b. Inte särskilt betungande
- c. Ganska betungande
- d. Mycket betungande
- e. Vet ej

## Donationer

**1. Under föregående år, donerade ditt företag material eller varor till någon verksamhet dvs. utan ersättning eller något krav på motprestation (exempelvis sponsring)?**

- a. Ja
- b. Nej
- c. Vet ej

**2. Om ja, vilken typ av verksamhet?**

- a. Social verksamhet (t.ex. Stadsmissionen)
- b. Utbildning (t.ex. skolor)
- c. Idrottsverksamhet
- d. Annat
- e. Vet ej

**3. Om ja, vilka var skälen till att ni donerade varorna?**

- a. De hade slängts annars
- b. Stötta verksamheten som mottog donationen
- c. De var svåra att sälja
- d. Annat
- e. Vet ej

**4. Köper ert företag in begagnade varor i syfte att sälja dem vidare?**

- a. Ja
- b. Nej
- c. Vet ej

**5. Om ja på fråga 4, vilket inköpspris bedömer du att de begagnade varor ni köper in i genomsnitt brukar ha?**

- a. Under 5 000 kronor
- b. Över 5 000 kronor
- c. Vet ej.



# Statens offentliga utredningar 2025

---

## Kronologisk förteckning

---

1. Skärpta krav för svenskt medborgarskap. Ju.
2. Några frågor om grundläggande fri- och rättigheter. Ju.
3. Skatteincitament för forskning och utveckling. En översyn av FoU-avdraget och expertskatte-reglerna. Fi.
4. Moderna och enklare skatteregler för arbetslivet. Fi.
5. Avgift för områdessamverkan – och andra åtgärder för trygghet i byggd miljö. LI.
6. Plikten kallar! En modern personalförsörjning av det civila försvaret. Fö.
7. Ny kärnkraft i Sverige – effektivare tillståndsprövning och ändamålsenliga avgifter. KN.
8. Bättre förutsättningar för trygghet och studiero i skolan. U.
9. På språklig grund. U.
10. En förändrad abortlag – för en god, säker och tillgänglig abortvård. S.
11. Straffbarhetsåldern. Ju.
12. AI-kommissionens Färdplan för Sverige. Fi.
13. En effektivare organisering av mindre myndigheter – analys och förslag. Fi.
14. En skärpt miljöstraffrätt och ett effektivt sanktionssystem. KN.
15. Stärkta drivkrafter och möjligheter för biståndsmottagare. Volym 1 och 2. S.
16. Ett nytt regelverk för uppsikt och förvar. Ju.
17. Anpassning av svensk rätt till EU:s avskogningsförordning. LI.
18. Ett likvärdigt betygssystem. Volym 1 och 2. U.
19. Kunskap för alla – nya läroplaner med fokus på undervisning och lärande. U.
20. Kommunal anslutning till Utbetalningsmyndighetens verksamhet. Fi.
21. Miljömålsberedningens förslag om en strategi för hur Sverige ska leva upp till EU:s åtaganden inom biologisk mångfald respektive nettouptag av växthusgaser från markanvändningssektorn (LULUCF). KN.
22. Förbättrad konkurrens i offentlig och privat verksamhet. KN.
23. Ersättningsregler med brottsoffret i fokus. Ju.
24. Publiken i fokus – reformer för ett starkare filmland. Ku.
25. Arbetslivskriminalitet – upplägg, verktyg och åtgärder, fortsatt arbete. A.
26. Tid för undervisningsuppdraget – åtgärder för god undervisning och läraryrkenas attraktivitet. U.
27. En socionomutbildning i tiden. U.
28. Frihet från våld, förtryck och utnyttjande. En jämställdhetspolitisk strategi mot våld och en stärkt styrning av centrala myndigheter. A.
29. Ökad kvalitet hos Samhall och fler vägar till skyddat arbete. A.
30. Enklare mervärdesskatteregler vid försäljning av begagnade varor och donation av livsmedel. Fi.

# Statens offentliga utredningar 2025

## Systematisk förteckning

---

### Arbetsmarknadsdepartementet

- Arbetslivskriminalitet – upplägg, verktyg och åtgärder, fortsatt arbete. [25]
- Frihet från våld, förtryck och utnyttjande. En jämställdhetspolitisk strategi mot våld och en stärkt styrning av centrala myndigheter. [28]
- Ökad kvalitet hos Samhall och fler vägar till skyddat arbete. [29]

### Finansdepartementet

- Skatteincitament för forskning och utveckling. En översyn av FoU-avdraget och expertskatte-reglerna. [3]
- Moderna och enklare skatteregler för arbetslivet. [4]
- AI-kommissionens Färdplan för Sverige. [12]
- En effektivare organisering av mindre myndigheter – analys och förslag. [13]
- Kommunal anslutning till Utbetalnings-myndighetens verksamhet. [20]
- Enklare mervärdesskatte regler vid försäljning av begagnade varor och donation av livsmedel. [30]

### Försvarsdepartementet

- Plikten kallar! En modern personal-försörjning av det civila försvaret. [6]

### Justitiedepartementet

- Skärpta krav för svenskt medborgarskap. [1]
- Några frågor om grundläggande fri- och rättigheter. [2]
- Straffbarhetsåldern. [11]
- Ett nytt regelverk för uppsikt och förvar. [16]
- Ersättningsregler med brottsoffret i fokus. [23]

### Klimat- och näringslivsdepartementet

- Ny kärnkraft i Sverige – effektivare tillståndsprövning och ändamålsenliga avgifter. [7]
- En skärpt miljöstraffrätt och ett effektivt sanktionssystem. [14]
- Miljömålsberedningens förslag om en strategi för hur Sverige ska leva upp till EU:s åtaganden inom biologisk mångfald respektive nettoupptag av växthusgaser från markanvändnings-sektorn (LULUCF). [21]
- Förbättrad konkurrens i offentlig och privat verksamhet [22]

### Kulturdepartementet

- Publiken i fokus – reformer för ett starkare filmland. [24]

### Landsbygds- och infrastrukturdepartementet

- Avgift för områdessamverkan – och andra åtgärder för trygghet i byggd miljö. [5]
- Anpassning av svensk rätt till EU:s avskogningsförordning. [17]

### Socialdepartementet

- En förändrad abortlag – för en god, säker och tillgänglig abortvård. [10]
- Stärkta drivkrafter och möjligheter för biståndsmottagare Volym 1 och 2. [15]

### Utbildningsdepartementet

- Bättre förutsättningar för trygghet och studiero i skolan. [8]
- På språklig grund. [9]
- Ett likvärdigt betygssystem Volym 1 och 2. [18]



Kunskap för alla – nya läroplaner med  
fokus på undervisning och lärande. [19]

Tid för undervisningsuppdraget – åtgärder  
för god undervisning och läraryrkenas  
attraktivitet. [26]

En socionomutbildning i tiden [27]