

Lagrådsremiss

Mervärdesskatt – omvänd skattskyldighet vid handel med utsläppsrätter

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 9 september 2010

Anders Borg

Agneta Bergqvist
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen föreslås att s.k. omvänd skattskyldighet ska gälla vid handel med utsläppsrätter för växthusgaser som omfattas av Europeiska unionens system för handel med utsläppsrätter (EU ETS). Detta innebär att köparen ska vara redovisnings- och betalningsskyldig för mervärdesskatten i stället för säljaren vid nationell handel med utsläppsrätter mellan näringsidkare. Syftet med förslaget är att mervärdesskattebedrägerier med utsläppsrätter ska förhindras. Grunden till förslaget är ett nytt EU-direktiv som innebär att det blir tillåtet att tillämpa omvänd skattskyldighet vid handel med utsläppsrätter, dock längst till och med den 30 juni 2015. Det nya direktivet har beslutats mot bakgrund av att det i vissa EU-medlemsstater förekommit mycket omfattande mervärdesskattebedrägerier vid handel med utsläppsrätter. Förslaget föranleder ändringar i mervärdesskattelagen (1994:200), vilka föreslås träda i kraft den 1 januari 2011.

Innehållsförteckning

1	Beslut.....	3
2	Lagtext.....	4
2.1	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	4
2.2	Förslag till lag om ändring i lagen (2010:000) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	9
3	Ärendet och dess beredning.....	10
4	Bakgrund.....	10
4.1	Europeiska unionens handelssystem för utsläppsätter.....	10
4.2	Mervärdesskattebedrägerier med utsläppsätter.....	11
5	Gällande rätt.....	12
5.1	EU-rätt.....	12
5.2	Svensk rätt.....	13
5.3	Särskilt om utsläppsätter.....	13
6	Omvänd skattskyldighet vid handel med utsläppsätter.....	13
6.1	Nya regler i mervärdesskattedirektivet.....	13
6.2	Omvänd skattskyldighet vid handel med utsläppsätter.....	14
6.3	Tillämpningsområdet och tiden för tillämpningen.....	17
6.4	Återbetalning av ingående skatt.....	18
7	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.....	19
8	Offentligfinansiella och andra effekter.....	19
9	Författningskommentar.....	21
9.1	Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	21
9.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (2010:000) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	23
Bilaga 1	Lagförslag i promemorian Mervärdesskatt – omväänd skattskyldighet vid handel med utsläppsätter.....	24
Bilaga 2	Förteckning över remissinstanserna avseende promemorian Mervärdesskatt – omväänd skattskyldighet vid handel med utsläppsätter.....	29

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200), och
2. lag om ändring i lagen (2010:100) om ändring i mervärdesskattelagen.

2 Lagtext

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

Härigenom föreskrivs¹ att 1 kap. 2 §, 10 kap. 11 e §, 11 kap. 8 § samt 13 kap. 6 och 18 a §§ mervärdesskattelagen (1994:200) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

2 §³

Skyldig att betala mervärdesskatt (skattskyldig) är

1. för sådan omsättning som anges i 1 § första stycket 1, om inte annat följer av 2–4 c: den som omsätter varan eller tjänsten,

2. för omsättning som avses i 1 § första stycket 1 av sådana tjänster som avses i 5 kap. 5 §, om den som omsätter tjänsten är en utländsk företagare och förvärvaren är en näringsidkare eller en juridisk person som inte är näringsidkare men är registrerad till mervärdesskatt här: den som förvärvar tjänsten,

3. för omsättning som avses i 1 § första stycket 1 av sådana varor som avses i 5 kap. 2 c och 2 d §§, om den som omsätter varan är en utländsk företagare och förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här: den som förvärvar varan,

4. för sådan efterföljande omsättning inom landet som avses i 3 kap. 30 b § första stycket: den till vilken omsättningen görs,

4 a. för omsättning som avses i 1 § första stycket 1 mellan näringsidkare som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt här, av guldmaterial eller halvfärdiga produkter med en finhalt av minst 325 tusendelar eller av investeringsguld om den som omsätter guldet är skattskyldig enligt 3 kap. 10 b §: den som förvärvar varan,

4 b. för omsättning som avses i 1 § första stycket 1 av sådana tjänster som avses i andra stycket, om skattskyldighet inte föreligger enligt första stycket 2 i denna paragraf: den som förvärvar tjänsten, om denne är

– en näringsidkare som i sin verksamhet inte endast tillfälligt tillhandahåller sådana tjänster, eller

¹ Jfr rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 11.12.2006, s.1, Celex 32006L0112), senast ändrat genom rådets direktiv 2010/23/EU (EUT L 72, 20.3.2010, s. 1, Celex 32010L0023).

² Lagen omtryckt 2000:500.

³ Senaste lydelse 2010:104.

– en annan näringsidkare som tillhandahåller en näringsidkare som avses i första strecksatsen sådana tjänster,

4 c. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av vara eller av tjänst med anknytning till fastighet som avses i 5 kap. 8 §, utom fastighetstjänst som avses i 4 b i denna paragraf eller 3 kap. 3 § andra och tredje styckena, om den som omsätter varan eller tjänsten är en utländsk företagare och förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här: den som förvärvar varan eller tjänsten, om inte annat följer av 2 d §,

4 d. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 mellan näringsidkare som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt här, om skattskyldighet inte föreligger enligt första stycket 2 i denna paragraf, av utsläppsrätter för växthusgaser enligt definitionen i artikel 3 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/87/EG av den 13 oktober 2003 om ett system för handel med utsläppsrätter för växthusgaser inom gemenskapen⁴ som kan överlåtas enligt artikel 12 i det direktivet, eller av andra enheter som verksamhetsutövare kan använda för att följa det direktivet: den som förvärvar tjänsten,

5. för sådant förvärv som anges i 1 § första stycket 2: den som förvärvar varan, och

6. för import av varor

a) om en tullskuld uppkommer i Sverige till följd av importen: den som är skyldig att betala tullen,

b) om importen avser en gemenskapsvara eller om varan ska förtullas i Sverige men inte är belagd med tull: den som skulle ha varit skyldig att betala tullen om varan hade varit tullbelagd,

c) om skyldighet att betala tull med anledning av importen uppkommer, eller skulle ha uppkommit om varan hade varit belagd med tull, i ett annat EG-land till följd av att ett sådant mellanstatligt enhetstillstånd som avses i 4 kap. 24 § andra stycket tullagen (2000:1281) återopas: innehavaren av tillståndet.

Första stycket 4 b gäller

1. sådana tjänster avseende fastighet, byggnad eller anläggning som kan hänföras till

- mark- och grundarbeten,
- bygg- och anläggningsarbeten,
- bygginstallationer,
- slutbehandling av byggnader, eller

⁴ EUT L 275, 25.10.2003, s. 32 (Celex 32003L0087).

- uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner med förare,
- 2. byggstädning, och
- 3. uthyrning av arbetskraft för sådana aktiviteter som avses i 1 och 2.

Vid omsättning av en vara eller en tjänst som görs inom landet av en näringsidkare som har ett fast etableringsställe här ska näringsidkaren vid tillämpningen av första stycket likställas med en utländsk företagare, om omsättningen görs utan medverkan av det svenska etableringsstället.

Med tullskuld och gemenskapsvara förstås detsamma som i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen.

Särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig finns i 6 kap., 9 kap. och 9 c kap.

10 kap.

11 e §⁵

Andra än utländska företagare har rätt till återbetalning av ingående skatt som avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning inom landet för vilken förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 b om omsättningen är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt enligt 11 eller 12 §.

Andra än utländska företagare har rätt till återbetalning av ingående skatt som avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning inom landet för vilken förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 b *eller* 4 d om omsättningen är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt enligt 11 eller 12 §.

11 kap.

8 §⁶

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

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

⁵ Senaste lydelse 2006:1031.

⁶ Senaste lydelse 2007:1376.

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

9. tillämpad mervärdesskattesats,

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

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

a) den relevanta bestämmelsen i denna lag,

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

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

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

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

a) dessa bestämmelser,

b) artikel 313, 326 eller 333 respektive artikel 306 i rådets direktiv 2006/112/EG, eller

c) en annan uppgift om att vinstmarginalsystemet tillämpas.

13 kap.

6 §⁷

Om inget annat följer av 7–15 §§, *skall* utgående skatt redovisas för den redovisningsperiod under vilken

Om inget annat följer av 7–15 §§, *ska* utgående skatt redovisas för den redovisningsperiod under vilken

1. den som enligt 1 kap. 2 § första stycket 1 omsätter en vara eller en tjänst enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört omsättningen,

2. den som enligt 1 kap. 2 § första stycket 2–4 c är skattskyldig för förvärv av en vara eller en tjänst enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört förvärvet, eller

2. den som enligt 1 kap. 2 § första stycket 2–4 d är skattskyldig för förvärv av en vara eller en tjänst enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört förvärvet, eller

3. den som anges i 1 eller 2 har tagit emot eller lämnat förskotts- eller a conto-betalning.

⁷ Senaste lydelse 2006:1031.

18 a §⁸

Ingående skatt som hänför sig till omsättning för vilken förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2–4 *c skall*, om den utgående skatten redovisas enligt 8 §, tas upp för den redovisningsperiod för vilken den utgående skatten *skall* redovisas enligt 8 §.

Ingående skatt som hänför sig till omsättning för vilken förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2–4 *d ska*, om den utgående skatten redovisas enligt 8 §, tas upp för den redovisningsperiod för vilken den utgående skatten *ska* redovisas enligt 8 §.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2011.
2. Äldre föreskrifter gäller fortfarande i fråga om mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

⁸ Senaste lydelse 2006:1031.

2.2 Förslag till lag om ändring i lagen (2010:000) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

Härigenom förskrivs att 13 kap. 8 § mervärdesskattelagen (1994:200) i stället för dess lydelse enligt lagen (2010:000) om ändring i nämnda lag ska ha följande lydelse.

*Lydelse enligt prop.
2009/10:235*

Föreslagen lydelse

13 kap.

8 §

Den utgående skatten får redovisas för den redovisningsperiod under vilken betalning tas emot kontant eller på annat sätt kommer den skattskyldige tillgodo, om värdet av den skattskyldiges sammanlagda årliga omsättning här i landet normalt uppgår till högst 3 miljoner kronor.

Den utgående skatten för samtliga fordringar som är obetalda vid beskattningsårets utgång ska dock alltid redovisas för den redovisningsperiod under vilken beskattningsåret går ut.

Första stycket gäller inte företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag. Inte heller gäller första stycket finansiella holdingföretag som ska upprätta koncernredovisning enligt någon av de nämnda lagarna.

Första–tredje styckena gäller också för den som är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2–4 c.

Första–tredje styckena gäller också för den som är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2–4 d.

3 Ärendet och dess beredning

Som en del i Europeiska unionens program mot klimatförändringar har EU etablerat ett system för handel med utsläppsrätter för växthusgaser (EU ETS).

I början av 2009 framkom att det i vissa EU-medlemsstater skett mycket omfattande mervärdesskattebedrägerier med utsläppsrätter inom EU ETS. I syfte att ge medlemsstaterna tillgång till en effektiv åtgärd mot dessa bedrägerier, och vissa andra bedrägerier, presenterade Europeiska kommissionen i september 2009 ett förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 2006/112/EG beträffande frivillig och tillfällig tillämpning av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet⁹ på leveranser av vissa varor och tjänster som är känsliga för bedrägeri, KOM(2009) 511. Detta förslag har remissbehandlats. En remissammanställning finns tillgänglig i Finansdepartementet (dnr Fi2009/6750).

I mars 2010 antog Europeiska unionens råd ett kompromissförslag rörande den del av förslaget som rör utsläppsrätter; rådets direktiv 2010/23/EU av den 16 mars 2010 om ändring av direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt beträffande frivillig och tillfällig tillämpning av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet på leveranser av vissa tjänster som är känsliga för bedrägeri¹⁰. En promemoria, Mervärdesskatt – omvänd skattskyldighet vid handel med utsläppsrätter (dnr Fi2010/3322), har utarbetats i Finansdepartementet med förslag till genomförande av det nämnda direktivet i svensk rätt. Promemorians lagförslag finns i *bilaga 1*. Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 2*. En remissammanställning finns tillgänglig i Finansdepartementet (dnr Fi2010/3322).

4 Bakgrund

4.1 Europeiska unionens handelssystem för utsläppsrätter

Det grundläggande regelverket för Europeiska unionens handelssystem för utsläppsrätter (EU ETS) finns i Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/87/EG av den 13 oktober 2003 om ett system för handel med utsläppsrätter för växthusgaser inom gemenskapen¹¹. Huvuddelen

⁹ Begreppet ”omvänd betalningsskyldighet” motsvaras av det engelska begreppet ”reverse charge”. I promemorian används i stället begreppet ”omvänd skattskyldighet”, eftersom detta begrepp är det som vanligtvis har använts på svenska (jfr. propositionen Omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn, prop. 2005/06:130), bl.a. med hänsyn till lydelsen av 1 kap. 2 § mervärdesskattelagen (1994:200).

¹⁰ EUT L 72, 20.3.2010, s. 1 (Celex 32010L0023).

¹¹ EUT L 275, 25.10.2003, s. 32 (Celex 32003L0087).

av detta direktiv har genomförts i svensk rätt genom lagen (2004:1199) om handel med utsläppsrätter och förordningen (2004:1205) om handel med utsläppsrätter.

För närvarande omfattar EU ETS förbränningsanläggningar, oljeraffinaderier, anläggningar för produktion eller bearbetning av järn, stål, glas och glasfiber, cement, keramik samt anläggningar för tillverkning av papper eller pappersmassa. För dem som driver sådana anläggningar är det obligatoriskt att delta i systemet. I Sverige omfattas drygt 800 anläggningar, vilka drivs av ca 250 olika företag.

Utgångspunkten är att utsläpp av koldioxid inte får ske från anläggningar som omfattas av systemet, om inte ett särskilt tillstånd finns. Verksamhetsutövarna får ansöka om tilldelning av utsläppsrätter för varje handelsperiod. En utsläppsrätt ger rätt att släppa ut ett ton koldioxid under en fastställd period.

Varje medlemsstat är skyldig att ha ett nationellt register för bokföring av utsläppsrätter och transaktioner med dessa. En utsläppsrätt existerar endast i form av en notering i ett av de nationella registren och det utfärdas således inte någon handling som representerar en utsläppsrätt. Svenskt Utsläppsrättssystem (SUS) är det svenska registret för handel med utsläppsrätter. Ansvarig för registret är Energimyndigheten.

Såväl juridiska som fysiska personer kan handla med utsläppsrätter. Handeln kan ske på vissa börser (t.ex. Nord Pool), genom mäklare eller även bilateralt. En förutsättning för att inneha utsläppsrätter är ett personligt transaktionskonto i ett av de europeiska registren. Till övervägande del är det företag som är skyldiga att delta i EU ETS och rent finansiella aktörer som agerar på marknaden.

Enligt uppgift från Energimyndigheten omsatte EU ETS 67 miljarder Euro under 2008. Under första halvåret 2009 omsattes 3,1 miljarder utsläppsrätter inom EU ETS, motsvarande ett värde på 39 miljarder Euro. Under 2009 gjordes ca 13 miljoner transaktioner i det svenska registret för handel med utsläppsrätter. Det finns inga uppgifter om den skattepliktiga omsättningen i Sverige.

4.2 Mervärdesskattebedrägerier med utsläppsrätter

I början av 2009 framkom att det i vissa EU-medlemsstater, bl.a. i Danmark, Frankrike, Förenade kungariket och i Nederländerna, skett mycket omfattande mervärdesskattebedrägerier vid handel med utsläppsrätter inom EU ETS. Det finns inga säkra siffror på omfattningen av skatteförlusterna till följd av bedrägerierna. Enligt en uppskattning av Europol i december 2009 skulle skatteförlusterna då uppgått till 5 miljarder euro (pressmeddelande från Europol den 9 december 2009). Europol uppskattade samtidigt att upp till 90 procent av handeln med utsläppsrätter utgjorts av bedrägerier i vissa medlemsstater.

Förenklat sker bedrägerierna genom att utsläppsrätter köps av en näringsidkare utan mervärdesskatt i en gränsöverskridande transaktion och sedan säljs till en annan näringsidkare med mervärdesskatt i en nationell transaktion, utan att säljaren betalar in mervärdesskatten till staten, s.k. förvärvsbedrägerier. Transaktionskedjan fortsätter vanligtvis i flera olika led, och i olika medlemsstater, och samma aktörer återkommer

i kedjan. Bedrägerierna kallas då karusellbedrägerier. Denna typ av organiserade bedrägerier har tidigare drabbat mervärdesskattesystemet beträffande vissa varor som exempelvis mobiltelefoner. Bedrägerierna med utsläppsrätter möjliggörs av att köparen som huvudregel är skattskyldig vid gränsöverskridande handel med utsläppsrätter mellan näringsidkare, samtidigt som säljaren är skattskyldig vid nationell handel. En näringsidkare som köper en utsläppsrätt av en utländsk företagare är skattskyldig för omsättningen, men har i normalfallet samtidigt full avdragsrätt för mervärdesskatten och förvärvet blir således i praktiken fritt från mervärdesskatt. Utsläppsrätten kan sedan säljas med mervärdesskatt i en nationell transaktion, för vilken säljaren är skattskyldig. Vid den aktuella typen av bedrägerier underlåter dock säljaren att redovisa och betala in mervärdesskatten till staten. Samtidigt kan köparen i normalfallet göra avdrag för den ingående skatt som belöper på förvärvet. Bedrägerierna sker på ett systematiskt sätt, med ett flertal företag inblandade, och med användande av olika mellanled för att försvåra upptäckt. Det är således fråga om kvalificerad och organiserad ekonomisk brottslighet av mycket allvarlig karaktär.

5 Gällande rätt

5.1 EU-rätt

Reglerna för mervärdesskatt är i stor utsträckning harmoniserade inom EU. Grunden för regelverket finns i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt¹², (härefter mervärdesskattedirektivet).

Av artikel 2 i mervärdesskattedirektivet följer att mervärdesskatt ska tas ut vid leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster mot ersättning, som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap. Med ”leverans av varor” avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar (artikel 14). Med ”tillhandahållande av tjänster” avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor (artikel 24).

Mervärdesskatt ska som huvudregel betalas av den beskattningsbara person som utför en beskattningsbar leverans av varor eller ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster, dvs. av säljaren (artikel 193). I vissa fall ska dock mervärdesskatt betalas av den beskattningsbara person som köper en vara eller en tjänst, s.k. omvänd skattskyldighet. Detta gäller som huvudregel bl.a. då en beskattningsbar person tillhandahåller en tjänst till en beskattningsbar person som inte är etablerad i medlemsstaten (artikel 196). Medlemsstaterna får också för vissa särskilt angivna leveranser eller tillhandahållanden, som är särskilt utsatta för skatteundandragande, välja att tillämpa omvänd skattskyldighet, t.ex. avseende byggtjänster (artikel 199).

¹² EUT L 347, 11.12.2006, s. 1 (Celex 32006L0112).

5.2 Svensk rätt

I 1 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, anges vilka transaktioner som ska vara föremål för mervärdesskatt. Mervärdesskatt ska betalas bl.a. vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och som görs i en yrkesmässig verksamhet (1 kap. 1 § första stycket 1 ML). Enligt huvudregeln är det den som omsätter en vara eller tjänst som är skyldig att betala mervärdesskatt (1 kap. 2 § första stycket 1 ML). I vissa fall är det i stället förvärvaren som är skattskyldig, dvs. omvänd skattskyldighet (1 kap. 2 § första stycket 2–5 ML). Omvänd skattskyldighet gäller bl.a. i många fall när en utländsk företagare omsätter tjänster inom landet (1 kap. 2 § första stycket 2 och 4 c ML). Omvänd skattskyldighet tillämpas också vid vissa omsättningar av guld (1 kap. 2 § första stycket 4 a ML) och vid vissa omsättningar av byggtjänster (1 kap. 2 § första stycket 4 b ML).

5.3 Särskilt om utsläppsrätter

Utsläppsrätter utgör tjänster i den mening som avses 1 kap. 6 § ML (artikel 24 i mervärdesskattedirektivet). Handel med utsläppsrätter anses vara skattepliktiga omsättningar enligt huvudregeln om generell skatteplikt för omsättning av tjänster i 3 kap. 1 § ML (artikel 2 i mervärdesskattedirektivet). En utsläppsrätt som tillhandahålls en näringsidkare är som huvudregel enligt 5 kap. 5 § ML omsatt inom landet om näringsidkaren antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här i landet och tjänsten tillhandahålls detta (artikel 44 i mervärdesskattedirektivet). Enligt huvudregeln i 1 kap. 2 § första stycket 1 ML är det den som omsätter en utsläppsrätt som är skattskyldig för omsättningen (artikel 193 i mervärdesskattedirektivet). När en utländsk företagare omsätter en utsläppsrätt inom landet och förvärvaren är en näringsidkare är dock enligt 1 kap. 2 § första stycket 2 ML förvärvaren skattskyldig (artikel 196 mervärdesskattedirektivet).

6 Omvänd skattskyldighet vid handel med utsläppsrätter

6.1 Nya regler i mervärdesskattedirektivet

Genom rådets direktiv 2010/23/EU införs en ny artikel, 199a, i mervärdesskattedirektivet. Bestämmelsen innebär att det blir tillåtet att till och med den 30 juni 2015 tillämpa omvänd skattskyldighet vid nationell handel med utsläppsrätter mellan beskattningsbara personer, dvs. att låta köparen vara skattskyldig i stället för säljaren (artikel 199a 1.). Om valmöjligheten utnyttjas måste reglerna tillämpas i minst två år. Direktivet omfattar utsläppsrätter för växthusgaser enligt definitionen i artikel 3 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/87/EG av den 13 oktober 2003 om ett system för handel med utsläppsrätter för växthusgaser inom gemenskapen, vilka kan överlätas enligt artikel 12 i

det direktivet, och överlåtelse av andra enheter som verksamhetsutövare kan använda för att följa det direktivet (artikel 199a 1. a–b).

Om förfarandet införs ska medlemsstaten, vid införandet av detta, lämna information till kommissionen bl.a. om tillämpningsområdet för åtgärden och åtföljande åtgärder samt även ange vissa utvärderingskriterier för åtgärden (artikel 199a 2.). På grundval av dessa utvärderingskriterier ska medlemsstaten lämna en rapport till kommissionen senast den 30 juni 2014 (artikel 199a 3.). Rapporten ska innehålla en detaljerad bedömning av åtgärdens samlade verkan och effektivitet. Varje medlemsstat som efter ikraftträdandet av artikeln har upptäckt någon förändring i utvecklingen av bedrägerierna på sitt territorium med avseende på utsläppsrätter ska dessutom senast den 30 juni 2014 lämna en rapport till kommissionen om detta (artikel 199a 4.).

6.2 Omvänd skattskyldighet vid handel med utsläppsrätter

Regeringens förslag: Omvänd skattskyldighet ska införas vid handel med utsläppsrätter.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Göteborg, Förvaltningsrätten i Stockholm, Skatteverket, Naturvårdsverket och Energimyndigheten* tillstyrker förslaget eller lämnar det utan erinran. *Regelrådet, Sveriges Kommuner och Landsting, Föreningen Svenskt Näringsliv, Företagarna* och *Far* avstyrker förslaget. Skatteverket och Energimyndigheten anser att förslaget bör genomföras skyndsamt. Regelrådet anser att konsekvensutredningen är bristfällig. Regelrådet anför att det saknas en redovisning av hur många företag som berörs, vilka kostnader och andra konsekvenser förslaget medför för berörda företag samt ett resonemang kring alternativa lösningar för att lösa problemet. Sveriges Kommuner och Landsting anför att det saknas underlag för att bedöma förslagets effekter på den organiserade ekonomiska brottsligheten och att regler som ökar den administrativa bördan endast bör införas i undantagsfall. Föreningen Svenskt Näringsliv, Företagarna och Far anför att förslaget innebär ytterligare ett avsteg från de grundläggande principerna i mervärdesskattesystemet och att detta innebär ökad administrativ börda för företagen. De anser att konsekvensutredningen är bristfällig och ifrågasätter om förslaget är proportionerligt samt om detta kommer att förhindra bedrägerier. *Svensk Energi* anför att det är viktigt att effektiviteten i åtgärden säkerställs eftersom förslaget medför ökad administrativ börda. *Svensk Fjärrvärme* anför att förslaget medför administrativ börda och att det är tveksamt om åtgärden är effektiv.

Skälen för regeringens förslag: Som beskrivits i avsnitt 4.2 har det i vissa medlemsstater uppkommit betydande problem med undandragande av mervärdesskatt vid handel med utsläppsrätter inom EU ETS.

Handeln med utsläppsrätter sker på ett sådant sätt att det är svårt att förhindra bedrägerierna genom kontrollåtgärder. Eftersom det är fråga om tillhandahållande av en tjänst behöver, till skillnad från vid varu-

handel, inte en transport ske vid överlåtelsen. Inte heller behöver någon tjänst faktiskt utföras, utan de skattepliktiga transaktionerna sker endast genom att utsläppsrätter överläts. Överlåtelser av utsläppsrätter kan ske enkelt och snabbt mellan olika aktörer inom och utom landet. Detta innebär att ett mycket stort antal transaktioner kan ske inom kort tid. Risken för omfattande bedrägerier är därmed betydande.

Skatteverket har ännu inte med säkerhet kunnat konstatera att det förekommit bedrägerier med utsläppsrätter som orsakat skatteförluster i Sverige. Däremot har verket uppmärksammat att det sannolikt förekommit att svenska näringsidkare varit inblandade i bedrägerier som lett till skatteförluster i andra medlemsstater.

Det finns inget som talar för att bedrägerierna skulle stanna vid att vara en isolerad företeelse i vissa medlemsstater. Mot bakgrund av problemens omfattning kommer troligtvis ett stort antal medlemsstater välja att införa omvänd skattskyldighet vid handel med utsläppsrätter. Det kan bl.a. i sammanhanget noteras att Danmark, som varit utsatt för omfattande bedrägerier, i april 2010 infört omvänd skattskyldighet vid handel med utsläppsrätter och att även Finland från och med den 1 augusti 2010 infört sådana regler. I takt med att andra medlemsstater inför omvänd skattskyldighet ökar risken påtagligt för skatteförluster i Sverige.

Mot bakgrund av den stora risken för omfattande skatteförluster, vilka i förlängningen också skadar handelssystemets trovärdighet, bör omvänd skattskyldighet vid handel med utsläppsrätter införas även i Sverige.

Vid tillämpning av omvänd skattskyldighet vid nationell handel med utsläppsrätter mellan näringsidkare försvinner möjligheten att göra den aktuella typen av bedrägerier. Omvänd skattskyldighet innebär att köparen blir skattskyldig i stället för den som säljer utsläppsrätten. Köparen blir alltså redovisnings- och betalningsskyldig för den utgående skatt som ska betalas med anledning av omsättningen av utsläppsrätten. Köparen ska därför beräkna en utgående skatt på fakturabeloppet och redovisa skatten i sin deklaration. Köparen kan sägas beskatta sig själv. Samtidigt kan köparen – om denne har full avdragsrätt – göra avdrag med samma skattebelopp såsom ingående skatt. Vid omvänd skattskyldighet betalar köparen således inte ett skattebelopp till den som säljer en utsläppsrätt. Säljaren får därmed vid handel mellan näringsidkare inte tillgång till ett skattebelopp som denne kan underlåta att betala in till staten.

Omvänd skattskyldighet innebär ett avsteg från mervärdesskattesystemets princip om beskattning i flera led. När omvänd skattskyldighet tillämpas vid handel mellan näringsidkare kommer mervärdesskatt endast betalas in när en omsättning sker till någon som inte är näringsidkare i den mening som avses i mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, t.ex. en privatperson, eller när en omsättning sker till en näringsidkare som saknar full avdragsrätt. Vid tillämpning av omvänd skattskyldighet kommer därför i normalfallet inte någon löpande faktisk inbetalning av mervärdesskatt att ske. Detta avsteg från mervärdesskattesystemets grundprinciper bedöms dock som motiverat för att motverka det omfattande skatteundandragande som visat sig kunna uppkomma vid handel med utsläppsrätter. Omvänd skattskyldighet har tidigare införts, bl.a. vid handel med vissa byggtjänster, i syfte att bekämpa skatteundandragande. Den ordningen har utvärderats med i stort positivt

resultat (Skatteverkets rapport den 25 mars 2010 dnr 131 213362-10/113).

I viss mån orsakar omvänd skattskyldighet en administrativ börda för berörda företag. Det är dock i aktuellt fall fråga om ett begränsat antal företag som berörs, och det är dessutom fråga om ett mycket väl avgränsat område. Den administrativa börda som kan uppkomma till följd av åtgärden bedöms, med beaktande av den stora risken för skatteundandragande, vara acceptabel.

Regelrådet anför att konsekvensutredningen är bristfällig och pekar bl.a. på att det är oklart hur många företag som berörs av förslaget och vilka kostnader förslaget medför för berörda företag. Även *Föreningen Svenskt Näringsliv*, *Företagarna* och *Far* anser att konsekvensutredningen är bristfällig. Som konstateras i avsnitt 4.1 kan alla juridiska och fysiska personer handla med utsläppsrätter inom EU ETS. För vissa är det obligatoriskt att delta i EU ETS och i Sverige omfattas drygt 800 anläggningar av krav på deltagande i handelssystemet, vilka drivs av ca 250 olika företag. Till övervägande del är det företag som är skyldiga att delta i EU ETS, dvs. ca 250 företag, och rent finansiella aktörer som agerar på marknaden. Att närmare uppskatta hur många företag som handlar med utsläppsrätter har inte varit möjligt, eftersom sådana uppgifter inte funnits att tillgå. Vad gäller kostnaderna för berörda företag till följd av förslaget är dessa svåra att uppskatta. Någon uppskattning av dessa kostnader har inte varit möjlig inom ramen för detta lagstiftningsärende. Angående förslagens konsekvenser för företagen se vidare avsnitt 8.

Beträffande förslagets effektivitet, vilken bl.a. *Sveriges Kommuner och Landsting* ifrågasätter, kan konstateras att förslaget syftar till att förhindra sådana mycket omfattande organiserade bedrägerier som förekommit i vissa EU-medlemsstater enligt vad som beskrivits i avsnitt 4.2. Som nämnts ovan innebär omvänd skattskyldighet att den aktuella typen av bedrägerier inte längre blir möjliga, eftersom säljaren inte får tillgång till ett mervärdesskattebelopp denne kan underlåta att betala in till staten. Det står alltså klart att förslaget innebär en effektiv åtgärd mot de bedrägerier det syftar till att förhindra. Det kan naturligtvis inte uteslutas att liknande bedrägerier i stället kan uppkomma i större omfattning beträffande andra tjänster eller varor. Handeln med utsläppsrätter har dock visat sig vara av sådan karaktär att det finns en särskild risk för omfattande mervärdesskattebedrägerier vid denna handel. I sammanhanget kan också framhållas att åtgärden enligt direktivet ska genomgå en grundlig utvärdering.

Vad avser alternativa lösningar för att förhindra mervärdesskattebedrägerier vid handel med utsläppsrätter är omvänd skattskyldighet den metod som följer av EU-rätten. Någon annan förändring av mervärdesskattegrerna bedöms inte vara EU-rättsligt möjlig. Att förhindra bedrägerierna med enbart kontrollåtgärder bedöms inte heller vara genomförbart.

Förslaget föranleder ändringar i 1 kap. 2 § ML.

6.3 Tillämpningsområdet och tiden för tillämpningen

Regeringens förslag: Omvänd skattskyldighet ska tillämpas vid omsättning inom landet mellan näringsidkare som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt i Sverige. Tillämpningen ska omfatta omsättning av utsläppsrätter för växthusgaser enligt definitionen i artikel 3 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/87/EG av den 13 oktober 2003 om ett system för handel med utsläppsrätter för växthusgaser inom gemenskapen, som kan överlåtas enligt artikel 12 i det direktivet och omsättning av andra enheter som verksamhetsutövare kan använda för att följa det direktivet. Reglerna ska tillämpas tills vidare.

Promemorians förslag: Överensstämmer delvis med regeringens förslag. Promemorian föreslog inte att reglerna skulle tillämpas tills vidare.

Remissinstanserna: *Sveriges Kommuner och Landsting* efterfrågar en precisering av vilka köpare som ska omfattas av omvänd skattskyldighet. Övriga remissinstanser har inte yttrat sig i denna del.

Skälen för regeringens förslag: Av de nya reglerna i artikel 199a i mervärdesskattedirektivet följer att omvänd skattskyldighet får tillämpas för omsättning av utsläppsrätter mellan beskattningsbara personer vid nationell handel. Begreppet beskattningsbar person används emellertid inte i ML. I stället används begreppet näringsidkare, se vidare prop. 2009/10:15 s. 79–81. Omvänd skattskyldighet ska därför tillämpas vid omsättning av utsläppsrätter inom landet mellan näringsidkare som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt i Sverige.

I artikel 199a 1. a–b) avgränsas tillämpningen av omvänd skattskyldighet. Omvänd skattskyldighet får tillämpas på utsläppsrätter för växthusgaser enligt definitionen i artikel 3 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/87/EG av den 13 oktober 2003 om ett system för handel med utsläppsrätter för växthusgaser inom gemenskapen, vilka kan överlåtas enligt artikel 12 i det direktivet och andra enheter som verksamhetsutövare kan använda för att följa det direktivet. Huvuddelen av detta direktiv har genomförts i svensk rätt genom lagen (2004:1199) om handel med utsläppsrätter och förordningen (2004:1205) om handel med utsläppsrätter. Utsläppsrätterna som avses är sådana som omfattas av EU ETS. Bestämmelserna i ML bör lämpligen avgränsas på motsvarande sätt som i artikel 199a, eftersom någon liknande definition inte finns i svensk rätt.

Av artikel 199a följer vidare att en medlemsstat som väljer att tillämpa reglerna för omvänd skattskyldighet måste göra detta under minst två år. Reglerna får dock tillämpas längst till och med den 30 juni 2015. Dessa avgränsningar grundar sig bl.a. på att åtgärden är ett avsteg från mervärdesskattesystemets grundprinciper och att det ansetts angeläget att göra en grundlig utvärdering av åtgärden och dess effekter.

För att reglerna fullt ut ska uppnå sitt syfte, och för att dessa ska kunna utvärderas på ett så bra sätt som möjligt, bör omvänd skattskyldighet tillämpas i vart fall så länge som direktivet medger, dvs. till och med den 30 juni 2015. Vilka EU-regler som kommer att gälla efter detta datum är en öppen fråga. Det är tänkbart att möjligheten att tillämpa omvänd

skattskyldighet för utsläppsrätter förlängs, permanent eller för viss tid, efter den 30 juni 2015. Det är emellertid också möjligt att det inte kommer att vara tillåtet enligt mervärdesskattedirektivet att tillämpa omvänd skattskyldighet för utsläppsrätter efter direktivets slutdatum.

I promemorian föreslogs att det i ikraftträdandebestämmelserna skulle tas in en särskild punkt, enligt vilken bestämmelsen i 1 kap. 2 § första stycket 4 d ML skulle tillämpas så länge bestämmelsen i artikel 199a i mervärdesskattedirektivet gäller. En nackdel med bestämmelsen är dock att reglerna kan uppfattas som svåröverskådliga, eftersom det inte utan att granska direktivet går att utläsa reglernas giltighet. Vid ett närmare övervägande anser regeringen att den i promemorian föreslagna ikraftträdandebestämmelsen inte bör införas. Regeringen anser i stället att reglerna bör gälla tills vidare på sedvanligt sätt. Om direktivet inte förlängs, eller om det annars bedöms att det inte finns skäl att fortsätta tillämpa omvänd skattskyldighet vid handel med utsläppsrätter, får reglerna upphävas.

De medlemsstater som väljer att tillämpa förfarandet med omvänd skattskyldighet ska lämna en utvärderingsrapport till kommissionen senast den 30 juni 2014. Givetvis får behovet av bestämmelsen omprövas i samband med utvärderingen av åtgärden.

6.4 Återbetalning av ingående skatt

Regeringens förslag: Bestämmelsen i 10 kap. 11 e § ML om rätt till återbetalning av ingående skatt i vissa fall för andra än utländska företagare ska utvidgas till att omfatta tillämpningen av omvänd skattskyldighet för utsläppsrätter.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte yttrat sig i denna del.

Skälen för regeringens förslag: Vid tillämpning av omvänd skattskyldighet kommer den näringsidkare som omsätter utsläppsrätter inte vara skattskyldig för omsättningen. Detta får till följd att denne inte kommer ha rätt till avdrag för ingående skatt enligt 8 kap. ML med avseende på förvärv eller import som hänför sig till omsättningen. För avdragsrätt krävs att den ingående skatten hänför sig till förvärv eller import i en verksamhet som medför skattskyldighet (8 kap. 3 § ML).

Av ovanstående anledning finns vid införande av omvänd skattskyldighet vid handel med utsläppsrätter behov av regler om rätt till återbetalning av ingående skatt. Detta för att undvika att ingående skatt under vissa omständigheter blir en faktisk skattebelastning för näringsidkare som omsätter utsläppsrätter.

I ML finns regler om rätt till återbetalning av ingående skatt till utländska företagare, bl.a. vid omvänd skattskyldighet (10 kap. 1 § andra stycket ML). En utländsk företagare har enligt denna bestämmelse rätt till återbetalning av ingående skatt som avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning inom landet för vilken förvärvaren ska vara skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2, 3, 4 eller 4 b § ML om omsättningen är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt enligt

10 kap. 11 eller 12 §. Bestämmelsen i 10 kap. 1 § andra stycket ML är genom hänvisningen till 1 kap. 2 § första stycket 2 tillämplig på de fall när en utländsk företagare omsätter utsläppsrätter till en näringsidkare i Sverige.

Vidare finns i 10 kap. ML bestämmelser om rätt till återbetalning även för andra än utländska företagare i vissa fall (10 kap. 11 e §). Enligt denna bestämmelse har andra än utländska företagare rätt till återbetalning av ingående skatt som avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning inom landet för vilken förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 b ML, dvs. omvänd skattskyldighet för vissa byggtjänster, om omsättningen är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt enligt 10 kap. 11 eller 12 §. Bestämmelsen i 10 kap. 11 e § bör utvidgas till att också omfatta tillämpningen av omvänd skattskyldighet för utsläppsrätter.

Andra än utländska företagare som i dag har avdragsrätt för den ingående skatt som avser förvärv eller import som hänför sig till en omsättning av utsläppsrätter kommer således i stället få en rätt till återbetalning av den ingående skatten.

Förslaget föranleder ändringar i 10 kap. 11 e § ML.

7 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Regeringens förslag: Lagändringarna ska träda i kraft den 1 januari 2011. Äldre föreskrifter ska fortfarande gälla i fråga om mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte yttrat sig i denna del.

Skälen för regeringens förslag: De föreslagna lagändringarna bör träda i kraft den 1 januari 2011.

Äldre föreskrifter bör fortfarande gälla i fråga om mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet. Avgörande för om de nya eller äldre bestämmelserna ska tillämpas är således skattskyldighetens inträde. Skyldigheten att betala skatt inträder enligt 1 kap. 3 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200) som huvudregel när tjänsten har tillhandahållits eller när tjänsten tagits i anspråk genom uttag.

8 Offentligfinansiella och andra effekter

Omvänd skattskyldighet innebär i praktiken att när utsläppsrätter säljs av en näringsidkare till en annan näringsidkare betalas inte någon faktisk mervärdesskatt in till staten, se avsnitt 6.2. I stället kommer skatteinbetalningen i normalfallet endast ske i de fall som en utsläppsrätt säljs till någon som inte är näringsidkare i den mening som avses i mervärdesskattelagen (1994:200). Omvänd skattskyldighet medför således en senareläggning av inbetalningen av mervärdesskatt till staten. Senareläggningen av inbetalningen medför ett upplåningsbehov och därmed en

räntekostnad för staten. Förhållandena vid omsättning av utsläppsrätter skulle även kunna vara sådana att en rätt till återbetalning av överskjutande ingående skatt föreligger för den som omsätter utsläppsrätter. Detta innebär att staten kan behöva återbetala överskjutande ingående skatt innan utgående skatt betalats in, vilket medför en räntekostnad för staten. De nämnda effekterna bedöms dock vara försumbara.

De negativa effekter som uppstår ska ställas i relation till de eventuella momsbedrägerier som förhindras av omvänd skattskyldighet. Det har ännu inte med säkerhet kunnat konstateras att skatteförluster har uppkommit i Sverige till följd av bedrägerier vid handel med utsläppsrätter. Det finns dock en påtaglig risk att betydande skatteförluster kan uppkomma i framtiden. Åtgärden syftar till att förebygga uppkomsten av sådana skatteförluster.

Förslaget bedöms inte ha någon påverkan på de allmänna förvaltningsdomstolarna. För Skatteverket tillkommer kostnader, bl.a. för informationsinsatser, på totalt ca 20 000 kr. Kostnaderna är försumbara och ska tas inom Skatteverkets anslagsramar.

I viss mån orsakar omvänd skattskyldighet en administrativ börda för berörda företag. Berörda företag måste anpassa sig till och följa de nya reglerna, vilka avviker från huvudreglerna. Det är dock fråga om ett begränsat antal företag som berörs (se vidare avsnitt 6.2), och utsläppsrätter är dessutom tjänster som är mycket klart avgränsade. Några svårare gränsdragningsproblem borde normalt sett inte uppkomma. Det är klart definierat vilka omsättningar som omfattas av reglerna. Beträffande säljarens och köparens status är reglerna tillämpliga på omsättningar mellan näringsidkare som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt. I de allra flesta fall borde det inte vara förenat med några svårigheter att avgöra om en näringsidkares status är sådan att omvänd skattskyldighet ska tillämpas. Kostnaderna för berörda företag att anpassa sig till och följa de nya reglerna har inte varit möjliga att närmare uppskatta inom ramen för detta lagstiftningsärende. Kostnaderna bör dock vara relativt begränsade.

Mervärdesskattesystemet medför vidare vissa likviditetseffekter för företagen. Omvänd skattskyldighet medför positiva likviditetseffekter för köparna, eftersom dessa slipper att betala ett skattebelopp till säljaren och sedan vänta på att avdragsrätt inträder. Säljarna i sin tur får inte tillgång till ett skattebelopp som dessa kan disponera innan utgående skatt ska betalas in till staten.

9 Författningskommentar

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

1 kap.

2 §

I paragrafens *första stycke* införs, i en ny punkt 4 d, en regel om omvänd skattskyldighet vid handel med utsläppsrätter motsvarande den nya artikel 199a i mervärdesskattedirektivet. I första stycket punkt 1 har därför också en hänvisning införts till den nya punkten 4 d.

Den nya punkten omfattar omsättningar mellan näringsidkare inom landet. Vidare måste såväl säljaren som köparen vara registrerade till mervärdesskatt i Sverige, eller vara registreringskyldiga här. Om en utländsk företagare, som är eller ska vara registrerad till mervärdesskatt här, omsätter utsläppsrätter inom landet och bestämmelsen i 1 kap. 2 § första stycket 2 är tillämplig gäller dock i stället den nämnda bestämmelsen i första stycket 2. Avsikten är att det endast ska finnas en tillämplig bestämmelse om skattskyldigheten.

Med utsläppsrätter för växthusgaser avses enheten European Union Allowance (EUA) och med andra enheter avses certifierad utsläppsminskning (CER – Certified Emission Reduction) och utsläppsminskningsenhet (ERU – Emission Reduction Unit).

Regleringen innebär att den näringsidkare som förvärvar utsläppsrätten blir skattskyldig i stället för säljaren. Köparen ska således redovisa och betala utgående skatt på förvärvet. Det innebär att köparen ska beräkna en utgående skatt på fakturabeloppet och redovisa skatten i sin deklaration. Köparen kan samtidigt – under förutsättning att denne har full avdragsrätt – göra avdrag med samma skattebelopp som ingående skatt.

För det fall omvänd skattskyldighet felaktigt inte tillämpas, dvs. om säljaren felaktigt fakturerar och av köparen tar ut ett belopp som anges vara mervärdesskatt, är detta belopp inte avdragsgillt för köparen. Av 8 kap. 2 § följer att en felaktigt debiterad ”mervärdesskatt” inte utgör ingående skatt. En felaktigt debiterad ”mervärdesskatt” ska dock ändå betalas till staten av den som angett beloppet på en faktura eller liknande handling (1 kap. 1 § tredje stycket och 2 e §; angående redovisningen se 13 kap. 27 §). Om en sådan situation uppkommer ska köparen redovisa den utgående skatt som denne – och inte säljaren – borde ha redovisat. Köparen kan, om denne har full avdragsrätt, göra avdrag med samma belopp som ingående skatt. Köparen får sedan av säljaren återkräva det som mervärdesskatt angivna beloppet, vilket felaktigt betalats till säljaren. Säljaren kan därefter, om beloppet inbetalats till Skatteverket, återkräva detta belopp hos verket under förutsättning att kreditnota utfärdats (13 kap. 28 §). Det förhållandet att köparen blir skattskyldig medför vidare att sedvanliga bestämmelser om administrativa sanktioner och straffrättsliga påföljder under vissa omständigheter kan aktualiseras

gentemot denne. Bestämmelser om administrativa sanktioner finns i 15 kap. skattebetalningslagen (1997:483) och, för de som redovisar mervärdesskatt i självdeklaration, i 5 kap. taxeringslagen (1990:324). Bestämmelser om straffrättsliga påföljder finns i skattebrottslagen (1971:69).

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.2 och 6.3.

10 kap.

11 e §

Paragrafen kompletteras med en hänvisning till 1 kap. 2 § första stycket 4 d. Den som vill få återbetalning ska ansöka om detta hos Skatteverket (19 kap. 34 §). Ansökan ska göras i den form som föreskrivs i 10 kap. 17 § eller 31 § första stycket skattebetalningslagen (1997:483) för deklaration av ingående skatt i en verksamhet som medför skattskyldighet, dvs. i skattedeklaration eller självdeklaration.

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.4.

11 kap.

8 §

Punkt 11 i paragrafen ändras så att den innefattar en hänvisning till den nya regleringen i 1 kap. 2 § första stycket 4 d. I paragrafen regleras kraven på innehåll i fakturor. Punkt 11 i paragrafen innebär att när köparen är skyldig att betala skatt enligt bl.a. 1 kap. 2 § första stycket 4 d ska det på fakturan anges en hänvisning till den relevanta bestämmelsen i mervärdesskattelagen eller i mervärdesskattedirektivet, alternativt till en annan uppgift om att köparen är skyldig att betala skatten. Av punkt 10 i paragrafen följer att säljaren ska utfärda fakturan utan mervärdesskatt. Punkten motsvarar artikel 226.11 i mervärdesskattedirektivet.

13 kap.

6 §

Punkt 2 i paragrafen kompletteras med en hänvisning till den nya regleringen i 1 kap. 2 § första stycket punkten 4 d. I paragrafen regleras för vilken redovisningsperiod utgående skatt som huvudregel ska redovisas.

18 a §

Paragrafen kompletteras med en hänvisning till den nya regleringen i 1 kap. 2 § första stycket punkten 4 d. Paragrafen innebär att den som är skattskyldig på grund av förvärv (omvänd skattskyldighet), och tillämpar kontantmetoden för redovisning av utgående skatt enligt 13 kap. 8 §, ska ta upp den ingående skatten som belöper på förvärvet för den redovisningsperiod för vilken den utgående skatten ska redovisas enligt 8 §. Med uttrycket ”tas upp” avses dras av eller att det ansöks om återbetalning. Angående paragrafen se vidare prop. 2005/06:130 s. 53–56 och 70.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna

Se kommentaren i avsnitt 7.

9.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (2010:000) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

13 kap.

8 §

Fjärde stycket i paragrafen kompletteras med en hänvisning till den nya regleringen i 1 kap. 2 § första stycket 4 d. Paragrafen innebär att företag med årlig omsättning som normalt uppgår till högst 3 miljoner kronor får redovisa utgående skatt enligt en kontantmetod. Fjärde stycket innebär att kontantmetoden för redovisning av utgående skatt är tillämplig även vid omvänd skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket 2–4 d. Angående paragrafen se vidare prop. 2005/06:130 s. 53–56 och 69.

Lagförslag i promemorian Mervärdesskatt – omväänd skattskyldighet vid handel med utsläppsätter

Häri genom föreskrivs¹³ i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)¹⁴ att 1 kap. 2 §, 10 kap. 11 e §, 11 kap. 8 §, 13 kap. 6, 8 och 18 a §§ ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

2 §¹⁵

Skyldig att betala mervärdesskatt (skattskyldig) är

1. för sådan omsättning som anges i 1 § första stycket 1, om inte annat följer av 2–4 c: den som omsätter varan eller tjänsten,

2. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av sådana tjänster som avses i 5 kap. 5 §, om den som omsätter tjänsten är en utländsk företagare och förvärvaren är en näringsidkare eller en juridisk person som inte är näringsidkare men är registrerad till mervärdesskatt här: den som förvärvar tjänsten,

3. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av sådana varor som avses i 5 kap. 2 c och 2 d §§, om den som omsätter varan är en utländsk företagare och förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här: den som förvärvar varan,

4. för sådan efterföljande omsättning inom landet som avses i 3 kap. 30 b § första stycket: den till vilken omsättningen görs,

4 a. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 mellan näringsidkare som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt här, av guldmaterial eller halvfärdiga produkter med en finhalt av minst 325 tusendelar eller av investeringsguld om den som omsätter guldet är skattskyldig enligt 3 kap. 10 b §: den som förvärvar varan,

4 b. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av sådana tjänster som avses i andra stycket, om skattskyldighet inte föreligger enligt första stycket 2 i denna paragraf: den som förvärvar tjänsten, om denne är

– en näringsidkare som i sin verksamhet inte endast tillfälligt tillhandahåller sådana tjänster, eller

– en annan näringsidkare som tillhandahåller en näringsidkare som avses i första strecksatsen sådana tjänster,

4 c. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av vara eller av tjänst med anknytning till fastighet som avses i 5 kap. 8 §, utom fastighetstjänst som avses i 4 b i denna paragraf eller 3 kap. 3 § andra

¹³ Jfr rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 11.12.2006, s.1, Celex 32006L0112), senast ändrad genom rådets direktiv 2010/23/EU (EUT L 72, 20.3.2010, s. 1, Celex 32010L0023).

¹⁴ Lagen omtryckt 2000:500.

¹⁵ Senaste lydelse 2010:104.

och tredje styckena, om den som omsätter varan eller tjänsten är en utländsk företagare och förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här: den som förvärvar varan eller tjänsten, om inte annat följer av 2 d §,

4 d. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 mellan näringsidkare som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt här, om skattskyldighet inte föreligger enligt första stycket 2 i denna paragraf, av utsläppsrätter för växthusgaser enligt definitionen i artikel 3 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/87/EG av den 13 oktober 2003 om ett system för handel med utsläppsrätter för växthusgaser inom gemenskapen¹⁶ vilka kan överlåtas enligt artikel 12 i det direktivet, eller andra enheter som verksamhetsutövare kan använda för att följa det direktivet: den som förvärvar tjänsten,

5. för sådant förvärv som anges i 1 § första stycket 2: den som förvärvar varan, och

6. för import av varor

a) om en tullskuld uppkommer i Sverige till följd av importen: den som är skyldig att betala tullen,

b) om importen avser en gemenskapsvara eller om varan ska förtullas i Sverige men inte är belagd med tull: den som skulle ha varit skyldig att betala tullen om varan hade varit tullbelagd,

c) om skyldighet att betala tull med anledning av importen uppkommer, eller skulle ha uppkommit om varan hade varit belagd med tull, i ett annat EG-land till följd av att ett sådant mellanstatligt enhetstillstånd som avses i 4 kap. 24 § andra stycket tullagen (2000:1281) åberopas: innehavaren av tillståndet.

Första stycket 4 b gäller

1. sådana tjänster avseende fastighet, byggnad eller anläggning som kan hänföras till

- mark- och grundarbeten,
- bygg- och anläggningsarbeten,
- bygginstallationer,
- slutbehandling av byggnader, eller
- uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner med förare,

2. byggstädning, och

3. uthyrning av arbetskraft för sådana aktiviteter som avses i 1 och 2.

Vid omsättning av en vara eller en tjänst som görs inom landet av en näringsidkare som har ett fast etableringsställe här ska näringsidkaren vid

¹⁶ EUT L 275, 25.10.2003, s. 32 (Celex 32003L0087).

tillämpningen av första stycket likställas med en utländsk företagare, om omsättningen görs utan medverkan av det svenska etableringsstället.

Med tullskuld och gemenskapsvara förstås detsamma som i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen¹⁷.

Särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig finns i 6 kap., 9 kap. och 9 c kap.

10 kap.

11 e §¹⁸

Andra än utländska företagare har rätt till återbetalning av ingående skatt som avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning inom landet för vilken förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 b om omsättningen är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt enligt 11 eller 12 §.

Andra än utländska företagare har rätt till återbetalning av ingående skatt som avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning inom landet för vilken förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 b *eller* 4 d om omsättningen är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt enligt 11 eller 12 §.

11 kap.

8 §¹⁹

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

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

¹⁷ EGT L 302, 19.10.1992, s. 1 (Celex 31992R2913).

¹⁸ Senaste lydelse 2006:1031.

¹⁹ Senaste lydelse 2007:1376.

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

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

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

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

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

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

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

13 kap.

6 §²⁰

Om inget annat följer av 7–15 §§, *skall* utgående skatt redovisas för den redovisningsperiod under vilken

1. den som enligt 1 kap. 2 § första stycket 1 omsätter en vara eller en tjänst enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört omsättningen,

2. den som enligt 1 kap. 2 § första stycket 2–4 c är skattskyldig för förvärv av en vara eller en tjänst enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört förvärvet, eller

3. den som anges i 1 eller 2 har tagit emot eller lämnat förskotts- eller a conto-betalning.

Lydelse enligt lagrådsremissen *Föreslagen lydelse*
Enklare redovisning

8 §²¹

Den utgående skatten får redovisas för den redovisningsperiod under vilken betalning tas emot kontant eller på annat sätt kommer den

²⁰ Senaste lydelse 2006:1031.

²¹ Senaste lydelse 2006:1031.

skattskyldige tillgodo, om värdet av den skattskyldiges sammanlagda årliga omsättning här i landet normalt uppgår till högst 3 miljoner kronor.

Den utgående skatten för samtliga fordringar som är obetalda vid beskattningsårets utgång ska dock alltid redovisas för den redovisningsperiod under vilken beskattningsåret går ut.

Första stycket gäller inte företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag. Inte heller gäller första stycket finansiella holdingföretag som ska upprätta koncernredovisning enligt någon av de nämnda lagarna.

Första–tredje styckena gäller också för den som är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2–4 c.

Första–tredje styckena gäller också för den som är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2–4 d.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

18 a §²²

Ingående skatt som hänför sig till omsättning för vilken förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2–4 c *skall*, om den utgående skatten redovisas enligt 8 §, tas upp för den redovisningsperiod för vilken den utgående skatten *skall* redovisas enligt 8 §.

Ingående skatt som hänför sig till omsättning för vilken förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2–4 d *ska*, om den utgående skatten redovisas enligt 8 §, tas upp för den redovisningsperiod för vilken den utgående skatten *ska* redovisas enligt 8 §.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2011.

2. Bestämmelsen i 1 kap. 2 § första stycket 4 d har till syfte att ge effekt åt rådets direktiv 2010/23/EU av den 16 mars 2010 om ändring av direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt beträffande frivillig och tillfällig tillämpning av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet på leveranser av vissa tjänster som är känsliga för bedrägeri²³. Bestämmelsen ska tillämpas så länge bestämmelserna i artikel 199a i mervärdesskattedirektivet gäller.

3. Äldre bestämmelser ska fortfarande gälla i fråga om mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

²² Senaste lydelse 2006:1031.

²³ EUT L 72, 20.3.2010, s. 1 (Celex 32010L0023).

Förteckning över remissinstanserna avseende promemorian Mervärdesskatt – omvänd skattskyldighet vid handel med utsläppsätter

Efter remiss har yttranden över promemorian Mervärdesskatt – omvänd skattskyldighet vid handel med utsläppsätter inkommit från Kammarrätten i Göteborg, Förvaltningsrätten i Stockholm, Skatteverket, Naturvårdsverket, Energimyndigheten, Regelrådet, Sveriges Kommuner och Landsting, Föreningen Svenskt Näringsliv, Företagarna, Svensk Energi, Svensk Fjärrvärme, Far och Företagarförbundet.

Nasdaq OMX Group har beretts tillfälle att yttra sig men har avstått från att göra det.

Ekobrottsmyndigheten och SKGS har beretts tillfälle att yttra sig men har inte hört av sig.