



Finansdepartementet

Enheten för mervärdesskatt och punktskatter

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

Promemorians huvudsakliga innehåll

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

Följande förslag rör mervärdesskattelagen.

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

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

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

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

Bestämmelserna om redovisning av mervärdesskatt vid byggnads- och anläggningsentreprenader ändras så att redovisning av mervärdesskatt för a conto-betalningar och förskott skall ske när faktura enligt mervärdesskattelagen utfärdas. Vidare införs en faktureringskyldighet för omsättning av bygg- och anläggningstjänster till privatpersoner.

Den särskilda avdragsbegränsningsregeln för viss verksamhet i kultursektorn slopas till följd av rättsutvecklingen inom EU. En justering

föreslås av bestämmelserna om frivillig skattskyldighet vid uthyrning till kommun.

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

Bestämmelser föreslås om betalningsskyldighet för den som nämner mervärdesskatt på en faktura. Det föreslås även en justering av reglerna avseende vilka uppgifter som skall finnas i en kreditnota som jämföras med faktura. Vidare föreslås en justering i lagen avseende krav på faktura vid omvänd skattskyldighet.

Följande förslag rör skattebetalningslagen.

En särskild redovisningsregel införs med anledning av förslaget att det i mervärdesskattelagen införs en bestämmelse om betalningsskyldighet för mervärdesskatt som angivits på en faktura eller liknande handling.

Följande förslag rör lagen om frihet från skatt vid import.

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

Innehållsförteckning

1	Lagtext.....	7
1.1	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	7
1.2	Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	40
1.3	Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.	42
2	Inledning.....	44
2.1	Bakgrund.....	44
2.2	Omarbetning av det sjätte mervärdesskattedirektivet.....	47
2.3	Terminologi.....	48
3	Mervärdesskattebelopp som angetts på faktura.....	49
3.1	Bakgrund och problembeskrivning.....	49
3.1.1	Mervärdesskatteutredningens förslag.....	50
3.1.2	Remissinstansernas syn på Mervärdesskatteutredningens förslag.....	50
3.2	Gällande rätt.....	50
3.2.1	Svensk rätt.....	50
3.2.2	EG:s regler.....	51
3.3	Förslag till ändring.....	53
3.4	Konsekvensanalys.....	58
4	Uttagsbeskattning.....	58
4.1	Uttag av varor och tjänster.....	58
4.1.1	Bakgrund och problembeskrivning.....	58
4.1.2	Svensk rätt.....	59
4.1.3	EG:s regler.....	60
4.1.4	Förslag till ändring.....	62
4.1.5	Konsekvensanalys.....	65
4.2	Uttag av vissa tjänster på fastighetsområdet.....	65
4.2.1	Bakgrund och problembeskrivning.....	65
4.2.2	Svensk rätt.....	65
4.2.3	EG:s regler.....	68
4.2.4	Förslag till ändring.....	69
4.2.5	Konsekvensanalys.....	73
5	Definition av begreppet marknadsvärde.....	74
5.1	Förslag till ändring.....	74
6	Mervärdesskatt vid under- och överpristransaktioner.....	75
6.1	Bakgrund och problembeskrivning.....	75
6.1.1	Användning av marknadsvärdet som beskattnings-underlag (omvärdering) med stöd av artikel 27 i sjätte direktivet.....	76
6.1.2	Kommissionens förslag till rationalisering av artikel 27-avvikelser.....	76
6.2	EG:s regler, ”rationaliseringsdirektivet” m.m.	79
6.3	Förslag till ändring.....	81

6.3.1	Omvärdering av beskattningsunderlaget för att motverka att den utgående skatten minskar.....	82
6.3.2	Omvärdering av beskattningsunderlaget för att motverka att rätten till avdrag eller återbetalning av ingående skatt ökar.....	83
6.3.3	Omvärdering förutsätter att säljaren och köparen är förbundna med varandra	86
6.3.4	Omvärdering skall i vissa fall inte ske om ersättningen är marknadsmässigt betingad	91
6.3.5	Konsekvensanalys.....	92
7	Gemenskapsinternt förvärv av nytt transport-medel – uttrycket stadigvarande användning	94
7.1	Bakgrund och problembeskrivning.....	94
7.2	Gällande rätt.....	94
7.2.1	Svensk rätt.....	94
7.2.2	EG:s regler	94
7.3	Förslag till ändring	95
7.4	Konsekvensanalys.....	96
8	Kommuns vidareuthyrning av fastighet till annan myndighet – justering av 3 kap. 3 § ML.....	96
8.1	Bakgrund och problembeskrivning.....	96
8.2	Gällande rätt.....	97
8.2.1	Svensk rätt.....	97
8.2.2	EG:s regler	98
8.3	Förslag till ändring	98
8.4	Konsekvensanalys.....	100
9	Definition av ”samlarföremål” i 3 kap. 23 § ML	100
9.1	Bakgrund och problembeskrivning.....	100
9.2	Gällande rätt.....	100
9.2.1	Svensk rätt.....	100
9.2.2	EG:s regler	101
9.2.3	Skatteverkets ställningstagande	102
9.3	Förslag till ändring	103
9.4	Konsekvensanalys.....	103
10	Införande av en konkurrensregel avseende verksamhet i offentlighetsrättsliga organ	103
10.1	Bakgrund och problembeskrivning.....	103
10.2	Gällande rätt.....	104
10.2.1	Svensk rätt.....	104
10.2.2	EG:s regler	104
10.2.3	Mervärdesskatteutredningens förslag	105
10.3	Förslag till ändring	105
11	Export av vissa personbilar och motorcyklar	109
11.1	Bakgrund och problembeskrivning.....	109
11.2	Gällande rätt.....	109
11.2.1	Svensk rätt.....	109
11.2.2	EG:s regler	111
11.3	Förslag till ändring	112

11.4	Konsekvensanalys.....	114
12	Export av varor vid hämtköp.....	115
12.1	Bakgrund och problembeskrivning.....	115
12.2	Gällande rätt.....	115
12.2.1	Svensk rätt.....	115
12.2.2	EG:s regler.....	116
12.2.3	Skatteverkets ställningstagande.....	117
12.3	Förslag till ändring.....	118
12.4	Konsekvensanalys.....	119
13	Slopad avdragsbegränsning i viss verksamhet på kulturområdet..	119
13.1	Bakgrund och problembeskrivning.....	119
13.2	Gällande rätt.....	120
13.2.1	Svensk rätt.....	120
13.2.2	EG:s regler.....	120
13.3	Förslag till ändring.....	121
13.4	Konsekvensanalys.....	123
14	Vinstmarginalbeskattning i samband med omsättning av nya transportmedel.....	124
14.1	Bakgrund och problembeskrivning.....	124
14.2	Gällande rätt.....	124
14.2.1	Svensk rätt.....	124
14.2.2	EG:s regler.....	125
14.3	Förslag till ändring.....	127
14.4	Konsekvensanalys.....	128
15	Rätt till återbetalning vid omsättning av finansiella tjänster till person etablerad utanför EU.....	128
15.1	Bakgrund och problembeskrivning.....	128
15.2	Gällande rätt.....	128
15.2.1	Svensk rätt.....	128
15.2.2	EG:s regler.....	129
15.3	Förslag till ändring.....	130
15.4	Konsekvensanalys.....	130
16	Justering av reglerna om återbetalning av mervärdesskatt till diplomater m.fl.	131
16.1	Bakgrund och problembeskrivning.....	131
16.2	Gällande rätt.....	131
16.2.1	Svensk rätt.....	131
16.2.2	EG:s regler och annan internationell rätt.....	133
16.3	Förslag till ändring.....	134
16.4	Konsekvensanalys.....	135
17	Innehållet i kreditnota.....	135
17.1	Bakgrund och problembeskrivning.....	135
17.2	Förslag till ändring.....	137
18	Redovisning av mervärdesskatt vid omsättning av bygg- och anläggningstjänster.....	138
18.1	Bakgrund och problembeskrivning.....	138
18.1.1	Mervärdesskatteutredningens förslag.....	140

	18.1.2	Remissinstansernas syn på Mervärdesskatteutredningens förslag	140
18.2		Gällande rätt.....	141
	18.2.1	Mervärdesskattelagen (1994:200)	141
	18.2.2	Redovisning enligt god redovisningssed (bokföring).....	146
	18.2.3	EG:s regler	153
18.3		Förslag till ändring	155
	18.3.1	Tidpunkt för redovisning av mervärdesskatt i bygg- och anläggningsverksamhet.....	155
	18.3.2	Faktureringskyldighet vid viss omsättning till privatper-soner samt vid förskott och a conton i bygg- och anlägg- ningsverksamhet	165
18.4		Konsekvensanalys.....	167
19		Krav på faktura för avdragsrätt vid omvänd skattskyldighet	170
	19.1	Gällande rätt.....	170
		19.1.1 Svensk rätt.....	170
		19.1.2 EG:s regler	170
	19.2	Förslag till ändring	172
20		Frihet från skatt vid återimport av vara m.m.....	175
	20.1	Bakgrund och problembeskrivning.....	175
	20.2	Gällande rätt.....	176
		20.2.1 Svensk rätt.....	176
		20.2.2 EG-rätt	176
	20.3	Förslag till ändring	178
	20.4	Konsekvensanalys.....	180
21		Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	181
22		Statsfinansiella och andra effekter.....	183
23		Författningskommentar	184
	23.1	Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	184
	23.2	Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	205
	23.3	Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.....	206

1 Lagtext

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

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

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

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

dels att det i lagen skall införas 12 nya paragrafer, 1 kap. 3 a och 9 §, 7 kap. 3 b, 3 c, 3 d, 3 e, 3 f, 3 g, 3 h och 3 i, 13 kap. 27 och 28 §§ samt närmast före 13 kap. 27 § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

1 §

Mervärdesskatt skall betalas till staten enligt denna lag

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

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

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

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

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

2 §²

Skyldig att betala mervärdesskatt (skattskyldig) är

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

2. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av sådana tjänster som avses i 5 kap. 7 §, om den som omsätter tjänsten är en utländsk företagare och förvärvaren är en näringsidkare: den som förvärvar tjänsten,

¹ Lagen omtryckt 2000:500.

² Senaste lydelse 2006:1031.

3. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av sådana varor som avses i 5 kap. 2 c och 2 d §§ eller av sådana tjänster som avses i 5 kap. 5 § tredje stycket samt 5 a, 6 a, 6 b och 7 a §§, om den som omsätter varan eller tjänsten är en utländsk företagare och förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här: den som förvärvar varan eller tjänsten,

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

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

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

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

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

4 c. för annan omsättning som anges i 1 § första stycket 1 än som avses i första stycket 2, 3 eller 4 b i denna paragraf, i 3 kap. 3 § andra och tredje styckena, i 5 kap. 6 § 1 eller i 7 kap. 1 § tredje stycket 11, om den som omsätter varan eller tjänsten är en utländsk företagare och förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här: den som förvärvar varan eller tjänsten, om inte annat följer av 2 d §,

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

6. för import av varor

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

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

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

1. sådana tjänster avseende fastighet, byggnad eller anläggning som enligt gällande koder för Standard för svensk näringsgrensindelning (SNI-koder) kan hänföras till

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

2. byggstädning, och

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

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

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

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

3 §

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

Vid omsättning av bygg- och anläggningstjänster, inklusive varor som har samband med sådana bygg- och anläggnings-tjänster, inträder i stället skyldigheten att betala skatt när faktura har utfärdats. Om någon faktura inte har utfärdats, eller om faktura har utfärdats för sent, inträder skattskyldigheten enligt vad som sägs i första stycket.

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

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

3 a §

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

9 §

Med marknadsvärde förstås hela det belopp som köparen av en vara eller tjänst, i samma försäljningsled som det där omsättningen av varan eller tjänsten äger rum, vid tidpunkten för omsättningen och i fri konkurrens, skulle få betala till en oberoende säljare inom landet för att få denna vara eller tjänst.

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

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

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

18 §

Med *investeringsguld* förstås

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

2. guldmynt som

– har en finhalt av minst 900 tusendelar,

– är präglade efter år 1800,

– är eller har varit gällande betalningsmedel i ursprungslandet, och

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

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

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

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

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

2 kap.

2 §

Med uttag av vara förstås att den som är skattskyldig

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

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

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

1. tar ut en vara ur sin verksamhet

– för sitt eget eller personalens privata bruk,

– för överlåtelse av varan utan ersättning eller, mer generellt,

– för användning för andra ändamål än den egna verksamheten, eller

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

Första stycket 1 gäller inte om varor tas ut inom ramen för den skattskyldiges verksamhet i syfte att skänka bort gåvor av ringa värde eller ge bort varuprov.

5 §

Med uttag av tjänst förstås att den skattskyldige

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

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

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

2. använder eller låter personalen använda en vara som hör till verksamheten för privat bruk eller, mer generellt, använder en sådan vara för andra ändamål än den egna verksamheten, om omsättningen eller importen av varan undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § eller om den skattskyldige haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt

10 kap. 9–13 §§ av den ingående skatten vid förvärvet, *tillverkningen eller förhyrningen* av varan, eller

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

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

7 §

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

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

Första stycket gäller

1. *byggnads-* och *anläggnings-*arbeten, inräknat reparationer och underhåll, och

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

Första stycket gäller *också om tjänsterna utförs av den skattskyldige på en egen fastighet som*

1. *bygg-* och *anläggnings-*arbeten, inräknat reparationer och underhåll, och

Första stycket gäller inte om tjänsterna hänför sig till en del av *lokalen, lägenheten eller fastig-*

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

heten, som används i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §.

8 §

Med uttag av tjänst förstås vidare att en fastighetsägare utför sådana tjänster som anges i andra stycket på en egen fastighet som utgör tillgång i en yrkesmässig verksamhet som varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9–13 §§. Detta gäller dock endast om de nedlagda lönekostnaderna för tjänsterna under beskattningsåret överstiger 150 000 kronor, inräknat skatter och avgifter som grundas på lönekostnaderna.

Med uttag av tjänst förstås vidare att en fastighetsägare utför sådana tjänster som anges i andra stycket på en egen fastighet som utgör tillgång i en yrkesmässig verksamhet som varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §. Detta gäller dock endast om de nedlagda lönekostnaderna för tjänsterna under beskattningsåret överstiger 150 000 kronor, inräknat skatter och avgifter som grundas på lönekostnaderna.

Första stycket gäller utförande av

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

2. ritning, projektering, konstruktion eller andra jämförbara tjänster, och

3. lokalstädning, fönsterputsning, renhållning och annan fastighetskötsel.

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

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

Om en fastighet ägs av en näringsidkare som ingår i en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § skall gruppen anses

Om en fastighet ägs eller en hyresrätt eller bostadsrätt innehas av en näringsidkare som ingår i en sådan mervärdesskattegrupp som

som fastighetsägare vid avses i 6 a kap. 1 § skall gruppen tillämpning av denna paragraf. anses som fastighetsägare, *hyresgäst eller bostadsrättshavare* vid tillämpning av denna paragraf.

2 a kap.

3 §³

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

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

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

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

Första stycket 3 avser köpare som är

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

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

- att det sammanlagda värdet av hans skattepliktiga förvärv av andra varor än nya transportmedel eller punktskattepliktiga varor under det löpande eller det föregående kalenderåret överstiger 90 000 kronor, eller
- att köparen omfattas av ett sådant beslut som anges i 4 §.

3 kap.

3 §⁴

Undantaget enligt 2 § omfattar inte

1. upplåtelse eller överlåtelse av verksamhetstillbehör,
2. omsättning av växande skog, odling och annan växtlighet utan samband med överlåtelse av marken,
3. upplåtelse eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att ta jord, sten eller andra naturprodukter samt rätt till jakt, fiske eller bete,
4. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet,
5. upplåtelse av parkeringsplatser i parkeringsverksamhet,
6. upplåtelse för fartyg av hamnar eller för luftfartyg av flygplatser,
7. upplåtelse av förvaringsboxar,
8. upplåtelse av utrymmen för reklam eller annonsering på fastigheter,
9. upplåtelse för djur av byggnader eller mark,
10. upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik,

³ Senaste lydelse 2002:1004.

⁴ Senaste lydelse 2000:1358.

11. korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning, och

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

Undantaget enligt 2 § gäller inte heller när en fastighetsägare, ett konkursbo eller en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller som medför rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11 eller 12 § helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad eller annan anläggning, som utgör fastighet. Uthyrning till staten, en kommun eller ett kommunalförbund är skattepliktig även om uthyrningen sker för en verksamhet som inte medför sådan skyldighet eller rätt. Skatteplikt föreligger dock inte för uthyrning till en kommun eller ett kommunalförbund, om fastigheten vidareuthyrs av kommunen eller kommunalförbundet för användning i en verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11 eller 12 § eller om uthyrningen avser stadigvarande bostad. Vad som har sagts om uthyrning gäller även för upplåtelse av bostadsrätt.

Undantaget enligt 2 § gäller inte heller när en fastighetsägare, ett konkursbo eller en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller som medför rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11 eller 12 § helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad eller annan anläggning, som utgör fastighet. Uthyrning till staten, en kommun eller ett kommunalförbund är skattepliktig även om uthyrningen sker för en verksamhet som inte medför sådan skyldighet eller rätt. Skatteplikt föreligger dock inte för uthyrning till en kommun eller ett kommunalförbund, om fastigheten vidareuthyrs av kommunen eller kommunalförbundet för användning i en *av annan än staten, en kommun eller ett kommunalförbund bedriven* verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11 eller 12 § eller om uthyrningen avser stadigvarande bostad. Vad som har sagts om uthyrning gäller även för upplåtelse av bostadsrätt.

Andra stycket tillämpas också

1. vid uthyrning i andra och tredje hand,

2. vid bostadsrättshavares upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet som innehas med bostadsrätt, och

3. när en byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet uppförs eller genomgår omfattande till- eller ombyggnad i syfte att anläggningen helt eller delvis skall kunna hyras ut för sådan verksamhet som avses i andra stycket.

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

23 §

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

1. sedlar och mynt som är gällande betalningsmedel, dock inte samlarföremål, 1. sedlar och mynt vilka används som lagligt betalningsmedel, med undantag av samlarföremål såsom guld-, silver- eller andra metallmynt eller sedlar, som normalt inte används som lagligt betalningsmedel eller som är av numismatiskt intresse,
2. läkemedel som lämnas ut enligt recept eller säljs till sjukhus eller förs in i landet i anslutning till sådan utlämning eller försäljning,
3. modersmjölk, blod eller organ från människor,
4. flygbensin och flygfotogen,
5. lotterier, inräknat vadhållning och andra former av spel,
6. tjänster som avser gravöppning eller gravskötsel på allmän begravningsplats när tjänsten tillhandahålls av huvudmannen för eller innehavaren av begravningsplatsen, och
7. guld som levereras till Sveriges riksbank.

24 §

Från skatteplikt undantas överlåtelse av andra tillgångar än omsättningstillgångar, om

1. den som överlåter tillgången kan visa att han varken har haft någon rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ av ingående skatt vid förvärvet av tillgången eller vid mera betydande förvärv av varor eller tjänster som tillförts tillgången, eller
2. överföring av tillgången från en verksamhet till en annan verksamhet har medfört skattskyldighet enligt 2 kap. 2 § 3.
2. överföring av tillgången från en verksamhet till en annan verksamhet har medfört skattskyldighet enligt 2 kap. 2 § 2.

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

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

30 f §⁵

Från skatteplikt undantas gemenskapsinterna förvärv av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter, om Från skatteplikt undantas gemenskapsinterna förvärv av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter, om

⁵ Senaste lydelse 2003:1134.

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

varorna har sålts av en skattskyldig återförsäljare och omsättningen har beskattats i det EG-land där transporten till Sverige påbörjats enligt bestämmelser som motsvarar dem i *artiklarna 312–325* i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om *ett gemensamt system för mervärdesskatt.*

4 kap.

7 §

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

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

Första stycket gäller endast omsättning av varor och tjänster vilka normalt endast levereras eller tillhandahålls av staten, statliga affärsverk eller kommuner.

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

5 kap.

9 §⁶

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

1. säljaren levererar varan till en plats utanför EG,
2. direkt utförelse av varan till en plats utanför EG ombesörjs av en speditör eller fraktförare,
3. en utländsk företagare förvärvar varan för sin verksamhet i utlandet och hämtar den *här i landet* för direkt utförelse till en plats utanför EG,
4. varan levereras till ett fartyg eller ett luftfartyg i utrikes trafik för bruk ombord på ett sådant fartyg eller luftfartyg eller för sådan omsättning som anges i 1 § tredje stycket,

4 a. varan levereras till ett fartyg eller luftfartyg i de fall som avses i 2 b § för försäljning ombord och avser sådana livsmedel som anges i

⁶ Senaste lydelse 2006:823.

artikel 2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002 av den 28 januari 2002 om allmänna principer och krav för livsmedelslagstiftning, om inrättande av Europeiska myndigheten för livsmedels-säkerhet och om förfaranden i frågor som gäller livsmedelssäkerhet, dock inte punktskattepliktiga varor,

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

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

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

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

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

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

b. säljaren kan visa att fordonet varaktigt förts till en plats utanför EG, eller

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

a. ersättningen utgör minst 200 kronor, och

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

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

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

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

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

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

7 kap.

3 §⁷

Det i 2 § första stycket avsedda värdet utgörs

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

1. vid annan omsättning än uttag: av ersättningen,

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

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

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

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

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

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

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

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

3 a §

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

1. *ersättningen är lägre än marknadsvärdet,*

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

3. *säljaren och köparen är förbundna med varandra, och*

4. *den skattskyldige inte kan visa att ersättningen är marknadsmässigt betingad.*

⁷ Senaste lydelse 2002:1004.

3 b §

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

1. ersättningen är lägre än marknadsvärdet,

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

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

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

5. säljaren och köparen är förbundna med varandra, och

6. säljaren inte kan visa att ersättningen är marknadsmässigt betingad.

3 c §

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

1. ersättningen är högre än marknadsvärdet,

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

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

4. säljaren och köparen är förbundna med varandra.

(7 kap. 3 a §⁸)

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

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

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

3 d §

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

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

1. en fysisk person och hans make eller sambo,

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

– släktingar i rätt upp- eller nedstigande led,

– barns make eller sambo,

– syskon, syskons make eller sambo och deras barn, eller

– kusin och dennes make eller sambo,

3. en näringsidkare som är moderföretag och dess dotterföretag,

4. dotterföretag till samma moderföretag som är näringsidkare,

5. en näringsidkare och ett intresseföretag till näringsidkaren,

6. en näringsidkare och en fysisk person som genom eget eller en enligt 1 och 2 första–tredje strecksatserna förbunden persons innehav av andelar, genom avtal eller på liknande sätt har ett bestämmande inflytande över näringsidkaren,

7. en näringsidkare och en ledamot av styrelsen eller motsvarande ledningsorgan hos

– näringsidkaren,

⁸ Senaste lydelse 2002:1004.

– näringsidkarens dotterföretag,
eller

– näringsidkarens intresseföretag,

8. ett dotterföretag och en ledamot av styrelsen eller motsvarande ledningsorgan hos dess moderföretag som är näringsidkare,

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

10. en näringsidkare och dennes anställda, inbegripet anställda hos moder-, dotter-, eller intresseföretag till näringsidkaren, samt en näringsidkare och sådana personer som enligt 1 och 2 första–tredje strecksatserna är förbundna med dennes anställda.

3 e §

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

3 f §

Vid tillämpningen av 3 d § tredje stycket är en näringsidkare moderföretag och en juridisk person dotterföretag, om näringsidkaren

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

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

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

4. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över denna på grund av avtal med

den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar.

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

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

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

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

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

3 g §

Vid tillämpningen av 3 d § tredje stycket gäller följande.

Om en näringsidkare äger andelar i en juridisk person som inte är dotterföretag och utövar ett betydande inflytande över den juridiska personens driftsmässiga och finansiella styrning samt ägandet utgör ett led i en varaktig förbindelse mellan näringsidkaren och den juridiska personen, är den juridiska personen intresseföretag till näringsidkaren.

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

3 h §

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

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

3 i §

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

4 §

Vid uttag i form av användande av personbil för privat bruk enligt 2 kap. 5 § 3 utgörs det i 2 § första stycket första meningen avsedda värdet av det värde som enligt 9 kap. 2 § skattebetalningslagen

Vid uttag i form av användande av personbil för privat bruk enligt 2 kap. 5 § första stycket 3 utgörs det i 2 § första stycket första meningen avsedda värdet av det värde som enligt 9 kap. 2 §

(1997:483) har bestämts i fråga om tillhandahållandet av bilförmåner åt anställda. När det gäller den skattskyldiges eget nyttjande får Skatteverket på ansökan bestämma det i 2 § första stycket första meningen avsedda värdet enligt de grunder som anges i 9 kap. 2 § skattebetalningslagen. Detsamma gäller i fråga om delägare i handelsbolag.

skattebetalningslagen (1997:483) har bestämts i fråga om tillhandahållandet av bilförmåner åt anställda. När det gäller den skattskyldiges eget nyttjande får Skatteverket på ansökan bestämma det i 2 § första stycket första meningen avsedda värdet enligt de grunder som anges i 9 kap. 2 § skattebetalningslagen. Detsamma gäller i fråga om delägare i handelsbolag.

5 §

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

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

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

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

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

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

11 §

Vid återimport av gemenskapsvaror som reparerats i ett land utanför EG utgörs beskattningsunderlaget av ersättningen för reparationen samt tull och statliga skatter eller avgifter, utom skatt enligt denna lag, som tas ut med anledning av importen.

Vid återimport av gemenskapsvaror som reparerats i ett land utanför EG utgörs beskattningsunderlaget av ersättningen för reparationen samt tull och statliga skatter eller avgifter, utom skatt enligt denna lag, som tas ut med anledning av importen. *Om den tidigare exporten av varorna har medfört en rätt till återbetalning av mervärdesskatt eller om varorna annars inte har blivit belagda med*

mervärdesskatt på grund av den tidigare exporten ingår även varornas värde vid exporten i beskattningsunderlaget.

8 kap.

4 §

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

7 §

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

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

13 §

I de fall den ingående skatten endast delvis avser förvärv eller import som medför avdragsrätt eller avser förvärv eller import som görs gemensamt för flera verksamheter, av vilka någon inte medför skattskyldighet, eller görs för en verksamhet som endast delvis medför skattskyldighet får avdrag göras endast för skatten på den del av ersättningen eller inköpsvärdet som hänförs till den del av förvärvet eller importen som medför avdragsrätt respektive hänförs till verksamhet som medför skattskyldighet. Om denna

I de fall den ingående skatten endast delvis avser förvärv eller import som medför avdragsrätt eller avser förvärv eller import som görs gemensamt för flera verksamheter, av vilka någon inte medför skattskyldighet, eller görs för en verksamhet som endast delvis medför skattskyldighet får avdrag göras endast för skatten på den del av ersättningen eller inköpspriset som hänförs till den del av förvärvet eller importen som medför avdragsrätt respektive hänförs till verksamhet som medför skattskyldighet. Om denna

del inte kan fastställas, får avdragsbeloppet i stället bestämmas genom uppdelning efter skälig grund.

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

17 §⁹

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

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

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

19 §¹⁰

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

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

Om handlingen utfärdas på grund av överlåtelse som avses i 4 § första stycket 4, skall den innehålla uppgift om den utgående skatt som överlåtaren har redovisat eller skall redovisa för gjorda skattepliktiga uttag av tjänster på fastigheten.

Om handlingen utfärdas på grund av överlåtelse som avses i 4 § första stycket 4, skall den innehålla uppgift om den utgående skatt som överlåtaren har redovisat eller skall redovisa för gjorda skattepliktiga uttag av tjänster på fastigheten, *hyresrätten eller bostadsrätten*.

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

⁹ Senaste lydelse 2003:1134.

¹⁰ Senaste lydelse 2003:1134

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

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

8 a kap.

2 §

Med investeringsvaror avses:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3 §¹¹

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

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

6 §

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

Denna tid är

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

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

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

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

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

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

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

¹¹ Senaste lydelse 2003:220

9 kap.
8 §¹²

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

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

1. han har utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av fastighet, under förutsättning att den del av fastigheten

som omfattas av ny-, till- eller ombyggnaden inte tagits i bruk efter åtgärderna, eller

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

Avdragsrätt enligt andra stycket 2 gäller endast under förutsättning

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

- att den tidigare ägaren inte medgetts frivillig skattskyldighet, och

- att varken den tidigare eller den nye ägaren tagit den del av

fastigheten som omfattas av ny-, till- eller ombyggnaden i bruk efter åtgärderna.

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

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

9 a kap.

1 §

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

1. någon annan än en näringsidkare,

2. en näringsidkare som skall redovisa mervärdesskatt enligt detta kapitel eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EG-land,

3. en näringsidkare vars omsättning är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EG-land,

4. en näringsidkare som undantas från skattskyldighet enligt 1 kap. 2 a §, eller

5. en näringsidkare i ett annat EG-land om näringsidkarens omsättning understiger gränsen för redovisningsskyldighet i det landet och den förvärvade varan utgjort anläggningstillgång hos honom.

Detta kapitel omfattar inte omsättning av sådana transportmedel som avses i 1 kap. 13 a §

¹² Senaste lydelse 2003:659.

och som har förvärvats enligt reglerna i 2 a kap. om gemenskapsinterna förvärv.

10 kap.

8 §¹³

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

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

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

11 §¹⁴

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

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

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

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

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

¹³ Senaste lydelse 2003:1134.

¹⁴ Senaste lydelse 2004:1155.

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

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

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

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

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

12 §

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

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

11 kap.

1 §¹⁵

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

Varje näringsidkare skall även säkerställa att faktura utfärdas vid omsättning

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

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

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

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

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

- bygg- *eller* anläggnings-tjänster till en privatperson och av varor som omsätts i samband med sådant tillhandahållande.

¹⁵ Senaste lydelse 2003:1134.

3 §¹⁶

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

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

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

8 §¹⁷

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

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

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

¹⁶ Senaste lydelse 2004:280.

¹⁷ Senaste lydelse 2006:1031.

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

a) den relevanta bestämmelsen i denna lag,

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

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

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

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

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

a) dessa bestämmelser,

b) artikel 26 respektive 26 a i rådets *sjätte* direktiv (77/388/EEG), eller

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

c) en annan uppgift om att vinstmarginalsystemet tillämpas.

10 §¹⁸

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

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

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

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

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

13 kap.

9 §¹⁹

Om den utgående skatten för fordringar *avseende* varor som den skattskyldige har sålt med förbehåll om återtaganderätt enligt

Om den utgående skatten för fordringar *avser* varor som den skattskyldige har sålt med förbehåll om återtaganderätt enligt

¹⁸ Senaste lydelse 2003:1134.

¹⁹ Senaste lydelse 2003:1134.

lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl., skall säljaren alltid redovisa den utgående skatten för den redovisningsperiod då fakturan enligt god redovisningssed har utfärdats eller borde ha utfärdats.

lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl., skall säljaren alltid redovisa den utgående skatten för den redovisningsperiod då fakturan enligt god redovisningssed har utfärdats eller borde ha utfärdats.

13 §

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

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

14 §²⁰

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

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

Första stycket gäller även redovisning av utgående skatt vid omsättning av varor om dessa

²⁰ Senaste lydelse 2006:1031.

*omsätts i samband med tillhanda-
hållande av bygg- eller
anläggningstjänst.*

Vad som sagts i första stycket
gäller inte om skatten med
tillämpning av bestämmelserna i
10 eller 11 § skall redovisas
tidigare.

Vad som sagts i första stycket
gäller inte om skatten med
tillämpning av bestämmelserna i
10 eller 11 § skall redovisas
tidigare *eller om redovisning sker
enligt bestämmelserna i 8 §.*

20 §²¹

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

*Vid redovisning av utgående
skatt enligt 14 § får den ingående
skatten dras av när redovisning
skall ske enligt den bestämmelsen.*

26 §²²

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

*Vad som sägs i första stycket
gäller även vid ändring av
felaktigt debiterad mervärdesskatt
enligt 28 §.*

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

*Redovisning av felaktigt debi-
terad mervärdesskatt*

27 §

*Ett belopp i faktura eller
liknande handling som angetts
vara mervärdesskatt utan att vara
det och för vilket skattskyldighet
enligt 1 kap. 2 § första stycket 7
föreligger skall redovisas i den
ordning som gäller för den
skattskyldiges redovisning av
utgående mervärdesskatt. Om
beloppet inte motsvaras av någon
underliggande leverans av vara*

²¹ Senaste lydelse 2003:1134.

²² Senaste lydelse 2003:1134.

eller tillhandahållande av tjänst skall det redovisas för den period under vilken fakturan eller handlingen har utfärdats.

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

28 §

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

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

19 kap.

1 §²³

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

Utländska företagare som är eller skall vara registrerade enligt 3 kap. 1 § första stycket 2, 4 eller 5 skattebetalningslagen (1997:483) skall dock ansöka om sådan återbetalning som avses i första stycket i enlighet med vad som föreskrivs nedan i 11–13 §§.

Utländska företagare som är eller skall vara registrerade enligt 3 kap. 1 § 2, 4 eller 5 skattebetalningslagen (1997:483) skall dock ansöka om sådan återbetalning som avses i första stycket i enlighet med vad som föreskrivs nedan i 11–13 §§.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2008.

2. Äldre föreskrifter skall fortfarande gälla i fråga om mervärdesskatt för vilken skattskyldighet har inträtt före ikraftträdandet.

3. De äldre föreskrifterna i 2 kap. 2 § 2 och 5 § första stycket 1 skall inte tillämpas till den del de innebär

– att med uttag av vara förstås att den som är skattskyldig överlåter en vara till någon annan mot ersättning som understiger ett värde beräknat enligt 7 kap. 3 § 2 a och sådan nedsättning inte är marknadsmässigt betingad, eller

– att med uttag av tjänst förstås att den skattskyldige utför, låter utföra eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst åt sig själv eller sin personal för privat ändamål eller för annat rörelsefrämmande ändamål, om tjänsten tillhandahålls mot ersättning som understiger ett värde beräknat

²³ Senaste lydelse 2003:659.

enligt 7 kap. 3 § 2 b och sådan nedsättning inte är marknadsmässigt betingad.

4. I fråga om ny-, till- eller ombyggnad av lokal som innehas med hyresrätt eller lägenhet som innehas med bostadsrätt tillämpas de nya föreskrifterna i 2 kap. 7 § på sådana arbeten som påbörjas efter ikraftträdandet.

5. I fråga om ny-, till- eller ombyggnad av lägenhet som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt tillämpas de nya föreskrifterna i 2 kap. 8 § på sådana arbeten som påbörjas efter ikraftträdandet.

6. De nya föreskrifterna i 13 kap. 13 § tillämpas för byggverksamhet i egen regi som påbörjas efter ikraftträdandet. Föreskrifterna i 13 kap. 14 och 20 §§ tillämpas i fråga om fakturor som utfärdas eller för betalningar som uppbärs i förskott eller a conto efter ikraftträdandet om mervärdesskatt avseende dessa transaktioner inte redan har redovisats med stöd av äldre bestämmelser.

7. De nya föreskrifterna i 13 kap. 27 och 28 §§ tillämpas på leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som äger rum efter ikraftträdandet. Om faktura eller liknande handling har utfärdats utan att någon leverans av vara eller något tillhandahållandet av tjänst har skett, skall de nya föreskrifterna gälla om fakturan har utfärdats efter ikraftträdandet.

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

Härigenom förskrivs att 10 kap. 32 § och 15 kap. 8 § skattebetalningslagen (1997:483) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

10 kap.

32 §²⁴

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

Den som är skattskyldig endast på grund av förvärv av sådana varor som anges i 2 a kap. 3 § första stycket 1 och 2 mervärdesskattelagen (1994:200) skall redovisa mervärdesskatten i en särskild skattedeklaration för varje förvärv. Deklarationen skall lämnas in senast 35 dagar efter förvärvet.

15 kap.

8 §²⁵

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

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

Förseningsavgiften är 500 kronor. Avgiften är dock 1 000 kronor om

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

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2008.

²⁴ Senaste lydelse 2002:400.

²⁵ Senaste lydelse 2003:212.

2. Den nya föreskriften i 10 kap. 32 § första stycket skall tillämpas i fråga om faktura eller liknande handling som har utfärdats efter ikraftträdandet.

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap. 4 §²⁶

Genom denna lag genomförs

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

- rådets direktiv 78/1035/EEG av den 19 december 1978 om frihet från skatt vid import av små försändelser av varor utan kommersiell karaktär, senast ändrat genom rådets direktiv 85/576/EEG,

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

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

2 kap. 5 §²⁷

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

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

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

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

²⁶ Senaste lydelse 2000:1296.

²⁷ Senaste lydelse 1999:426.

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

Frihet från skatt enligt första stycket medges inte

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

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

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

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

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2008.

2 Inledning

2.1 Bakgrund

I denna promemoria föreslås vissa ändringar i mervärdesskattelagen (1994:200, ML), skattebetalningslagen (1997:483, SBL) samt i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. Ändringarna utgörs huvudsakligen av anpassningar av mervärdesskattelagen till rådets direktiv om ett gemensamt system för mervärdesskatt, 2006/112/EG²⁸, härafter mervärdesskattedirektivet.

Rådets sjätte direktiv (77/388/EEG) av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund²⁹, härafter det sjätte direktivet, upphörde att gälla den 1 januari 2007 och ersattes från denna datum med mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG. Det nya direktivet utgör en omarbetad version av det sjätte direktivet. Omarbetningen av direktivet skall i princip inte avse några materiella förändringar. Se vidare om det nya direktivet i avsnitt 2.1 nedan.

Ändringarna som föreslås i promemorian har initierats på olika sätt. Ändringarna utgör till övervägande del ytterligare anpassningar av mervärdesskattelagen till EG-rätten. Genom att mervärdesskattelagens regler görs tydligare och bättre anpassade till EG-rätten förenklas tillämpningen för företag och myndigheter.

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

²⁸ EUT L 347 11.12.2006, s. 1.

²⁹ EGT L 145 13.6 1977, s.1, senast ändrat genom direktiv 2006/138/EG, EUT L 384 29.12.2006, s. 92.

En del av promemorians föreslagna EG-anknutna ändringar har föranletts av de förslag som lades fram av utredningen ”Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv” (SOU 2002:74) i ett betänkande i september 2002. Följande förslag anknyter till Mervärdesskatteutredningens förslag. Det föreslås att bestämmelsen om senarelagd tidpunkt för redovisning av mervärdesskatt på förskott och a conton i samband med bygg- och anläggningsentreprenad slopas. Genom förslaget beaktas också en hemställan från Plåtslageriernas Riksförbund med flera organisationer (2004-02-02, dnr Fi2004/450) avseende samma fråga. Organisationerna inom bygg- och anläggningsbranschen yrkar att obligatorisk faktureringsskyldighet enligt mervärdesskattelagen skall gälla för förskott och a conton som erläggs i samband med bygg- och anläggningsentreprenad. Det kan i detta sammanhang tilläggas att regeringen i vårbudgeten (prop. 2006/07:100) aviserade att man avsåg att senare under året lägga ett förslag om förlängd redovisningsperiod till tre kalendermånader för den med ett årligt beskattningsunderlag på högst 40 miljoner kronor. En promemoria med ett sådant förslag remitteras av Finansdepartementet i juni 2007.

Mervärdesskatteutredningen föreslog även ett införande av en särskild konkurrensregel som kan tillämpas när offentligrättsliga organ omsätter varor och tjänster. Regeln innebär att en verksamhet som bedrivs av ett offentligrättsligt organ och som är undantagen från mervärdesskatt på grund av att verksamheten utgör myndighetsutövning eller ett led i myndighetsutövning ändå skall beskattas med mervärdesskatt om det annars skulle leda till konkurrenssnedvridning på marknaden i förhållande till andra aktörer som utför samma slags tjänster i privat regi.

Skatterättsnämnden besvarade genom ett förhandsbesked den 10 juni 2002 vissa frågor rörande konsekvenserna i mervärdesskattehänseende av att tillhandahålla lunchmåltider till anställda. Efter det att Skatterättsnämndens avgörande överklagats till Regeringsrätten inhämtade Regeringsrätten förhandsavgörande med avseende på de gemenskapsrättsliga frågeställningar som regleringen i 2 kap. 2 § 2 samt 2 kap. 5 § första stycket 1 ML aktualiserar. EG-domstolen lämnade svar i dom den 20 januari 2005 (i mål C-412/03 mellan Hotel Scandic Gåsabäck AB och dåvarande Riksskatteverket). Domen får som konsekvens att reglerna i mervärdesskattelagen om uttagsbeskattning delvis inte är förenliga med motsvarande regler i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i det följande benämnt sjätte direktivet. Detta gäller till den del reglerna i mervärdesskattelagen innebär att uttagsbeskattning skall ske vid omsättning av vara eller tjänst som sker mot ersättning som understiger inköpsvärdet eller självkostnadspriset för varan respektive kostnaden för att utföra tjänsten.

I ett motiverat yttrande av den 16 mars 2005 riktat till Sverige enligt artikel 226 i Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen anförde Europeiska gemenskapernas kommission att Sverige inte har uppfyllt sina skyldigheter enligt artikel 11.A.1 a i sjätte direktivet eftersom ett annat beskattningsunderlag än det som anges i den artikeln tillämpas för vissa mervärdesskattepliktiga transaktioner. Som skäl för sitt yttrande hänvisade kommissionen bl.a. till domen i mål C-412/03.

Kommissionen uppmanade Sverige att vidta de åtgärder som krävs för att rätta sig efter det motiverade yttrandet.

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

Skatteverket har i en framställning som kom in till Finansdepartementet den 21 december 2005 (dnr Fi2005/6461) hemställt om ändringar i mervärdesskattelagen när det gäller uttag av vissa tjänster på fastighetsområdet. Skatteverkets framställning – som rör bestämmelserna i 2 kap. 7 och 8 §§, 7 kap. 5 §, 8 kap. 4, 7 och 19 §§, 8 a kap. 2 och 3 §§ samt 13 kap. 13 § ML – behandlas i promemorian.

Enligt den nuvarande regleringen i mervärdesskattelagen beskattas som uttag bl.a. överlåtelse av vara eller tillhandahållande av tjänst mot en ersättning som understiger inköpsvärdet eller självkostnadspriset för varan respektive kostnaden för att utföra tjänsten. I enlighet med vad som anförs ovan är en sådan reglering inte förenlig med EG:s bestämmelser om mervärdesskatt. Den juridisk-tekniska metod som i stället står till buds enligt EG-rätten för att motverka undandragande av mervärdesskatt genom prissättningen av transaktioner är att använda marknadsvärdet som beskattningsunderlag, s.k. omvärdering av beskattningsunderlaget. Den 24 juli 2006 antog rådet ett direktiv om ändring av sjätte direktivet. Direktivet ger medlemsstaterna rätt att vidta åtgärder för att beskattningsunderlaget i vissa fall och under vissa förutsättningar skall motsvara marknadsvärdet. Direktivet betecknas rådets direktiv 2006/69/EG om ändring av direktiv 77/388/EEG när det gäller vissa åtgärder för att förenkla uppbörden av mervärdesskatt och för att förhindra skatteflykt eller skatteundandragande samt om upphävande av vissa beslut om tillstånd till avvikelser, i det följande benämnt direktiv 2006/69/EG³⁰. På eget initiativ tar Finansdepartementet i promemorian upp frågan om införande av regler om omvärdering av beskattningsunderlaget.

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

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

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

Skatteverket har även pekat på vissa behov att vidga möjligheten till frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet i de fall en fastighet

³⁰ EUT L 221, 12.8.2006, s. 9.

hyrs ut till en kommun som i sin tur vidareuthyr fastigheten till en annan kommun. I promemorian föreslås ändringar som vidgar denna möjlighet. Skatteverket har också anfört behov av att bestämmelsen i artikel 203 i mervärdesskattedirektivet som anger att den som nämner mervärdesskatt på en faktura blir betalningsskyldig för denna mervärdesskatt till staten införs i ML. I promemorian föreslås att en sådan regel införs i ML samt att regler införs som reglerar hur redovisning av sådan felaktig mervärdesskatt skall ske. Denna ändring kräver också att en ändring görs i skattebetalningslagen om sättet för inbetalning till staten av sådan skatt i vissa fall. Särskilda bestämmelser föreslås som genomför direktivbestämmelsen i den svenska lagen. I promemorian föreslås även lagändringar föranledda av två skrivelser från Skeppsbron Skatt AB (dnr Fi2004/1720 och Fi2005/4893) med hemställan om lagändring i bestämmelserna om omsättningsland vid export i ML samt i bestämmelsen om återimport av vara i lagen om frihet från skatt vid import, samt hemställningar från GS1 Sweden AB, tidigare EAN Sweden AB, med flera (dnr Fi2004/6321, Fi2004/6169, Fi2004/6223, Fi2004/6374 och Fi2004/6379) och Svenska kommunförbundet (dnr Fi2004/6619) avseende vissa faktureringsregler. Skeppsbron Skatt AB:s hemställningar beaktas genom förslaget att anpassa exportreglerna till EG-reglerna såvitt avser s.k. hämtningsköp, dvs. i fall där en förvärvare hämtar varan själv för vidare transport till land utanför EU. Vidare föreslås vissa ändringar i lagen om frihet från skatt vid import, m.m. så att frihet från skatt vid återimport inte bara skall gälla när varorna tidigare exporterades från Sverige utan även när varorna har exporterats från ett annat EG-land. Delar av hemställan från GS1 Sweden AB och Svenska kommunförbundet beaktas genom förslaget att kravet på att det ursprungliga mervärdesskattebeloppet anges i en kreditnota slopas. Skatteverket har i en särskild hemställan om lagändring (dnr Fi2005/6461 av den 21 december 2005) yrkat att bestämmelserna om uttagsbeskattning vid byggnation i egen regi justeras så att byggnation av bostadsrätter också kommer att omfattas av bestämmelserna. Genom detta förslag uppnås en likformig beskattningsordning på byggområdet oavsett vilken boendeform byggtjänsterna avser. Slutligen föreslås en justering av rätten till återbetalning av mervärdesskatt i samband med omsättning av vissa finansiella tjänster till personer etablerade utanför EU.

Med anledning av det nya mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG som ersätter det sjätte direktivet 77/388/EEG, föreslås vissa justeringar i de bestämmelser i ML som hänvisar direkt till artiklar i det upphävda sjätte direktivet. Hänvisningarna ändras till motsvarande artiklar i direktiv 2006/112/EG. Se mer om det nya direktivet i avsnitt 2.1 nedan.

2.2 Omarbetning av det sjätte mervärdesskattedirektivet

Den svenska mervärdesskattelagen bygger på EG:s gemensamma system för mervärdesskatt vilket fram till den 1 januari 2007 reglerades i sjätte mervärdesskattedirektivet, 77/388/EEG, i det följande benämnt sjätte direktivet. Den europeiska kommissionen lade den 15 april 2004 fram ett förslag till ett omarbetat mervärdesskattedirektiv, KOM(2004) 246

slutlig. Syftet med omarbetningen var att göra mervärdesskatte-direktivet mera överskådligt och öka tillgängligheten för tillämpande myndigheter och enskilda. Arbetet med kommissionens förslag har pågått under nästan tre års tid. Det sjätte direktivets 58 artiklar har i det nya direktivet delats upp i 414 artiklar, texten har omredigerats och samtliga språkversioner har setts över för att skapa enhetlighet i uttryck och begrepp. Arbetet, som på engelska kallas för en ”recast”, syftar inte till att åstadkomma några materiella förändringar i lagtexten. Det nya mervärdesskattedirektivet, Rådets direktiv om det gemensamma mervärdesskattesystemet, 2006/112/EG, antogs av Ekofinrådet den 28 november 2006 och trädde i kraft den 1 januari 2007. Vid samma tidpunkt upphävdes det första och det sjätte direktivet (67/227/EEG och 77/388/EEG). Såvitt avser existerande hänvisningar till de upphävda direktiven i andra rättsakter, domar eller andra dokument framgår av artikel 411.2 i mervärdesskattedirektivet att hänvisningarna till de upphävda direktiven skall anses som hänvisningar till det här direktivet och skall läsas i enlighet med jämförelsetabellen i bilaga XII.

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

2.3 Terminologi

I promemorian föreslås bland annat ändringar i de bestämmelser i mervärdesskattelagen som avser uttagsbeskattning och redovisningstidpunkt för mervärdesskatt på byggtjänster. I lagtexten föreslås utöver de materiella ändringarna vissa anpassningar av terminologi så att samma uttryckssätt används genomgående när samma slags byggtransaktioner avses i lagtexten. Den terminologi i reglerna för byggområdet som föreslås är anpassad till de språkliga rekommendationer som har utfärdats av Sveriges nationella centrum för terminologi och fackspråk, TNC. Enligt TNC är förledet *bygg-* att föredra när man åsyftar aktiviteten att bygga: *byggherre*, *byggmästare*, *byggverksamhet* medan förledet *byggnads-* är det riktiga när man åsyftar det konkreta resultatet av ett byggande (hus, kyrkobyggnad, torn osv.). Anpassningar av terminologin har gjorts genomgående i lagen med undantag för sådana fall där det i lagtexten hänvisas till annan lagstiftning där vissa andra uttryckssätt används. I dessa fall föreslås ingen ändring i ML. Ett exempel på ett sådant fall är den koppling till inkomstskattelagens uttryckssätt ”byggnadsrörelse” som görs i 2 kap. 7 § samt 8 kap. 4 § ML. Den ändrade terminologin är inte avsedd att medföra någon ändring i materiellt hänseende.

3 Mervärdesskattebelopp som angetts på faktura

3.1 Bakgrund och problembeskrivning

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

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

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

Skatteverket har i en särskild skrivelse (2006-04-04 dnr 131 195842-06/111) kommenterat Regeringsrättens dom. Skatteverket konstaterar att rätt till återbetalning av felaktigt debiterad och inbetald mervärdesskatt föreligger utan att det föreligger något krav på att kreditnota utfärdas av säljaren eller att återbetalning sker till kunden. Skatteverket anför att vad som sägs i Skatteverkets skrivelse 2004-07-01, dnr 130 279946-04/113 om krav på kreditnota för att återbetalning skall kunna ske av felaktigt uttagen mervärdesskatt inte längre gäller (med anledning av Regeringsrättens dom RÅ 2005 ref. 81). Regeringsrätten har i en dom av den 18 oktober 2006 (mål nr 82-04) slagit fast att samma princip som Regeringsrätten slog fast i RÅ 2005 ref. 81 även var tillämpligt i det målet, dvs. att det i ML saknas reglering om förfarandet vid felaktigt

debiterad och inbetald skatt och att det i ML inte finns något stöd för att som mervärdesskatt behandla belopp som felaktigt angetts avse sådan skatt. Någon skatteplikt kunde inte heller grundas direkt på sjätte mervärdesskattedirektivet.

3.1.1 Mervärdesskatteutredningens förslag

Såsom framgår i avsnitt 18 i denna promemoria skulle Mervärdesskatteutredningen enligt tilläggsdirektiv (Dir. 2001:49) se över det regelsystem som styr vilken tidpunkt skattskyldighet och redovisningsskyldighet inträder för mervärdesskatt. Utredningen fick också till uppdrag att granska ett förslag till ändrad lagstiftning av dåvarande Riksskatteverket avseende felaktiga debiteringar av mervärdesskatt. I Mervärdesskatteutredningens betänkande SOU 2002:74 föreslogs att en regel skulle införas i mervärdesskattelagen som motsvarar artikel 203 i mervärdesskattedirektivet (artikel 21.1 d i sjätte direktivet).

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

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

3.1.2 Remissinstansernas syn på Mervärdesskatteutredningens förslag

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

3.2 Gällande rätt

3.2.1 Svensk rätt

I mervärdesskattelagen saknas motsvarighet till regeln i artikel 203 i mervärdesskattedirektivet, dvs. att mervärdesskatt skall betalas av varje

person som anger mervärdesskatten på en faktura. Som framgår ovan har Regeringsrätten i flera domar konstaterat att det i ML inte finns något stöd för att som mervärdesskatt behandla belopp som felaktigt angetts avse sådan skatt och att skatten därför skall återbetalas till den som felaktigt har debiterat och betalat in skatten till staten.

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

3.2.2 EG:s regler

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

Den tidigare artikeln 21.1 d i sjätte direktivet (artikel 21.1 c blev 21.1 d genom direktiv 2000/65/EG och numera artikel 203 i mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG) har tolkats av EG-domstolen i ett antal olika mål. Av domen i målet C–141/96, Bernhard Langhorst, följer att en beskattningsbar person som inte har ifrågasatt en uppgift på en faktura utfärdad av köparen (självfakturering) om ett högre mervärdesskattebelopp än det som faktiskt skulle betalas på den skattepliktiga transaktionen, kan anses som den person som har angivit beloppet på fakturan och som därför är betalningsskyldig för beloppet. Artikel 21.1 d (dåvarande 21.1 c) har också indirekt prövats i mål C–342/87 Genius Holding BV. Frågan i det målet var om utgående skatt som underentreprenörer hade tagit ut på faktura, trots att mervärdesskatt inte skulle betalas avseende dessa underentreprenörers tjänster, var avdragsgill hos fakturamottagaren, Genius Holding BV (se närmare redogörelse för denna fråga nedan). Artikel 21.1 d har indirekt även prövats i mål C–454/98 Schmeink & Cofreth AG & Co. Målet avsåg fråga om rättelse av skatt som fakturerats felaktigt i två olika fall. Domstolen uttalade i det senare målet att i fråga om en ”pro forma” faktura avseende rådgivning som aldrig utfördes respektive fiktiva fakturor avseende transaktioner som aldrig ägde rum förelåg som

utgångspunkt betalningsskyldighet enligt artikel 21.1 d (punkt 47 i domen). Därefter konstaterade domstolen att sjätte direktivet (numera mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG) inte innehåller någon bestämmelse om rättelse och att det ankommer på medlemsstaterna att fastställa under vilka villkor sådan skatt som fakturerats felaktigt skall kunna rättas (punkterna 48 och 49). I domen i de förenade målen C-78/02, C-79/02 och C-80/02 Maria Karageorgou, Katina Petrova och Loukas Vlachos som handlade om rättelser vid felaktigt fakturerad mervärdesskatt, uttalade domstolen att sjätte direktivet inte uttryckligen behandlar det fall då mervärdesskatt av misstag angetts på en faktura trots att den inte skall betalas (punkterna 40-42 och 49 jämfört med 51-52). Så länge gemenskapslagstiftaren inte åtgärdat denna lucka ankommer det på medlemsstaterna att finna en lösning. I målet hade mervärdesskatt av misstag tagits upp på fakturor utställda av personer som felaktigt antagit att de tillhandahållit tjänster i egenskap av beskattningsbara personer men som i själva verket varit anställda. Sådant belopp som angetts som mervärdesskatt på fakturan ansågs av domstolen inte vara mervärdesskatt. Domstolen ansåg vidare att artikel 21.1 d (dåvarande artikel 21.1 c) inte utgjorde något hinder för återbetalning av belopp som av misstag angetts som mervärdesskatt på faktura när mervärdesskatt inte skall betalas för de aktuella tjänsterna och det aktuella beloppet därför inte kan anses som mervärdesskatt (punkt 53 i domen).

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

EG-domstolen menar att det mot bakgrund av de ändringar av kommissionens ursprungliga förslag som gjordes vid utarbetandet av artikel 17.2 a i sjätte direktivet, vilken till att börja med föreskrev avdragsrätt för all skatt som fakturerats, får anses betyda att artikeln, med dagens snävare utformning, innebär att rätten till avdrag enbart föreligger för skatt som faktiskt skall betalas, dvs. skatt som skall tas ut för att transaktionen faktiskt är skattepliktig. Denna tolkning bekräftas enligt domstolen av sjätte direktivets övriga bestämmelser. Sålunda stadgas i artikel 18.1 a i sjätte direktivet (artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet) att en beskattningsbar person för att kunna utnyttja sin rätt till avdrag måste inneha en faktura som har ställts ut i enlighet med artikel 22.3. Enligt den bestämmelsen skall fakturan innehålla uppgift om priset exklusive skatt samt skatten för varje skattesats liksom också alla

eventuella skattebefrielser. Utnyttjandet av avdragsrätten är beroende av denna uppgift. Härav följer enligt EG-domstolen att avdragsrätten inte kan utnyttjas i fråga om skatt som inte motsvaras av en given transaktion. Så är fallet när den skatten är högre än vad som följer av lag eller när transaktionen i fråga inte är föremål för mervärdesskatt. Vidare stadgas i artikel 20.1 a i sjätte direktivet (artikel 184 i mervärdesskattedirektivet) att det ursprungliga avdraget skall justeras när det är högre eller lägre än det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra. Enligt domstolen följer av den bestämmelsen att om det avdrag som gjordes initialt inte motsvarar det skattebelopp som lagligen skall betalas, måste beloppet justeras, även om beloppet motsvarar det skattebelopp som nämnts på fakturan eller liknande handling. Domstolen menar att denna tolkning av artikel 17.2 a i sjätte direktivet är den som bäst förhindrar skattebedrägerier vilka annars skulle underlättas om all fakturerad skatt kunde dras av, även när den inte överensstämmer med den skatt som lagligen skall betalas. Slutligen framhåller domstolen att medlemsstaterna måste, för att undvika att principen om skatteneutralitet åsidosätts, i den nationella lagstiftningen möjliggöra för att en korrigerande skall kunna göras av sådan skatt som felaktigt fakturerats när den som utfärdat fakturan visar att han varit i god tro. Se punkterna 12–17 i domen Genius Holding BV, C-342/87. Den princip som EG-domstolen lade fast i målet Genius Holding avseende avdragsrätt har bekräftats av domstolen i senare domar, t.ex. i den nyligen avkunnade domen C-35/05 Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH.

3.3 Förslag till ändring

Promemorians förslag: Mervärdesskatt som anges på en faktura eller jämförlig handling utan att vara skatt i mervärdesskattelagens (1994:200) mening skall betalas till staten. Den som anger sådan felaktig mervärdesskatt på en faktura eller liknande handling är betalningsskyldig för beloppet. Redovisning av beloppet skall ske i den ordning som gäller för den skattskyldiges ordinarie redovisning av mervärdesskatt. Om beloppet som nämnts på fakturan eller handlingen inte motsvaras av någon underliggande leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst skall beloppet redovisas i den period under vilken fakturan eller handlingen utfärdades. Om ett sådant belopp har redovisats får det ändras om en kreditnota utfärdas. Ändringen skall göras i redovisningen för den period under vilken kreditnota har utfärdats. Om det finns särskilda skäl får Skatteverket efterge kravet på kreditnota. Särskilda regler införs i skattebetalningslagen (1997:483) för de fall mervärdesskatt har debiterats på faktura eller liknande handling när den skattskyldige inte är registrerad till mervärdesskatt.

Skälen för promemorians förslag: Bestämmelsen i artikel 203 i mervärdesskattedirektivet är obligatorisk för medlemsstaterna och bör därför genomföras i svensk rätt. Regeringsrätten har konstaterat att det faktum att artikel 203 i mervärdesskattedirektivet inte har genomförts i svensk rätt är en brist i mervärdesskattelagen som leder till att staten inte

kan göra de anspråk gällande som följer av EG-rätten (se redogörelsen för Regeringsrättens domar RÅ 2005 ref. 81 och mål nr 82-04 ovan). Beträffande frågan om avdragsrätt skulle kunna föreligga för felaktigt debiterad mervärdesskatt kan följande sägas. Som framhålls av EG-domstolen i målet C-342/87 Genius Holding BV kan endast sådan skatt dras av som motsvaras av en faktisk transaktion och som lagligen skall betalas. Därav följer att avdrag för ingående mervärdesskatt inte kan ske när mervärdesskatt felaktigt har debiterats på en faktura eller liknande handling eftersom ett sådant belopp inte utgör mervärdesskatt i lagens mening.

Artikel 203 i mervärdesskattedirektivet ingår i ett avsnitt i mervärdesskattedirektivet med bestämmelser om vem som är skyldig att betala den uppburna mervärdesskatten till staten. I den svenska mervärdesskattelagen finns bestämmelserna om vem som är skyldig att betala mervärdesskatten (skattskyldig) i 1 kap. 2 § ML. EG-regeln bör därför genomföras i denna bestämmelse i ML. Vidare bör tillämpningsområdet för mervärdesskatt som regleras i 1 kap. 1 § ML utvidgas för att skattskyldigheten enligt ML skall omfatta sådan felaktig mervärdesskatt. Det krävs också särskilda bestämmelser om tidpunkten för redovisning av felaktig mervärdesskatt som angivits på faktura samt en bestämmelse om rättelse av utgående och ingående skatt avseende sådant felaktigt belopp. Sådana bestämmelser föreslås införda i 13 kap. ML. Vidare föreslås en särskild bestämmelse i 10 kap. 32 § skattebetalningslagen (1997:483, SBL) om hur sådan skatt skall betalas in till staten i de fall den skattskyldige inte redan är registrerad för mervärdesskatt.

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

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

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

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

4. En skattskyldig debiterar mervärdesskatt med felaktig skattesats.

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

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

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

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

Liksom flera remissinstanser har påpekat i samband med remissomgången på Mervärdesskatteutredningens betänkande är det svårt att utläsa det faktiska tillämpningsområdet för artikel 203 i mervärdesskattedirektivet. Det finns inte mycket vägledning kring hur EG-bestämmelsen skall tolkas. Bestämmelsen har funnits i mervärdesskattedirektivet sedan det sjätte direktivet antogs den 17 maj 1977 (direktiv 77/388/EEG). Osäkerheten kring bestämmelsens syfte och tillämpningsområde kommer också till uttryck i EG-domstolens domar avseende bestämmelsen. I promemorian görs bedömningen att bestämmelsen bör få ett vitt tillämpningsområde för att underlätta vid tillämpningen av regeln och för att undvika att regeln alltför enkelt kan kringgå. Bestämmelsen bör i första hand uppfattas som en preventiv bestämmelse som skall förhindra att mervärdesskatt tas ut i skatteundandragande syfte. En felaktigt debiterad mervärdesskatt på en faktura kan leda till att mervärdesskatt felaktigt dras av, vilket leder till en nettoförlust för staten om den felaktigt debiterade skatten inte kan krävas in av staten och om omprövning av avdragen ingående skatt hos köparen inte är möjlig. Ett snävare tillämpningsområde, exempelvis genom att stadga att regeln endast kan tillämpas när mervärdesskatt har tagits ut vid omsättning av varor eller tjänster som uttryckligen är undantagen från skatteplikt enligt ML, torde leda till att bestämmelsens preventiva effekt minskar. Dessutom kan ett sådant snävt tillämpningsområde underlätta ett kringgående av bestämmelsen och göra den verkningslös. Tillämpningsområdet skall omfatta mervärdesskatt som nämns på en faktura eller en liknande handling. Tillägget ”liknande handling” innebär att bestämmelsen också omfattar mervärdesskatt som nämns i en handling som inte uppfyller ML:s samtliga krav på en fakturas innehåll. Tillägget görs av samma skäl som framhålls ovan avseende valet av ett vitt tillämpningsområde för bestämmelsen, dvs. för att undvika ett enkelt kringgående av bestämmelsen. Den föreslagna bestämmelsen kan även tillämpas i sådant fall då faktureringskyldighet inte föreligger enligt 11 kap. 1 § ML. Om en näringsidkare utfärdar ett kvitto eller liknande handling med en felaktigt debiterad mervärdesskatt på vid omsättning till en privatperson kan således bestämmelsen bli tillämplig. Det utfärdade kvittot blir en ”liknande handling” i lagens mening. Skattskyldigheten enligt den föreslagna bestämmelsen skall även omfatta felaktig debitering av mervärdesskatt i samband med självfakturering, dvs. i sådant fall en

köpare av varan eller tjänsten har upprättat den felaktiga fakturan för säljarens räkning (jfr 11 kap. 4 § ML). Stöd för att skattskyldighet för säljaren föreligger i sådana fall fås genom EG-domstolens dom i målet C-141/96 Bernhard Langhorst (p. 25–29). I vissa fall kan de föreslagna bestämmelserna leda till att krav på mervärdesskatt för en och samma transaktion kan föreligga hos såväl säljaren som hos köparen. Ett sådant tillfälle kan vara när mervärdesskatt felaktigt debiterats av en säljare när köparen är skattskyldig enligt reglerna om omvänd skattskyldighet, t.ex. vid omsättning av byggtjänster. I dessa fall är det särskilt viktigt att en särskild rättelsemöjlighet finns i lagen för att undvika att dubbelbeskattning uppkommer. Se närmare nedan.

Redovisningen till staten av en felaktigt debiterad mervärdesskatt kan enligt promemorians förslag göras på tre olika sätt. Om den som felaktigt har debiterat mervärdesskatten redan är registrerad för mervärdesskatt bör den felaktiga skatten kunna redovisas till staten i enlighet med den metod för redovisning av mervärdesskatt som den skattskyldige tillämpar vid den ordinarie redovisningen av mervärdesskatt (faktureringsmetoden eller kontantmetoden/bokslutsmetoden). Det torde i många fall vara så att den skattskyldige är omedveten om att denne har debiterat mervärdesskatt felaktigt, t.ex. på en lokalhyra utan att beslut om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler meddelats. I dessa fall bör således av förenklingsskäl de allmänna redovisningsreglerna tillämpas vid redovisningen. I situationer där skenfakturer (ingen underliggande transaktion har ägt rum) utfärdas av en person som är mervärdesskatteregistrerad, till exempel i syfte att tillskapa ett avdrag för ingående skatt hos en närstående person, kommer någon redovisning av den utgående skatten inte att ske. För dessa fall föreslås att redovisning av den felaktigt debiterade mervärdesskatten skall ske för den period under vilken den felaktiga fakturan eller handlingen utfärdades ("fakturadatummetod"). Om den som är skattskyldig för felaktigt debiterad mervärdesskatt *inte* är registrerad för mervärdesskatt måste redovisningsskyldigheten regleras särskilt. Enligt promemorians förslag tas en särskild bestämmelse om redovisning av mervärdesskatt i sådana fall in i 10 kap. 32 § skattebetalningslagen. Enligt den bestämmelsen skall felaktigt debiterad mervärdesskatt redovisas i en särskild skattedeklaration i de fall redovisning inte skall ske enligt 13 kap. 27 § ML. En särskild skattedeklaration skall lämnas för den kalendermånad under vilken den felaktiga fakturan eller handlingen har utfärdats (dvs. en "fakturadatummetod" för att bestämma redovisningstidpunkt).

Ett belopp som felaktigt redovisats som utgående skatt skall kunna rättas (jfr ovan nämnda domar C-454/98 Schmeink & Cofreth AG & Co. KG, punkt 46, 48 och 49 samt C-78/02, C-79/02 och C-80/02 Maria Karageorgou, Katina Petrova och Loukas Vlachos, punkterna 49 och 50 samt punkt 18 i C-342/87 Genius Holding BV). Mervärdesskatte-direktivet saknar sådana bestämmelser varför det ankommer på den enskilda medlemsstaten att utforma dem. Uttryckliga bestämmelser om möjlighet att ändra redovisningen av oriktigt fakturerad mervärdesskatt bör därför införas i mervärdesskattelagen. Bestämmelserna skall omfatta både den felaktiga utgående skatten samt det felaktiga avdraget som kan ha gjorts hos köparen för den felaktiga skatten. Sådana bestämmelser bör lämpligen föras in i 13 kapitlet i ML om redovisning av utgående och

ingående skatt. Bestämmelserna i 13 kap. 27 § ML och 10 kap. 32 § SBL kompletteras således med en rättelseregulering i 13 kap. 28 § ML för den som blir skattskyldig till följd av de nya bestämmelserna. Om rättelse sker under redovisningsperioden för den ursprungliga händelsen, dvs. före redovisning har skett i skattedeklaration, skall någon inbetalning av skatten inte göras och det blir följaktligen inte tal om någon rättelse i den nya bestämmelsens mening.

Det är i de flesta fall Skatteverket som vid sina kontroller av skattskyldiga upptäcker en felaktig debitering av mervärdesskatt. Vid den tidpunkt då detta upptäcks av Skatteverket kan mervärdesskatten redan ha redovisats av den skattskyldige. I promemorian föreslås att ett belopp som har redovisats till staten skall ändras om en sådan kreditnota som avses i 11 kap. 10 § ML utfärdas (13 kap. 28 § ML). Ändringen av den felaktigt redovisade skatten skall göras för den period under vilken kreditnotan har utfärdats. Här föreslås således en ”fakturadatummetod”. Genom att tillämpa en fakturadatummetod för ändring av det felaktiga beloppet kan rättelser i tidigare perioder undvikas. Rättelsen skall göras i den period under vilken kreditnotan utfärdas. Ändringsbestämmelsen skall kunna tillämpas även i de fall den felaktigt debiterade mervärdesskatten har redovisats i en särskild skattedeklaration enligt den nya regeln som föreslås i 10 kap. 32 § SBL. När felaktig utgående mervärdesskatt har debiterats kan köparen ha dragit av detta felaktiga belopp som mervärdesskatt i sin skattedeklaration. För att en justering skall kunna göras av den ingående skatten hos köparen föreslås att rättelse av den ingående skatten skall göras vid mottagande av en kreditnota avseende ändring av felaktigt debiterad mervärdesskatt. Ett tillägg med denna innebörd görs i 13 kap. 26 § ML. Det bör i sammanhanget erinras om att det redan i dag finns möjligheter att rätta felaktigt debiterad mervärdesskatt och felaktigt avdragen mervärdesskatt genom omprövningsförfarandet i SBL. Om den som är skattskyldig skall betala skatt eller få tillbaka skatt samt skattens storlek bestäms genom ett s.k. beskattningsbeslut (11 kap. 1 § SBL). Ett beskattningsbeslut fattas för varje redovisningsperiod för sig och fattas med ledning av de uppgifter som lämnats i en deklaration och andra tillgängliga uppgifter. Ett beskattningsbeslut fattas normalt sett automatiskt i enlighet med skattedeklarationen när denna har lämnats i rätt tid och på rätt sätt (11 kap. 16 § SBL). Vid en felaktig debitering av mervärdesskatt på en faktura eller en liknande handling kan ett beskattningsbeslut ha fattats på grundval av de felaktiga uppgifterna som lämnats i en skattedeklaration. Rättelse av det felaktigt debiterade beloppet enligt den föreslagna bestämmelsen i 13 kap. 28 § ML kan ske genom en ändring av ett sådant tidigare fattat automatiskt beskattningsbeslut (omprövning, se 11 kap. 19 § SBL och 21 kap. SBL). Vidare kan, om förutsättningarna för detta är uppfyllda, skattetillägg beslutas i enlighet med bestämmelserna i 15 kap. SBL. Det är emellertid önskvärt och rimligt att det för att rättelse skall kunna ske krävs att säljaren utfärdar en kreditnota till köparen. Genom detta krav förmås parterna att reglera den felaktiga debiteringen mellan sig och det kan undvikas att köparen får stå den finansiella risken av att ha betalat ett belopp till säljaren som denne inte kan återfå i form av ingående mervärdesskatt från staten. I vissa situationer kan emellertid kravet på kreditnota omöjligt uppfyllas. Sådana situationer kan vara då

köparen är okänd för säljaren, t.ex. vid betalningar för varor och tjänster i automater. Det föreslås därför att Skatteverket får efterge kravet på kreditnota om det finns särskilda skäl. Sådana skäl kan, som sagts ovan, anses föreligga då köparen är okänd för säljaren, under förutsättning att risken för skattebortfall bedöms som liten.

3.4 Konsekvensanalys

Genom att de föreslagna bestämmelserna kommer att ge staten rätt att kräva att en felaktigt debiterad mervärdesskatt skall inbetalas till staten kan förslaget medföra en viss ökning av statens mervärdesskatteintäkter. Denna effekt kan svårligen uppskattas i siffror. Bestämmelsen skall i första hand ha en preventiv effekt och kombineras med en rättelsemöjlighet för den skattskyldige, vilket torde leda till att statens ökade intäkter till följd av förslaget endast blir mycket marginella.

4 Uttagsbeskattning

4.1 Uttag av varor och tjänster

4.1.1 Bakgrund och problembeskrivning

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

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

4.1.2 Svensk rätt

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

Med omsättning av tjänst avses förutom att en tjänst mot ersättning utförs, överlåts eller på annat sätt tillhandahålls någon, även att en tjänst tas i anspråk genom uttag (2 kap. 1 § ML). I 2 kap. 5 § första stycket 1–3 ML regleras vad som utgör uttag av tjänst i allmänhet. Med uttag av tjänst avses följande. 1) Att den skattskyldige utför, låter utföra eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst åt sig själv eller sin personal för privat ändamål eller för annat rörelsefrämmande ändamål, om tjänsten tillhandahålls utan ersättning eller mot ersättning som understiger kostnaden för att utföra tjänsten och sådan nedsättning inte är marknadsmässigt betingad. 2) Att den skattskyldige använder eller låter någon annan använda en tillgång som hör till verksamheten för privat ändamål eller för annat rörelsefrämmande ändamål, om den skattskyldige haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ av den ingående skatten vid förvärvet av varan. 3) Att den skattskyldige för privat ändamål själv använder eller låter någon annan använda en personbil eller motorcykel som utgör en tillgång i eller har förhyrts för verksamheten och den skattskyldige har haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ av den ingående skatten vid förvärvet eller, i fråga om förhyrning, av hela den ingående skatten som hänför sig till hyran. Vad som sägs i punkterna 2 och 3 gäller endast om värdet av användandet är mer än ringa (2 kap. 5 § andra stycket). Beskattningsunderlaget vid uttag av tjänst beräknas med utgångspunkt i ett värde som utgörs av kostnaden vid tidpunkten för uttaget för att utföra tjänsten (7 kap. 2 § och 3 § 2 b ML).

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

4.1.3 EG:s regler

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

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

I artikel 18 i mervärdesskattedirektivet (artikel 5.7 i sjätte direktivet) finns för medlemsstaterna fakultativa bestämmelser om uttag av varor. I artikeln anges olika transaktioner som får likställas med leverans av varor mot ersättning. En sådan typ av transaktion är när en beskattningsbar person – enligt den svenska versionen av direktivet – använder en vara inom en verksamhetsgren som inte är beskattningsbar, om avdragsrätt helt eller delvis förelåg för mervärdesskatten på varan när den förvärvades (artikel 18 b i mervärdesskattedirektivet). I de franska, engelska och danska versionerna av direktivet synes det dock i detta fall vara fråga om i viss mån annat förfogande än att använda en vara ("l'affectation d'un bien" i stället för "l'utilisation d'un bien", "the application of goods" i stället för "the use of goods" och "udtagning af en vare" i stället för "anvendelse af en vare", artikel 18 b jämförd med artikel 26.1 a i mervärdesskattedirektivet).

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

Mervärdesskattedirektivet innehåller obligatoriska bestämmelser om uttag av tjänst i artikel 26 (artikel 6.2 i sjätte direktivet). Följande

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

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

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

4.1.4 Förslag till ändring

Promemorians förslag: 2 kap. 2 § 1 och 2 mervärdesskattelagen (1994:200, ML) förs samman i en punkt, enligt vilken med uttag av vara skall avses att den skattskyldige tar ut en vara ur sin verksamhet för sitt eget eller personalens privata bruk, för överlåtelse av varan utan ersättning eller, mer generellt, för användning för andra ändamål än den egna verksamheten. När det gäller dessa situationer skall dock uttag av vara inte anses föreligga om varor tas ut inom ramen för den skattskyldiges verksamhet i syfte att skänka bort gåvor av ringa värde eller ge bort varuprov. 2 kap. 5 § första stycket 1 ML ändras på så sätt att med uttag av tjänst skall avses att den skattskyldige utför eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst för sitt eget eller personalens privata bruk eller, mer generellt, för andra ändamål än den egna verksamheten, om tjänsten tillhandahålls utan ersättning. 2 kap. 5 § första stycket 2 ML ändras såtillvida att med uttag av tjänst skall också avses att den skattskyldige använder eller låter personalen använda en vara som hör till verksamheten för privat bruk eller, mer generellt, använder en sådan vara för andra ändamål än den egna verksamheten, om omsättningen eller importen av varan undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § eller om den skattskyldige haft rätt till avdrag för eller återbetalning av den ingående skatten vid förvärvet, tillverkningen eller förhyrningen av varan.

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

Domen får som konsekvens att reglerna i 2 kap. 2 § 2 och 5 § första stycket 1 ML om vad som utgör uttag av vara och tjänst delvis inte är förenliga med artiklarna 2, 16 och 26 i mervärdesskattedirektivet (artiklarna 2, 5.6 och 6.2 i sjätte direktivet). Detta gäller till den del dessa bestämmelser innebär att uttag föreligger vid omsättning av vara eller tjänst som sker mot ersättning som understiger inköpsvärdet eller självkostnadspriset för varan respektive kostnaden för att utföra tjänsten. Det förhållande att mervärdesskattelagen behandlar sådana underpristransaktioner som uttag får till följd att ett felaktigt beskattningsunderlag används, nämligen inköpsvärdet eller självkostnadspriset för varan respektive kostnaden för att utföra tjänsten i stället för rätteligen den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren faktiskt har erhållit eller skall erhålla.

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

understiger inköpspriset, självkostnadspriset eller kostnaden för att utföra tjänsten.

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

Reglerna om uttag av vara i 2 kap. 2 § ML motsvaras av artiklarna 16 och 18 i mervärdesskattedirektivet. 2 kap. 2 § 1 och 2 ML motsvaras därvidlag i princip av artiklarna 16 och 18 c, medan 2 kap. 2 § 3 har sin förebild i artikel 18 b i mervärdesskattedirektivet (se prop. 1994/95:57 s. 111 f.). Det kan konstateras att reglerna i mervärdesskattelagen – även bortsett från när det gäller underpristransaktioner – till viss del har en något annorlunda utformning, avgränsning och lydelse än motsvarande regler i mervärdesskattedirektivet. För att uppnå en reglering som överensstämmer med vad som följer av direktivet när det gäller vad som utgör uttag bör de svenska reglerna ändras. I 2 kap. 2 § 1 ML bör därför – i stället för vad som nu föreskrivs i punkt 1 och 2 i den paragrafen – införas en reglering i princip med den lydelse som följer av artikel 16 första stycket i mervärdesskattedirektivet. Beträffande 2 kap. 2 § 3 ML bör den bestämmelsen kvarstå oförändrad, men omnumreras till 2. Enligt bestämmelsen föreligger uttag om den skattskyldige för över en vara från en verksamhet till en annan under vissa närmare angivna förutsättningar. Det finns sakliga skäl för denna utformning, som också får anses motsvara vad som föreskrivs i artikel 18.1 b i de franska, engelska och danska versionerna av mervärdesskattedirektivet (i vilka talas om ”l’affectation d’un bien”, ”the application of goods och ”udtagning af en vare”). För det fall ordalydelsen av 2 kap. 2 § 3 ML skulle justeras med hänvisning till lydelsen av artikel 18.1 b i svenska versionen av direktivet, vari talas om att en beskattningsbar person ”använder” en vara, skulle oklarhet uppkomma när det gäller avgränsningen i förhållande till sådant uttag av tjänst som består i att rörelsetillgångar används av den beskattningsbara personen eller personalen etc. (se artikel 26.1 a i mervärdesskattedirektivet). Vad gäller regeln i artikel 16 andra stycket i mervärdesskattedirektivet bör den föras in som ett nytt andra stycke i 2 kap. 2 § ML.

Med hänsyn till det sagda bör med uttag av vara avses att den skattskyldige tar ut en vara ur sin verksamhet för sitt eget eller personalens privata bruk, för överlåtelse av varan utan ersättning eller, mer generellt, för användning för andra ändamål än den egna verksamheten. När det gäller dessa situationer bör dock uttag av vara inte anses föreligga om varor tas ut inom ramen för den skattskyldiges verksamhet i syfte att skänka bort gåvor av ringa värde eller ge bort varuprov. Med uttag av vara bör också – liksom enligt gällande rätt – avses att den skattskyldige använder en vara inom en del av verksamheten som inte alls medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9–13 §§ ML.

I likhet med vad som gäller beträffande uttag av vara behöver reglerna i mervärdesskattelagen om vad som utgör uttag av tjänst ändras. 2 kap. 5 § 1 ML bör ändras först och främst på så sätt att uttag av tjänst skall

anses föreligga i samband med tillhandahållande av tjänst endast när tillhandahållandet sker utan ersättning. Orden ”eller mot ersättning som understiger ett värde beräknat enligt 7 kap. 3 § 2 b och sådan nedsättning inte är marknadsmässigt betingad” bör därför tas bort. Därutöver bör 2 kap. 5 § första stycket 1 och 2 ML ändras för att så stor överensstämmelse som möjligt skall uppnås med motsvarande EG-regler (artikel 26.1 a och b i mervärdesskattedirektivet) samt för att den språkliga utformningen skall ansluta till den nya justerade lydelsen av 2 kap. 2 § ML. Av 2 kap. 3 § andra stycket ML framgår att vara som vid förvärvet undantagits från beskattning med stöd av bestämmelserna i 3 kap. 21 § ML kan bli föremål för uttagsbeskattning (enligt 2 kap. 2 §) trots att förvärvet inte medfört avdragsrätt eller rätt till återbetalning. Någon motsvarande bestämmelse finns inte avseende uttag av tjänst som består i privat bruk av vara. En sådan bestämmelse bör införas i 2 kap. 5 § första stycket 2 ML. Den punkten bör även kompletteras på så sätt att det tydliggörs att uttag föreligger om vara som den skattskyldige tillverkat eller förhyrt används för privat bruk. 2 kap. 5 § första stycket 3 ML bör också kompletteras på så sätt att det framgår att uttag föreligger om i den punkten berörd vara, som den skattskyldige tillverkat, används för privat bruk.

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

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

Som en följd av de föreslagna lydelsena av 2 kap. 2 § 1 och 5 § första stycket 1 ML kan omsättning av vara eller tjänst som sker mot underpris inte längre beskattas som uttag. Vid sådana omsättningar skulle – om inte någon annan regeländring görs – beskattningsunderlaget komma att utgöras av den ersättning som säljaren har erhållit eller skall erhålla. För att förhindra bortfall av mervärdesskatteintäkter på grund av prissättningen av transaktioner lämnas i promemorian förslag till regler som innebär att beskattningsunderlaget i vissa fall skall beräknas med utgångspunkt i marknadsvärdet, i stället för ersättningen (se avsnitt 6.3).

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

4.1.5 Konsekvensanalys

I avsnitt 6.3.5 görs en samlad konsekvensanalys avseende förslagen som rör uttag av varor och tjänster samt mervärdesskatt vid under- och överpristransaktioner.

4.2 Uttag av vissa tjänster på fastighetsområdet

4.2.1 Bakgrund och problembeskrivning

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

4.2.2 Svensk rätt

Inkomstbeskattning av byggverksamhet

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

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

Fastigheter i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter utgör i regel lagertillgångar (27 kap. IL). Som lagertillgång anses inte fastighet som uppenbarligen förvärfvas för att till huvudsaklig del stadigvarande

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

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

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

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

Uttagsbeskattning av byggtreprenadföretag (2 kap. 7 § ML)

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

Byggtreprenadföretags arbeten i egen regi och upphandlade tjänster kan bli föremål för uttagsbeskattning i den mån de tillförs den skattskyldiges egen fastighet (2 kap. 7 § första stycket ML). Förutsättningarna för uttagsbeskattning är att den skattskyldige har utåtriktad byggtreprenadverksamhet och även utför tjänster på egna fastigheter (egen regi) samt att tjänsterna tillförs en egen fastighet som enligt inkomstskattelagen utgör lagertillgång i byggnadsrörelse. Fastigheter i byggnadsrörelse utgör lagertillgång. Även fastigheter som förvärvas för fastighetsförvaltning av ett företag som bedriver byggnadsrörelse är normalt att anse som lagertillgång. Uttagsbeskattning blir aktuell när det är fråga om byggnads- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll, samt ritning, projektering, konstruktion eller andra jämförliga tjänster (2 kap. 7 § andra stycket ML). Uttagsbeskattningen ger enligt 8 kap. 3 § ML den skattskyldige en rätt till avdrag för ingående skatt. Avdragsrätten omfattar ingående skatt

som hänför sig både till material som köpts in för utförande av egna arbeten samt till upphandlade byggtjänster.

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

Uttagsbeskattning av fastighetsägare (2 kap. 8 § ML)

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

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

Uttagsbeskattning blir aktuell när det är fråga om byggnads- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll, ritning,

projektering, konstruktion eller andra jämförliga tjänster samt lokalstädning, fönsterputsning, renhållning och annan fastighetsskötsel (2 kap. 8 § andra stycket ML).

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

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

Uttagsbeskattning avseende hyresrätter och bostadsrätter

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

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

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

4.2.3 EG:s regler

EG-rättsligt stöd för bestämmelserna i 2 kap. 7 och 8 §§ ML finns i artikel 27 i mervärdesskattedirektivet (artikel 6.3 i sjätte direktivet). Artikeln innebär att medlemsstaterna, för att hindra snedvridning av konkurrensen och efter samråd med mervärdesskattekommittén, får införa bestämmelser om uttagsbeskattning. Enligt artikeln får med tillhandahållande av tjänster mot ersättning likställas en beskattningsbar persons utförande av tjänster för rörelsens behov, om full avdragsrätt för mervärdesskatten på tjänsterna inte skulle ha förelegat om de hade tillhandahållits av en annan beskattningsbar person.

4.2.4 Förslag till ändring

Promemorians förslag: Bestämmelserna om uttag i 2 kap. 7 § mervärdesskattelagen (1994:200, ML) utvidgas till att omfatta också tjänster som avser lokal som den skattskyldige innehar med hyresrätt och lägenhet som den skattskyldige innehar med bostadsrätt. Uttag av tjänster som tillförts sådan lokal, lägenhet eller en fastighet som utgör anläggningstillgång eller lagertillgång i en byggnadsrörelse skall ske endast till den del lokalen, lägenheten eller fastigheten används i en verksamhet som inte medför skattskyldighet. Bestämmelserna om uttag i 2 kap. 8 § ML utvidgas till att omfatta tjänster som avser lägenhet som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt, till den del tjänsterna innebär byggnads- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll, samt ritning, projektering, konstruktion eller andra jämförliga tjänster. Rätten till avdrag för skatt som är en konsekvens av uttagsbeskattning enligt 2 kap. 7 § ML skall omfatta också uttag av tjänster som avser lokal som innehas med hyresrätt eller lägenhet som innehas med bostadsrätt. Med investeringsvaror skall avses även hyresrätt till lokal och bostadsrätt till lägenheter, som tillförts varor och tjänster genom skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 § ML, om avdrag för ingående skatt medgetts.

Skälen för promemorians förslag: Överlåtelse av nyproducerade byggnader eller delar av byggnader och marken de står på samt mark för bebyggelse skall beskattas enligt artikel 12.1 a och b i mervärdesskattedirektivet (artikel 4.3 a och b i sjätte direktivet). Sverige har genom anslutningsfördraget med EU fått rätt att undanta sådana överlåtelser från beskattning. Enligt 3 kap. 2 § ML undantas i enlighet härmed från skatteplikt omsättning av fastigheter. Beskattning sker i stället när byggtreprenader i utåtriktad verksamhet tillhandahålls andra och genom uttagsbeskattning enligt 2 kap. 7 § ML av egenregiarbeten. Härigenom uppnås ett beskattningsresultat som motsvarar det som följer av regleringen i mervärdesskattedirektivet (jfr SOU 1994:88, Mervärdesskatten och EG, s. 219 f.). Genom uttagsbeskattning enligt 2 kap. 7 § ML får byggtreprenadföretaget en rätt till avdrag för ingående skatt som belöper på anskaffningar för den uttagsbeskattade tjänsten. Uttagsbeskattning av byggtjänster som utförs på fastigheter sker också enligt 2 kap. 8 § ML, vilket medför avdragsrätt för sådan ingående skatt som hänför sig till anskaffningar för den uttagsbeskattade tjänsten.

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

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

Som framgått förekommer i byggnadsrörelse att bostadsrätter förvärvas, byggs om och försäljs. En bostadsrättsförening har till

ändamål att i föreningens hus upplåta lägenheter med bostadsrätt (1 kap. 1 § bostadsrättslagen, 1991:614). Med bostadslägenhet avses en lägenhet som är avsedd att helt eller till en inte oväsentlig del användas som bostad. Med lokal avses en annan lägenhet än bostadslägenhet (1 kap. 6 § samma lag). I 12 kap. jordabalken regleras upplåtelse av lägenhet med hyresrätt. I likhet med vad som gäller enligt bostadsrättslagen avses med bostadslägenhet lägenhet som upplåtits för att helt eller till en inte oväsentlig del användas som bostad. Med lokal avses annan lägenhet än bostadslägenhet. (Se 12 kap. 1 § tredje stycket jordabalken). Beträffande hyresrätter får särskild ersättning inte tas ut för överlåtelse av hyresrätt till bostadslägenhet (12 kap. 65 § jordabalken).

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

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

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

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

Bestämmelserna i 2 kap. 7 § ML bör utöver vad som för närvarande gäller också omfatta dels tjänster som avser lokaler som den

skattskyldige innehar med hyresrätt dels tjänster som avser lägenheter som den skattskyldige innehar med bostadsrätt.

Enligt 2 kap. 7 § tredje stycket ML kommer uttag av tjänst inte i fråga i de fall tjänster utförs på en fastighet som utgör anläggningstillgång i en byggnadsrörelse, om tjänsterna hänför sig till en del av fastigheten som används i en verksamhet som medför skattskyldighet. Stöd för bestämmelserna i 2 kap. 7 § ML finns i artikel 27 i mervärdesskattedirektivet. Direktivbestämmelsen förutsätter att det är fråga om egenregiarbeten av näringsidkare som inte har full avdragsrätt. Enligt direktivet skall uttagsbeskattning således inte ske om den skattskyldige skulle ha full avdragsrätt för ett motsvarande förvärv från en annan skattskyldig. I tillämpningen har därför bestämmelsen i 2 kap. 7 § tredje stycket ML om att uttagsbeskattning inte skall ske till den del tjänsterna hänför sig till en fastighet som används i en verksamhet som medför skattskyldighet ansetts gälla både fastigheter som utgör lagertillgångar respektive inte är sådana tillgångar i verksamheten (Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2007 s. 663). 2 kap. 7 § ML bör ändras så att den tillämpningen kommer till uttryck i lagtexten. Uttagsbeskattning av tjänster som tillförts en lägenhet som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt eller en fastighet, som utgör anläggningstillgång eller lagertillgång i en byggnadsrörelse, skall således ske endast till den del lägenheten eller fastigheten används i en verksamhet som inte medför skattskyldighet.

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

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

I 8 a kap. ML finns regler om jämkning av avdrag för ingående skatt som hänför sig till investeringsvaror. Jämkningsregler skall under vissa förutsättningar ske om användningen av varan ändras efter förvärvet eller om varan överlåts. Med investeringsvaror avses bl.a. fastigheter som belastats med kostnader för ny-, till- eller ombyggnad, fastigheter som

tillförts varor och tjänster genom skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 § ML vilka senare ger rätt till avdrag enligt 8 kap. 4 § första stycket 4 eller 6 ML samt hyresrätter och bostadsrätter till lokaler som belastats med ingående skatt på grund av att innehavaren utfört ny-, till- eller ombyggnad av lokalen. Detta gäller om den ingående skatten som är hänförlig till ny-, till- eller ombyggnaden eller uttagen uppgår till minst 100 000 kr (8 a kap. 2 § första stycket 2–4 ML). Beträffande beloppsgränserna skall åtgärder, som företagits i form av ny-, till- eller ombyggnad, eller uttag som gjorts under ett beskattningsår, läggas samman (8 a kap. 2 § andra stycket ML).

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

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

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

Det finns EG-rättsligt stöd för de föreslagna ändringarna av 2 kap. 7 och 8 §§ ML i artikel 27 i mervärdesskattedirektivet. En medlemsstat som vill utnyttja den valmöjlighet som följer av artikel 27 skall samråda med mervärdesskatteskommittén. Finansdepartementet avser därför att samråda med kommittén i fråga om dessa regler.

4.2.5 Konsekvensanalys

Effekter för staten

En utvidgad uttagsbeskattning inom fastighetsområdet är positiv för statsfinanserna. Byggarbeten på lägenheter som innehas med hyresrätt och bostadsrätt och som utgör tillgångar i rörelse sker dock av ett begränsat antal företag och i relativt begränsad omfattning. Förslaget i denna del bör därför medföra en ringa positiv statsfinansiell effekt.

Konsekvenser för små och medelstora företag

De föreslagna bestämmelserna om uttagsbeskattning inom fastighetsområdet är inte direkt riktade mot små och medelstora företag utan gäller samtliga företag med aktuell typ av byggverksamhet. Två grupper av företag kommer att påverkas av förslaget. Det gäller dels företag som redan har avdragsrätt i en viss del av sin verksamhet, vilka kommer att få avdragsrätt även för den del av verksamheten som avser byggarbeten i egen regi på hyres- och bostadsrätter, dels företag som enbart bedriver byggande i egen regi avseende hyres- och bostadsrätter och därför idag inte har någon avdragsrätt.

För den förstnämnda gruppen innebär förslaget en administrativ förenkling eftersom någon fördelning av ingående skatt till avdragsgill respektive icke avdragsgill verksamhetsgren inte behöver göras. Vissa av företagen i den gruppen torde redan omfattas av skyldigheten att uttagsbeskatta arbeten som utförs på egna fastigheter, vilket medför att någon omställning av rutinerna för redovisning av uttagsbeskattningen inte blir nödvändig.

För byggföretag som enbart bebygger t.ex. bostadsrätter, men inte fastigheter i egen regi för försäljning, innebär förslaget att de kommer att omfattas av skyldigheten att redovisa mervärdesskatt på motsvarande sätt som byggföretag som bygger fastigheter i egen regi. Dessa företag måste således registrera sig för mervärdesskatt.

I Skatteverkets kontrollverksamhet har konstateras att såväl den förstnämnda som den sistnämnda gruppen av företag förekommer. Det har inte gått att beräkna antalet företag i respektive grupp. När det gäller den sistnämnda gruppen (företag som enbart bebygger bostadsrätter i egen regi) har Skatteverket funnit att det förekommer företag som är felaktigt registrerade för mervärdesskatt och som i en inte försumbar omfattning felaktigt gör avdrag för ingående skatt trots att avdragsrätt inte föreligger.

Sammantaget bedöms förslaget om uttagsbeskattning inom fastighetsområdet vara positivt för berörda företag. För den grupp företag som för närvarande har avdragsrätt innebär förslaget förenkling och

därmed en minskad administrativ börda. Den grupp företag som i dag inte omfattas av uttagsbeskattning måste hädanefter anmäla sig för registrering hos Skatteverket och redovisa mervärdesskatt. Den börda det innebär uppvägs dock av att den felaktiga redovisningen av skatten kan förväntas minska.

5 Definition av begreppet marknadsvärde

5.1 Förslag till ändring

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

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

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

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

Av artikel 72 i mervärdesskattedirektivet (artikel 11 A.7 i sjätte direktivet) framgår att med marknadsvärde avses hela det belopp som förvärvaren av en vara eller tjänst, i samma försäljningsled som det där leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster äger rum, i fri konkurrens, skulle få betala till en oberoende leverantör eller tjänsteleverantör i den medlemsstat där transaktionen beskattas för att vid den tidpunkten erhålla ifrågavarande varor eller tjänster. Om ingen jämförbar leverans av varor eller inget jämförbart tillhandahållande av tjänster kan fastställas, skall marknadsvärdet utgöras av följande: 1) med avseende på varor, ett belopp som inte understiger inköpspriset för varorna eller för liknande varor eller, om det inte finns något inköpspris, självkostnadspriset, fastställt vid tidpunkten för transaktionen, eller 2) med avseende på tjänster, ett belopp som inte understiger den beskattningsbara personens kostnad för att tillhandahålla tjänsten.

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

6 Mervärdesskatt vid under- och överpris-transaktioner

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

6.1 Bakgrund och problembeskrivning

Enligt EG:s regler utgörs beskattningsunderlaget vid omsättning av vara eller tjänst som sker mot ersättning av den faktiska ersättningen som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller skall erhålla (artikel 73 i mervärdesskattedirektivet respektive artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet). Den omständigheten att ersättningen är låg eller rent utav

symbolisk har i princip inte någon betydelse, ersättningen skall likväl utgöra utgångspunkt för beräkning av beskattningsunderlaget.

I promemorian föreslås att reglerna om uttag i 2 kap. 2 och 5 §§ ML ändras på så sätt att överlåtelse av vara respektive tillhandahållande av tjänst anses som beskattningsbart uttag endast när överlåtelsen eller tillhandahållandet sker utan ersättning. Som en följd av dessa ändringar kan omsättning av vara eller tjänst som sker mot underpris inte längre beskattas som uttag (se avsnitt 4.1.4).

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

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

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

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

6.1.2 Kommissionens förslag till rationalisering av artikel 27-avvikelser

Europeiska gemenskapernas kommission lämnade den 16 mars 2005 ett förslag till rådets direktiv om ändring av sjätte direktivet när det gäller vissa åtgärder för att förenkla uppbörden av mervärdesskatt och för att förhindra skattefusk eller skatteundandragande, KOM(2005) 89 slutlig. Förslaget innebar en viss rationalisering när det gäller det stora antal

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Kommissionen motiverade sitt förslag på följande sätt.

”- - -

... Enligt den föreslagna nya punkten tillåts därför omvärdering endast i syfte att bekämpa skatteundandragande och skattefusk, och endast om en rad ytterligare kriterier är uppfyllda. Regeln får tillämpas endast om parterna är förbundna med varandra och om det är detta band, snarare än uppenbara kommersiella skäl, som har lett till att transaktionen utförts till

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

- - - -

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

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

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

Det bör noteras att regeln även gäller gemenskapsinterna förvärv samt transaktioner inom en medlemsstat, eftersom förslaget ändrar artikel 11 A i sjätte direktivet, vilken är den bestämmelse som det i artikel 28e hänvisas till för fastställandet av beskattningsunderlaget för gemenskapsinterna transaktioner.

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

--”

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

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

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

oberoende köpare. Medlemsstaterna har viss valfrihet när det gäller utformningen av de nationella bestämmelser om beskattningsunderlag som införs med stöd av artikel 80.

Artikel 80 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse.

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

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

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

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

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

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

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

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

6.3 Förslag till ändring

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

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

För det andra vid annan omsättning än uttag om följande förutsättningar är uppfyllda. 1) Ersättningen är lägre än marknadsvärdet, 2) säljaren har inte full avdrags- eller återbetalningsrätt, 3) omsättningen är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 2 §, 4 § första–andra styckena, 8–10 §§, 11–11 a §§, 20 §, 23 § 3 eller 5, 24 § eller 30 g § ML 4) säljarens avdragsbelopp med stöd av 8 kap. 13 § första stycket andra meningen ML bestäms genom att den del av årsomsättningen som medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt enligt 10 kap. 9–13 §§ ML sätts i relation till den totala årsomsättningen, 5) säljaren och köparen är förbundna med varandra, och 6) säljaren inte kan visa att ersättningen är marknadsmässigt betingad.

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

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

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

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

I promemorian föreslås ändringar i mervärdesskattelagen som innebär att uttagsbeskattning inte skall ske vid underpristransaktioner (se avsnitt 4.1.4).

Om inte någon annan ändring görs i mervärdesskattelagen såvitt nu är i fråga än att de egentliga reglerna om uttag ändras i enlighet med vad som framgår av avsnitt 4.1.4 kan reglerna komma att kringgås för att undgå skatt. Överlåts en vara utan någon ersättning föreligger en omsättning i form av uttag av vara, under förutsättning att den skattskyldige (överlåtaren) hade rätt till avdrag för den ingående skatten när han förvärvade varan. I sådant fall beräknas mervärdesskatten i princip på inköpspriset för varan. Sker överlåtelsen av varan i stället mot ersättning är det fråga om en sådan omsättning som medför att skatten skall beräknas på den ersättning som tas ut. Detta gäller även om ersättningen är låg.

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

I preventivt syfte är det angeläget att förhindra ett bortfall av mervärdesskatteintäkter för staten som en följd av att priset manipuleras vid transaktioner mellan närstående parter. Med hänsyn härtill bör regler

om att beskattningsunderlaget i vissa fall skall motsvara marknadsvärdet införas i mervärdesskattelagen. Den valmöjlighet som finns i artikel 80.1 första stycket a i mervärdesskattedirektivet bör således utnyttjas. Med andra ord bör omvärdering av beskattningsunderlaget kunna ske om en ersättning som är lägre än marknadsvärdet tas ut i samband med en mervärdesskattepliktig transaktion och köparen inte har full avdrags- eller återbetalningsrätt. Som förutsättning för att beskattningsunderlaget skall motsvara marknadsvärdet bör i enlighet med vad direktivet föreskriver gälla att säljaren och köparen är förbundna med varandra. En ytterligare förutsättning bör vara att den skattskyldige inte kan visa att ersättningen är marknadsmässigt betingad. Beträffande den närmare innebörden av de två sistnämnda förutsättningarna, se avsnitt 6.3.3–4.

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

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

Uttagsbeskattning kan ske om det finns förutsättningar för det med stöd av bl.a. 2 kap. 2 och 5 §§ ML. Som framgått föreligger uttag enligt de nya regler som föreslås i promemorian bl.a. om en vara överlåts eller tjänst tillhandahålls utan ersättning. I sådana fall beräknas beskattningsunderlaget med utgångspunkt i varans inköps- eller självkostnadspris eller kostnaden för att utföra tjänsten (7 kap. 3 § 2 a och b ML). Användning av marknadsvärdet som beskattningsunderlag vid underprisöverlåtelser med stöd av de föreslagna reglerna i 7 kap. 3 a § ML innebär inte att uttagsbeskattning sker. Systematiskt sett utgör omvärdering av beskattningsunderlaget alltså inte någon form av uttagsbeskattning. Omvärdering av beskattningsunderlaget kan ske i fråga om omsättning av vara eller tjänst vid annan omsättning än uttag.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

I likhet med vad som föreslås när det gäller omvärdering för att motverka att den utgående skatten minskar genom underprissättning bör i de nu aktuella fallen krävas att säljaren och köparen är förbundna med varandra. En ytterligare förutsättning bör, i det omvärderingsfall ersättningen är lägre än marknadsvärdet (artikel 80.1 första stycket b i mervärdesskattedirektivet), vara att säljaren inte kan visa att ersättningen

är marknadsmässigt betingad. Beträffande den närmare innebörden av dessa två förutsättningar, se avsnitt 6.3.3–4.

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

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

6.3.3 Omvärdering förutsätter att säljaren och köparen är förbundna med varandra

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

För att de nya reglerna i mervärdesskattelagen skall fylla sitt syfte att motverka undandragande av mervärdesskatt bör i princip samtliga kategorier av band som anges i direktivet vara sådana band som kan medföra omvärdering. Banden bör dessutom ges en vid omfattning.

Familjeband och andra nära personliga band

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

När det gäller att bestämma familjeband eller andra nära personliga band bör regleringen i inkomstskattelagen tjäna som utgångspunkt. En viss utvidgning jämfört med inkomstskattelagens närståendebegrepp är dock motiverad för att motverka kringgående av de nya reglerna. Släktingar i rätt upp eller nedstigande led bör därför räknas som förbundna med varandra. Kusin och dennes make eller sambo bör också räknas som närstående.

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

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

Äganderättsliga, finansiella och organisatoriska band, m.m.

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

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

Enligt 8 kap. 4 § första stycket 5 ML föreligger avdragsrätt för ingående skatt som ett annat koncernföretag betalat, men inte kunnat dra av på grund av att det inte är skattskyldigt. Av paragrafen framgår att en svensk koncern avses – dvs. avdragsrätt enligt paragrafen föreligger enbart inom en svensk koncern; ett svenskt moderföretag och svenskt dotterföretag eller mellan svenska dotterföretag. Detta följer av paragrafens andra stycke, i vilket koncernbegreppet definieras. Enligt den definitionen skall endast moderföretag och helägda dotterbolag anses ingå i samma koncern. Moderföretaget kan vara ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller en svensk ömsesidig skadeförsäkringsanstalt. Som helägt dotterbolag räknas svenskt aktiebolag i vilket moderföretaget äger mer än nio tiondelar av aktierna. Då ett eller flera helägda dotterbolag i sin tur äger mer än nio tiondelar av aktierna i ett annat svenskt bolag, räknas även det bolaget som helägt dotterbolag.

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

Enligt årsredovisningslagen är ett företag moderföretag och en juridisk person är dotterföretag, om företaget (1) innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen, (2) äger andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna

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

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

Koncernbegreppet i årsredovisningslagen baseras på EG:s sjunde bolagsdirektiv³¹ som anger under vilka förutsättningar två eller flera företag skall anses ha ett sådant samband med varandra att de skall upprätta en konsoliderad redovisning.

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

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

³¹ Rådets sjunde direktiv 83/349/EEG av den 13 juni 1983 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om sammanställd redovisning.

och reglerna om omvärdering av beskattningsunderlaget bör kunna användas även när det gäller transaktioner som företas mellan svenska och utländska företag, där moderföretaget är utländskt.

Mot bakgrund av det anförda bör i mervärdesskattelagen föras in definitioner av begreppen moderföretag och dotterföretag som med vissa smärre anpassningar bygger på och i allt väsentligt liknar motsvarande definitioner i årsredovisningslagen. Definitionerna, som får betydelse med avseende på reglerna om omvärdering av beskattningsunderlaget i mervärdesskattelagen, bör dock inte begränsas till att gälla moderföretag som är svenska, utan såväl svenska som utländska företag skall kunna utgöra moderföretag. Denna skillnad jämfört med regleringen i årsredovisningslagen är nödvändig för att bestämmelserna om omvärdering av beskattningsunderlaget inte skall få en alltför begränsad räckvidd. Det sagda kan uppnås genom en reglering av innebörd att en näringsidkare skall vara moderföretag. I likhet med vad som gäller enligt årsredovisningslagen skall både svenska och utländska företag kunna utgöra dotterföretag.

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

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

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

Den typ av förbindelse som föreligger mellan ett företag och dess intresseföretag bör beaktas i detta sammanhang. Transaktioner mellan ett företag och dess intresseföretag bör således kunna omvärderas. En näringsidkare och ett intresseföretag till näringsidkaren bör följaktligen anses vara förbundna med varandra. En definition av intresseföretag som bygger på och i allt väsentligt liknar motsvarande definition som den som finns i årsredovisningslagen bör föras in i mervärdesskattelagen. Även ett utländskt företag skall dock kunna fungera som det företag som har inflytande i ett intresseföretagsförhållande.

I 1 kap. 6 § årsredovisningslagen finns bestämmelser dels om hur vissa bulvan- och mellanmanssituationer skall hanteras vid tillämpningen av reglerna om moder-, dotter- och intresseföretag, dels om behandlingen av egna aktier vid prövning av huruvida det föreligger en koncern eller ett

intresseföretagsförhållande (om bestämmelsernas närmare innebörd, se författningskommentaren). Bestämmelser med motsvarande innebörd bör gälla vid tillämpning av de föreslagna reglerna i mervärdesskattelagen om moder-, dotter- och intresseföretag.

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

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

Omvärderingsreglerna bör kunna omfatta också transaktioner som företas mellan ett företag och dess ägare, i de fall ägaren inte är ett företag. Detta kan dock inte gälla generellt, då skulle reglerna få ett alltför vitt tillämpningsområde. Exempelvis bör ett ringa eller mindre innehav av aktier i ett aktiebolag inte medföra att bolaget och aktieägaren skall anses vara förbundna med varandra. Det bör krävas att aktie- eller andelsinnehavet är av viss större omfattning, så att det medför ett bestämmande inflytande över näringsidkaren. En person kan ha bestämmande inflytande över näringsidkaren på annat sätt än genom andelsinnehav, t.ex. genom avtal med andra delägare eller på liknande sätt. Sådana faktorer bör det också tas hänsyn till vid bedömning av om den fysiska personen har ett bestämmande inflytande över näringsidkaren. En enligt ovan närståendes person ägarandel bör också beaktas i sammanhanget. Sammantaget bör som förbundna anses en näringsidkare och en fysisk person som genom eget eller en närstående persons innehav av andelar, genom avtal eller på liknande sätt har ett bestämmande inflytande över näringsidkaren. Den beskrivna typen av band torde vara mindre vanligt förekommande i större företag.

En ledamot av styrelsen eller motsvarande ledningsorgan bör anses vara förbunden med det företag i vars styrelse etc. som han ingår. Inom koncernförhållanden bör en styrelseledamot i ett företag som ingår i koncernen anses som förbunden med ett annat företag i koncernen. Motsvarande bör gälla inom intresseföretagsförhållanden. Med hänsyn till det sagda bör reglerna innebära att följande anses som förbundna med varandra: en näringsidkare och en fysisk person som är ledamot av dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan, en näringsidkare som är moderföretag och en ledamot av styrelsen eller motsvarande ledningsorgan hos dess dotterföretag, ett dotterföretag och en ledamot av styrelsen eller motsvarande ledningsorgan hos dess moderföretag som är näringsidkare, en näringsidkare och en ledamot av styrelsen eller motsvarande ledningsorgan hos dess intresseföretag samt ett intresseföretag och en ledamot av styrelsen eller motsvarande ledningsorgan hos näringsidkaren som har ett betydande inflytande över intresseföretaget.

Juridiska band m.m.

Omvärdering kan ske då det föreligger bl.a. organisatoriska band, äganderättsliga band, finansiella band och juridiska band. Enligt artikel

80.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet får bandet mellan arbetsgivare och arbetstagare eller mellan arbetsgivaren och arbetstagarens familj eller alla andra personer som står arbetstagaren nära betraktas som juridiskt band. Det har framkommit att det finns ett behov av att förhindra prismanipulationer i samband med transaktioner mellan arbetsgivare och arbetstagare. Med hänsyn härtill bör som förbundna anses en näringsidkare och dennes anställda, inbegripet anställda hos moder-, dotter- eller intresseföretag, samt en näringsidkare och sådana fysiska personer som är närstående till dennes anställda.

Sammanfattning

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

Regleringen i 7 kap. 3 d § tredje stycket ML av vilka som skall anses vara förbundna med varandra blir relativt omfattande och detaljerad. Det bedöms inte vara ett alternativ till vad som föreslås i promemorian att generellt och övergripande endast ange de kategorier av band som nämns i direktivet, dvs. familjeband eller andra nära personliga band, organisatoriska band, äganderättsliga band, band på grund av medlemskap, finansiella band eller juridiska band. En klar och tydlig lagtext, med objektiva rekvisit, underlättar tillämpningen av bestämmelserna, både för de skattskyldiga och Skatteverket. Det ankommer på de skattskyldiga att på eget initiativ iaktta och tillämpa de aktuella reglerna. En skattskyldig som omsätter en vara eller tjänst till underpris skall, om t.ex. de förutsättningar som anges i den föreslagna 7 kap. 3 a § ML föreligger, beräkna mervärdesskatten med utgångspunkt i marknadsvärdet för varan eller tjänsten. Närståendekretsen bör därför beskrivas på ett tydligt sätt. Rättssäkerheten och förutsebarheten talar också för att bestämmelsernas tillämpningsområde klargörs.

6.3.4 Omvärdering skall i vissa fall inte ske om ersättningen är marknadsmässigt betingad

Skälen för promemorians förslag: Syftet med de föreslagna bestämmelserna är att förhindra skatteundandragande genom prissättningen av varor eller tjänster. En prissättning som normalt sett tillämpas också i förhållande till utomstående köpare bör därför inte

föranleda att beskattningsunderlaget skall motsvara marknadsvärdet. Sedvanliga rabatter som lämnas av arbetsgivare till sina anställda kan heller inte hänföras till skatteundandragande. Med hänsyn till det anförda bör omvärdering av beskattningsunderlaget inte ske vid underpristransaktioner (föreslagna 7 kap. 3 a och b §§ ML) om ersättningen är marknadsmässigt betingad. Härigenom kommer förhållandena i varje enskilt fall att kunna beaktas. Enligt nuvarande regler i 2 kap. 2 och 5 §§ ML – som föreslås ändrade i promemorian, se avsnitt 4.1.4 – föreligger uttag vid överlåtelse av vara eller tillhandahållande av tjänst om ersättningen understiger inköpspriset eller självkostnadspriset för varan eller kostnaden för att utföra tjänsten och sådan nedsättning inte är marknadsmässigt betingad.

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

I den föreslagna 7 kap. 3 c § ML behandlas den situationen att en säljare som inte har full avdrags- eller återbetalningsrätt tar ut en ersättning som är högre än marknadsvärdet av en närstående köpare. Även denna paragraf syftar till att motverka att säljaren genom prissättningen får en större avdrags- eller återbetalningsrätt. Till skillnad från vad som föreslås beträffande 7 kap. 3 a och 3 b §§ synes det i detta fall inte finnas bärande skäl för att ge säljaren möjlighet att undvika omvärdering med hänvisning till att ersättningen är marknadsmässigt betingad.

6.3.5 Konsekvensanalys

Effekter för staten

Genom förslaget till ändring av 2 kap. 2 och 5 §§ ML begränsas utrymmet för att behandla vissa förfoganden som beskattningsbara uttag av vara respektive tjänst. Vid överlåtelse av vara eller tillhandahållande av tjänst kommer beskattningsbara uttag som en följd av de föreslagna reglerna att föreligga endast i de fall överlåtelsen eller tillhandahållandet sker utan ersättning. En överlåtelse av vara eller ett tillhandahållande av tjänst som sker mot en ersättning som understiger varans inköpsvärde

eller självkostnadspris eller kostnaden för att tillhandahålla tjänsten kommer inte längre att utgöra beskattningsbart uttag. Denna ändring, som i och för sig kan förväntas leda till minskade intäkter av mervärdesskatt för staten, uppvägs i vart fall delvis av de nya bestämmelser som föreslås i 7 kap. 3 a § ML. I den paragrafen införs bestämmelser som syftar till att motverka bortfall av utgående skatt genom att skattskyldiga genomför underpristransaktioner. Bestämmelserna innebär att beskattningsunderlaget under vissa förutsättningar skall beräknas med utgångspunkt i marknadsvärdet i stället för den ersättning som tas ut för en vara eller tjänst, beskattningsunderlaget omvärderas följaktligen. Jämfört med de hittillsvarande bestämmelserna om uttag är dock tillämpningsområdet för bestämmelsen om omvärdering mer begränsat eftersom den förutsätter dels att köparen har en begränsad avdragsrätt eller återbetalningsrätt, dels att det finns något av vissa angivna band mellan säljaren och köparen. Vid tillämpning av 7 kap. 3 a § ML skall dock omvärderingen vid underpristransaktioner ske till ett i de flesta fall högre värde, marknadsvärdet, än vad som varit fallet vid tillämpning av reglerna uttag, varvid beskattningsunderlaget utgjorts av varans inköpsvärde eller självkostnadspris eller kostnaden för att tillhandahålla tjänsten. De samlade statsfinansiella effekterna av de nämnda ändringarna är oklara, möjligen kan de ge upphov till vissa negativa effekter.

I 7 kap. 3 b och 3 c §§ ML införs bestämmelser som innebär att omvärdering av beskattningsunderlaget kan ske till marknadsvärdet i ytterligare två olika fall. Bestämmelserna har ingen motsvarighet i gällande regler i mervärdesskattelagen. De syftar till att motverka att förbundna parter genom under- eller överprissättning av transaktioner ökar rätten till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt hos en säljare som inte har full avdrags- eller återbetalningsrätt. Dessa paragrafer har, liksom 7 kap. 3 a § ML, preventiv karaktär och som sådana kan de få vissa positiva statsfinansiella effekter.

Effekter för små och medelstora företag

Förslaget till ändring av 2 kap. 2 och 5 §§ ML innebär att underprissatta omsättningar av varor och tjänster inte längre behandlas som beskattningsbara uttag av vara respektive tjänst. De i 7 kap. 3 a § ML föreslagna bestämmelserna om omvärdering av beskattningsunderlaget medför dock att underpristransaktioner kan beskattas till ett högre värde än den ersättning som ett säljande företag tagit ut av sin kund. Företagens prissättning kan i beskattningsunderlagshänseende följaktligen alltjämt komma att sättas i fråga. Jämfört med de hittillsvarande bestämmelserna om uttag är dock tillämpningsområdet för den nämnda bestämmelsen om omvärdering mer begränsat. I 7 kap. 3 b och 3 c §§ ML införs ytterligare bestämmelser om omvärdering av beskattningsunderlaget. De nämnda bestämmelserna gäller generellt och är således inte enbart riktade mot små och medelstora företag. Ändringsförslagen i dessa delar utgör i huvudsak tekniska ändringar som inte torde påverka företagens administration och kostnader för hantering av mervärdesskatten eller i övrigt medföra konsekvenser för företagen.

7 Gemenskapsinternt förvärv av nytt transportmedel – uttrycket stadigvarande användning

7.1 Bakgrund och problembeskrivning

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

7.2 Gällande rätt

7.2.1 Svensk rätt

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

7.2.2 EG:s regler

Bestämmelsen i 2 a kap. 2 § 1 ML motsvaras av artikel 20 i mervärdesskattedirektivet (artikel 28a.3 i sjätte direktivet). Enligt denna avses med gemenskapsinternt förvärv av varor (eng: "intra-Community acquisition of goods") förvärv av rätten att såsom ägare förfoga över materiell lös egendom som försänds eller transporteras till förvärvaren av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten

av varorna avgick. Artikel 40 i mervärdesskattedirektivet säger att platsen för ett gemenskapsinternt förvärv av varor skall anses vara den plats där varorna befinner sig vid den tidpunkt då försändelsen eller transporten till förvärvaren avslutas. Bestämmelsen i 2 a kap. 3 § första stycket 1 ML motsvaras av artikel 2.1 b ii i mervärdesskattedirektivet (artikel 28a.1 b i sjätte direktivet). I denna uttalas att förvärv inom gemenskapen av nya transportmedel som sker mot vederlag inom landet skall beläggas med mervärdesskatt. I denna bestämmelse sägs inte något om att transportmedlet skall användas stadigvarande i destinationslandet. Vad som är ett nytt transportmedel definieras i artikel 2.2 i mervärdesskattedirektivet (artikel 28a.2 i sjätte direktivet). Undantaget från beskattning i det land från vilket varan transporteras återfinns i artikel 138.2 a i mervärdesskattedirektivet (artikel 28c.A b i sjätte direktivet). Enligt denna skall leverans av nya transportmedel, som av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning försänds eller transporteras ut ur respektive medlemsstats territorium men inom gemenskapen till förvärvaren undantas från skatteplikt. Inte heller här sägs något om stadigvarande användning. Syftet med dessa bestämmelser är att undvika konkurrenssnedvridningar till följd av olika skattesatser i olika medlemsstater.

7.3 Förslag till ändring

Promemorians förslag: Det sista ledet i 2 a kap. 3 § första stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200) om att transportmedlet skall användas stadigvarande här i landet för att förvärvsbeskattning skall bli aktuell slopas.

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

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

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

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

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

7.4 Konsekvensanalys

Ändringen är endast avsedd att öka överensstämmelsen mellan 2 a kap. 3 § första stycket 1 ML och artikel 2.1 b ii i mervärdesskattedirektivet (artikel 28a.1 b i sjätte direktivet). Förslaget får inte några statsfinansiella konsekvenser.

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

8.1 Bakgrund och problembeskrivning

Grundregeln vid upplåtelse av hyresrätter är att sådan upplåtelse inte är mervärdesskattepliktig. Detta gäller dock inte när en fastighetsägare hyr ut en fastighet till stat, kommun eller kommunalförbund. Sådan uthyrning är alltid skattepliktig. (Fastighetsägaren är dock mervärdesskattskyldig för uthyrningen endast om Skatteverket efter ansökan beslutat om detta, s.k. frivillig skattskyldighet.) Skatteverket har behandlat frågan om den stoppregel som gäller vid kommuns och

kommunalförbunds vidareuthyrning för användning i verksamhet som inte medför skattskyldighet skall tolkas så att den utesluter skatteplikt när en kommun hyr en fastighet för att sedan i andra eller tredje hand hyra ut den till staten eller till en annan kommun eller ett kommunalförbund som använder den i egen verksamhet som inte medför skattskyldighet (se Skatteverkets ställningstagande nr 12/06, dnr 131 104811-06/111). Verket anser att en sådan uthyrning bör behandlas på samma sätt som när uthyrning sker till någon annan än staten, en kommun eller ett kommunalförbund som i sin tur hyr ut en fastighet i andra eller tredje hand till staten, en kommun eller kommunalförbund som använder fastigheten i icke skattepliktig verksamhet. I dessa fall är nämligen uthyrningen skattepliktig.

8.2 Gällande rätt

8.2.1 Svensk rätt

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

Bestämmelsen om att uthyrning till stat, kommun eller kommunalförbund alltid är skattepliktig infördes den 1 januari 1991. Syftet var att utjämna skillnaderna mellan kommunal verksamhet som bedrivs i egna fastigheter och sådan verksamhet som bedrivs i förhyrda lokaler (se prop. 1989/90:111 s. 184). Både stat och kommun kompenseras i särskild ordning för den ingående skatt som härmed belastar förhyrningen (se lagen om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting, 2005:807, och förordningen om myndigheters rätt för kompensation för ingående mervärdesskatt, 2002:831).

I delbetänkandet Vissa mervärdesskattefrågor II (SOU 1993:75) av Utredningen om vissa mervärdesskattefrågor uppmärksammades att kommuner i andra hand hyrde ut fastigheter, för vilka frivillig skattskyldighet medgivits hyresvärden, för användning i verksamheter som inte medförde skattskyldighet (se s. 32–33). Eftersom mervärdesskatten inte utgjorde någon kostnad för kommunen kunde hyran i sista ledet sättas lägre än om den sista hyresgästen hyrt lokalen direkt av fastighetsägaren. Reglerna var inte avsedda att tillämpas på det

sättet. För att komma tillrätta med detta infördes den 1 januari 1995 stoppregeln i 3 kap. 3 § andra stycket tredje meningen ML enligt vilken uthyrning till en kommun inte är skattepliktig om kommunen vidareuthyr fastigheten i fråga för användning i verksamhet som inte medför skattskyldighet (prop. 1995/95:57). Denna stoppregel förhindrar att en kommun används som mellanled för att uppnå skattebefrielse vid uthyrning för användning i icke skattebefriad verksamhet. En kommun kan exempelvis inte hyra en idrottsanläggning och sedan vidareuthyra den utan skattebelastning.

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

8.2.2 EG:s regler

Artikel 135.1 1 i mervärdesskattedirektivet (artikel 13.B b i sjätte direktivet) säger att medlemsstaterna skall undanta uthyrning av fast egendom från skatteplikt. I bestämmelsen räknas vissa undantag från detta undantag upp och det föreskrivs även att medlemsstaterna kan besluta om ytterligare begränsningar av detta undantag. Bestämmelsen i 3 kap. 3 § ML är ett sådant ytterligare undantag. Enligt artikel 137.1 d i mervärdesskattedirektivet (artikel 13.C i sjätte direktivet) får medlemsstaterna medge skattskyldiga rätt till valfrihet för beskattning vid uthyrning av fast egendom samt besluta om begränsningar av denna valfrihet. Av EG-domstolens domar i målen C-381/97 (Belgocodex) och C-12/98 (Far) framgår att medlemsstaterna har stort utrymme att närmare bestämma metoderna för utnyttjandet av valfriheten inom ramen för bestämmelserna i artiklarna 135 och 137. Genom bestämmelserna om frivillig skattskyldighet i ML har Sverige utnyttjat den möjlighet som artikel 137 i mervärdesskattedirektivet medger.

8.3 Förslag till ändring

Promemorians förslag: Bestämmelsen i 3 kap. 3 § andra stycket tredje meningen mervärdesskattelagen (1994:200) om kommuns vidareuthyrning kompletteras så att det av lagtexten framgår att skatteplikt inte föreligger för kommuns eller kommunalförbunds vidareuthyrning för användning i en av annan än staten, en kommun eller ett kommunalförbund bedriven verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning.

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

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

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

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

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

tillämplig skall vidareuthyrning ske för användning i en av annan än staten, en kommun eller ett kommunalförbund bedriven verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning.

8.4 Konsekvensanalys

Den föreslagna ändringen innebär att en fastighetsägare ges rätt till frivillig skattskyldighet när den fastighet denne hyr ut vidareuthyrs *både* i det fallet när mellanledet utgörs av en näringsidkare och när mellanledet utgörs av en kommun, dvs. skillnaden mellan kommuns vidareuthyrning till kommun och någon annan hyresgästs vidareuthyrning till en kommun undanröjs. Den utvidgade möjligheten till frivillig skattskyldighet kan medföra viss minskning av statens intäkter.

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

9.1 Bakgrund och problembeskrivning

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

9.2 Gällande rätt

9.2.1 Svensk rätt

Regler för bestämmande av skatteplikt för omsättning av varor och tjänster finns i kapitel 3 i ML. I 3 kap. 1 § första stycket ML finns en generell regel om att all omsättning av varor och tjänster är skattepliktig om inte annat sägs i 3 kap. ML. Enligt 3 kap. 23 § 1 ML undantas från skatteplikt omsättning av sedlar och mynt som är gällande betalningsmedel, dock inte samlarföremål. Det återfinns inte någon självständig definition av begreppet samlarföremål i 3 kap. ML.

Det finns däremot en definition av samlarföremål när det gäller reglerna om vinstmarginalbeskattning i 9 a kap. ML. Vinstmarginalbeskattning innebär i korthet att beskattning sker av uppkommen vinstmarginal, till skillnad från i normalfallet då beskattning sker med

utgångspunkten från försäljningspriset för en vara eller tjänst. Även om villkoren för att tillämpa vinstmarginalbeskattningen är uppfyllda är det frivilligt för den skattskyldige att tillämpa reglerna. Om den skattskyldige väljer att inte tillämpa vinstmarginalbeskattningen eller om kraven för att tillämpa vinstmarginalbeskattningen inte är uppfyllda gäller de normala beskattningsreglerna.

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

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

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

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

9.2.2 EG:s regler

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

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

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

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

9.2.3 Skatteverkets ställningstagande

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

Skatteverket menar att definitionen av samlarföremål i 3 kap. 23 § 1 ML har en vidare innebörd än samma definition i 9 a kap. 6 § 2 ML. Enligt Skatteverkets uppfattning får sedlar och mynt anses som samlarföremål enligt denna vidare definition i det fall sedlarna och mynten normalt inte används som lagligt betalningsmedel utan omsätts för samlarändamål. Ett sådant samlarändamål får anses föreligga i de fall då sedlar och mynt omsätts till ett belopp som överstiger deras nominella värde. Skatteverkets bedömning innebär att begreppet samlarföremål enligt 3 kap. 23 § 1 ML omfattar dels sådana samlarföremål som omfattas av definitionen i 9 a kap. 6 § 2 ML, dels sedlar och mynt som inte omfattas av definitionen i 9 a kap. 6 § 2 ML men som omsätts för samlarändamål, t.ex. särskilda jubileumssedlar eller jubileumsmünt. I sitt ställningstagande uppmärksammar Skatteverket att definitionen av samlarföremål i 3 kap. 23 § 1 ML skiljer sig från definitionen av

samlarföremål i den bakomliggande bestämmelsen i artikel 13.B d 4 i sjätte direktivet (artikel 135.1 e i mervärdesskattedirektivet).

9.3 Förslag till ändring

Promemorians förslag: Regeln i 3 kap. 23 § 1 mervärdesskattelagen (1994:200) ändras så att det framgår att med samlarföremål avses guld-, silver- eller andra metallmynt eller sedlar som normalt inte används som lagligt betalningsmedel samt mynt av numismatiskt intresse.

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

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

9.4 Konsekvensanalys

Begreppet samlarföremål i 3 kap. 23 § ML föreslås ändras för att uppnå en ökad harmonisering med motsvarande begrepp i artikel 135.1 e i mervärdesskattedirektivet. Förslaget torde inte medföra några statsfinansiella konsekvenser.

10 Införande av en konkurrensregel avseende verksamhet i offentligrättsliga organ

10.1 Bakgrund och problembeskrivning

Enligt 4 kap. 6 § mervärdesskattelagen (1994:200, ML) utgör statens, ett statligt affärsverks eller en kommuns omsättning av varor eller tjänster mot ersättning yrkesmässig verksamhet oavsett om denna bedrivs med vinstsyfte eller inte. Bestämmelsen innebär att t.ex. en kommuns utåtriktade omsättning av varor eller tjänster, oavsett om kommunen har ett vinstsyfte med sin verksamhet eller ej, kan beskattas på samma sätt som andra näringsidkares omsättning i mervärdesskattehänseende. I

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

10.2 Gällande rätt

10.2.1 Svensk rätt

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

10.2.2 EG:s regler

Enligt artikel 13.1 i mervärdesskattedirektivet (artikel 4.5 i sjätte direktivet) skall stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ inte anses som beskattningsbara personer när det gäller verksamheter som de bedriver eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter, även om de i samband härmed uppbär avgifter, arvoden, bidrag eller betalningar. Artikel 13.1 andra stycket innehåller en begränsning i förhållande till undantagsregeln, den

s.k. konkurrensregeln. Om det skulle leda till betydande snedvridning av konkurrensen ifall stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ behandlades som icke beskattningsbara personer när det gäller verksamheter som de bedriver eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter skall de anses som beskattningsbara personer ändå. Begränsningen enligt bestämmelsen innebär att medlemsstaterna, för att säkerställa skattemässig neutralitet, är skyldiga att se till att de offentligrättsliga organen behandlas som beskattningsbara personer i fråga om aktiviteter som de utför i egenskap av myndigheter, när dessa aktiviteter kan komma att bedrivas i konkurrens med privaträttsliga subjekt. Detta gäller aktiviteter som utförs av enskilda med stöd av privaträttslig reglering eller administrativt tillstånd och där offentligrättsliga organs behandling som icke beskattningsbara personer kan leda till konkurrenssnedvridning av viss betydelse. Det bör dock framhållas att medlemsstaterna inte är skyldiga att ordagrant införliva konkurrensregelns kriterium i nationell rätt eller att fastställa precisa kvantitativa gränser för behandlingen som icke beskattningsbara personer (se de förenade målen 231/87 och 129/88 *Comune di Carpaneto Piacentino m.fl.*, REG 1989, s. 3233).

10.2.3 Mervärdesskatteutredningens förslag

Mervärdesskatteutredningen (SOU 2002:74) ansåg, mot bakgrund av den tilltagande konkurrensutsättningen av offentlig verksamhet i Sverige, att konkurrensregeln i 4 kap. 7 § ML avseende avfallshantering m.m. var alltför snäv och att den borde ersättas med en bestämmelse som innebar att staten, statliga affärsverk och kommuner inte skulle vara beskattningsbara personer under förutsättning att deras aktiviteter eller transaktioner som ingår som led i myndighetsutövning eller avser bevis, protokoll eller motsvarande avseende myndighetsutövning inte utfördes av annan än staten, statliga affärsverk eller kommuner. Detta torde, enligt utredningen, motverka konkurrenssnedvridning som är till nackdel för såväl enskilda som myndigheter. Vid remissbehandlingen av utredningens förslag var *Länsrätten i Stockholm* och dåvarande *Riksskatteverket* tveksamma till användningen av rekvisitet ”som normalt inte utförs av annan” i den av utredningen föreslagna lagtexten. De båda remissinstansernas invändningar bemöts i avsnitt 10.3 nedan.

10.3 Förslag till ändring

Promemorians förslag: Bestämmelsen i 4 kap. 7 § mervärdesskatte-lagen (1994:200) om undantag för viss verksamhet i staten, statligt affärsverk eller kommun villkoras genom en begränsningsregel som innebär att omsättning av varor och tjänster som görs av staten, ett statligt affärsverk eller en kommun inte skall utgöra yrkesmässig verksamhet under förutsättning att varan eller tjänsten normalt endast levereras eller tillhandahålls av staten, statliga affärsverk eller kommuner.

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

utstakning kan anses ingå som ett led myndighetsutövning, medför en kommuns tillhandahållande av sådan tjänst inte skattskyldighet eftersom tjänsten i så fall omfattas av undantaget i 4 kap. 7 § första stycket ML. Om utstakningstjänsten i stället tillhandahålls av ett privaträttsligt subjekt, kan tjänsten inte anses som en omsättning som ingår som ett led i myndighetsutövning. Det privaträttsliga subjektets tillhandahållande blir därmed belagd med mervärdesskatt. Detta kan medföra, vid omsättning till i huvudsak privatpersoner, att det uppstår en konkurrenssnedvridning till nackdel för det privaträttsliga subjektet.

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

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

Mot bakgrund av den probleminventering som redovisats ovan och med beaktande av den tilltagande konkurrensutsättningen som sker av offentlig verksamhet, görs i promemorian bedömningen att den begränsade konkurrensregel som finns i 4 kap. 7 § andra stycket ML inte är tillräcklig. De konkurrenshänsyn som för närvarande tas framstår som

alltför snävt tilltagna. I promemorian föreslås därför att konkurrensregeln utvidgas. Förslaget innebär att tillämpningsområdet för undantagsregeln inskränks i motsvarande mån. Som tidigare nämnts är medlemsstaterna skyldiga att säkerställa att offentligrättsliga organ behandlas som beskattningsbara personer om deras behandling som icke beskattningsbara personer leder till viss konkurrenssnedvridning. Däremot finns ingen skyldighet att ordagrant införliva konkurrensvillkoret i den nationella rätten. Det innebär att det i princip finns två alternativa sätt att införliva konkurrensvillkoret, antingen genom en formulering som i allt väsentligt ansluter till direktivets lydelse eller en annan formulering än direktivets men med samma innebörd. I promemorian föreslås det sistnämnda alternativet. Den föreslagna konkurrensregeln innebär att omsättning inte utgör yrkesmässig verksamhet i sådana fall då omsättningen normalt sett endast görs av staten, statligt affärsverk eller kommuner. Om även annan än dessa organ har en motsvarande omsättning antas att en konkurrenssnedvridning föreligger, vilket medför att statens, kommunens eller det statliga affärsverkets omsättning skall utgöra yrkesmässig verksamhet och kan därigenom bli föremål för mervärdesskatt.

Länsrätten i Stockholms län och dåvarande *Riksskatteverket* har i sina remissvar på Mervärdesskatteutredningens förslag i SOU 2002:74 ansett att den av utredningen föreslagna konkurrensregeln är otydlig och då särskilt rekvisitetet ”som normalt inte utförs av annan”. Länsrätten i Stockholm föreslår att direktivets lydelse istället används eftersom den är mer lättillämpad. I promemorian görs följande bedömning.

Utgångspunkten är att i möjligaste mån använda direktivets lydelse eller en liknande formulering. Enligt direktivet skall undantagsregeln begränsas, och konkurrensregeln således träda in, om behandlingen av det offentligrättsliga organet som en icke beskattningsbar person skulle leda till ”en betydande snedvridning av konkurrensen” (den franska texten av artikel 13.1 andra stycket lyder ”à des distortions de concurrence d’une certaine importance”, dvs., fritt översatt, ”konkurrenssnedvridning av viss betydelse”, jfr även den danska versionen som lyder ”konkurrenceforvridning af en vis betydning”). Det får emellertid anses tveksamt om tillämpningen av regeln skulle underlättas genom direktivets formulering. Även om EG-domstolen avgjort flera mål avseende offentligrättsliga organ har den aldrig prövat konkurrensregeln fullt ut, dvs. frågan huruvida det skulle kunna leda till konkurrenssnedvridning av viss betydelse att behandla ett offentligrättsligt organ som en icke beskattningsbar person avseende en viss verksamhet. Det finns således ingen vägledning från domstolen om vad som avses med konkurrenssnedvridning av viss betydelse. Vidare torde en värdering av en konkurrenssnedvridnings betydelse bli svår att genomföra i praktiken. En sådan värdering väcker frågor om vilka jämförelser som skall göras, t.ex. vilka marknader och subjekt skall jämföras och hur man mäter konkurrenssnedvridningar. Mot detta kan anföras att det ligger i sakens natur att konkurrensregler är oklara och svårtillämpade och att det av den anledningen vore bättre med direktivets lydelse och med den som utgångspunkt i framtiden skapa en enhetlighet inom EU vad gäller konkurrensregelns tillämpning. Den av Mervärdesskatteutredningen föreslagna lydelsen har emellertid den

avgörande fördelen att den kan sägas ha en inbyggd och någorlunda enkel måttstock för tillämparna att använda vid avgörandet om en konkurrenssnedvridning föreligger eller inte. Om den ifrågavarande omsättningen normalt också görs av privaträttsliga subjekt, kan en konkurrenssnedvridning antas föreligga. Mot denna bakgrund föreslås att en konkurrensregel utformas i enlighet med Mervärdesskatteutredningens förslag och att den tas in i ett nytt andra stycke i 4 kap. 7 § ML.

11 Export av vissa personbilar och motorcyklar

11.1 Bakgrund och problembeskrivning

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

11.2 Gällande rätt

11.2.1 Svensk rätt

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

Enligt den tidigare exportvagnskungörelsen (1964:39) kunde den som inte hade sitt egentliga hemvist i Sverige men som här förvärvade en personbil eller en motorcykel, som han ämnade föra ut ur landet, tillfälligt få bruka fordonet i Sverige utan att det var registrerat enligt bilregisterkungörelsen (1972:599). Förutsättningen för detta var att

fordonet var infört i en s.k. exportvagnsförteckning och var försett med särskilda exportvagnsskyltar. Förfarandet var avsett att underlätta för personer som inte hade sitt egentliga hemvist i Sverige att köpa ett fordon tull- och skattefritt i Sverige och föra det med sig hem (se prop. 2000/01:95 s. 67 f.).

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

Regleringen motsvarande den i 5 kap. 9 § första stycket 7 ML infördes redan 1974 i lagen (1968:430) om mervärdeskatt, GML (prop. 1974:180, SFS 1974:986). Dessförinnan fanns specialregleringen om skattefriheten i exportvagnskungörelsen. Ett krav för att fordonet skulle kunna införas i exportvagnsförteckning var att det levererades i frihamn. Enligt punkt 4 av anvisningarna till 2 § GML räknades en leverans av vara i frihamn som export. Kravet på att fordonet skulle levereras i frihamn uppfattades av bilindustrin och bilgrossistföreningen som mycket betungande och kostnadskrävande. Departementschefen ansåg att kravet främst var betingat av kontrollskäl men att det trots detta inte hade något större värde ur kontrollsynpunkt. I propositionen 1974:180 påtalades att den kontroll av bilarnas identitet som kunde behöva göras lika väl kunde göras i anslutning till att frågan om införande i exportvagnsförteckningen prövades. I samma proposition föreslogs att prövningen av ansökan om att fordonet skulle föras in i exportvagnsförteckningen skulle överflyttas från länsstyrelsen till tullmyndigheterna. Dessa myndigheter fick också i uppdrag att vidta lämpliga kontrollåtgärder. I samband med att exportvagnsförteckningen ersattes av tillfällig registrering 2001 flyttades ansvaret för registreringen från Tullverket till Vägverket.

I ML finns, förutom regeln i 5 kap. 9 § första stycket 7, andra bestämmelser som ger till resultat att försäljning av bilar som förs ut ur landet till ett annat EG-land skattebefrias. Enligt bestämmelsen i 3 kap. 30 a § första stycket ML, som även omfattar transportmedel, skall en omsättning av en vara undantas från beskattning om varan transporteras av säljaren eller köparen från Sverige till ett annat EG-land och köparen är registrerad i ett annat EG-land som skattskyldig för mervärdeskatt. Av regelns andra stycke framgår att om det är fråga om ett nytt

transportmedel gäller detta även när köparen inte är registrerad för mervärdesskatt. Denna bestämmelse kräver inte att det nya transportmedlet skall vara tillfälligt registrerat för att bli tillämplig. Undantaget i 3 kap. 30 a § ML är motiverat av att beskattningen av nya transportmedel vid handeln mellan EG-länder enligt EG-rätten skall ske i destinationslandet, jfr 2 a kap. 3 § ML. Med nytt transportmedel förstås enligt 1 kap. 13 a § ML bl.a. motordrivna marktransportmedel som är avsedda för transporter till lands av personer eller varor och som har en motor med en cylindervolym om mer än 48 kubikcentimeter eller en effekt om mer än 7,2 kilowatt, om de omsätts inom sex månader efter det att de första gången tagits i bruk eller före omsättningen har körts högst 6 000 kilometer.

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

11.2.2 EG:s regler

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

Export av varor är enligt EG-rätten att betrakta som undantagna situationer. Enligt artikel 146 och 147 i mervärdesskattedirektivet (artikel 15 i sjätte direktivet) undantas leveranser av varor som av säljaren eller för hans räkning försänds eller transporteras ut ur gemenskapen samt leveranser av varor som av en kund som inte är etablerad inom medlemsstaternas territorium eller för hans räkning försänds eller transporteras ut ur gemenskapen, med vissa nu ej aktuella undantag. Om

det i det senare fallet är fråga om varor som medförs i den resandes personliga bagage (s.k. turistförsäljning) skall undantaget endast gälla om den resande inte är etablerad inom gemenskapen och varorna transporteras ut ur gemenskapen före utgången av den tredje månaden efter leveransen. Enligt artikel 131 i mervärdesskattedirektivet (artikel 15 i sjätte direktivet) skall medlemsstaterna fastställa villkor som säkerställer en enkel tillämpning av dessa undantag samt förhindrar skatteundandragande, skatteflykt och missbruk.

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

11.3 Förslag till ändring

Promemorians förslag: Mervärdesskattefrihet vid utförsel av personbilar och motorcyklar som är tillfälligt registrerade enligt 23 § första stycket 1 lagen (2001:558) om vägtrafikregister skall gälla under förutsättning att fordonet levereras till en fysisk person som är bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat land än ett EG-land och säljaren kan visa att fordonet varaktigt förts till en plats utanför EG. Om förutsättningarna inte är uppfyllda skall skatt betalas. Tidpunkten för när skyldighet att betala skatt inträder förskjuts till den sjätte månaden efter den månad då fordonet levererades. Övriga fall av export av fordon skall bedömas enligt samma grunder som gäller för andra varor som förs ut. Vid gemenskapshandeln skall de allmänna reglerna för handel med transportmedel tillämpas.

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

Regeln i 5 kap. 9 § första stycket 7 ML kan, som ovan nämnts, omfatta även personbilar och motorcyklar som skall föras ut till annat EG-land. För gemenskapshandeln inom EU har införts definitioner och en särskild beskattningsordning som styr i vilket land nya personbilar och motorcyklar skall beskattas, jfr 1 kap. 13 a §, 2 a kap. 3 § och 3 kap. 30 a § andra stycket ML. Bestämmelserna enligt denna särskilda beskattningsordning inom EU kan komma i konflikt med bestämmelserna om beskattningsland i 5 kap. 9 § första stycket 7 ML och leda till dubbelreglering. Dubbelregleringen kan ge upphov till särskilda problem vid gemenskapshandeln. Skatteverket har gett följande exempel. En person som har sitt egentliga hemvist i ett annat EG-land än Sverige kan här förvärva en bil och få den tillfälligt registrerad. Vid tillämpning av bestämmelsen i 5 kap. 9 § första stycket 7 ML skall mervärdesskatt inte tas ut vid försäljningen. Bilen kan därefter, om den är ny, köras i Sverige under ett år för att därefter föras ut till det andra EG-landet. När bilen anländer till det andra EG-landet är den per definition inte längre ett nytt transportmedel vilket kan komma att medföra svårigheter att på

ett korrekt sätt beskatta bilen i det andra EG-landet. Är bilen begagnad torde det finnas en uppenbar risk för att beskattning helt uteblir.

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

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

Av redogörelsen ovan framgår att de fall som 5 kap. 9 § första stycket 7 ML är avsedda att reglera delvis täcks av andra bestämmelser i ML. I Finansdepartementets promemoria Fi2002/2346 Vissa mervärdesskattefrågor föreslogs därför att bestämmelsen skulle slopas. Detta förslag fick emellertid stark kritik från svensk bilindustri och något regeringsförslag i frågan lämnades inte i den efterföljande propositionen (prop. 2002/03:05).

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

Det är angeläget att de åtgärder som vidtas för att förhindra kringgåendetransaktioner inte får till följd att även seriöst bedriven handel allvarligt försvåras. Det som nu föreslås är därför att bestämmelsen i 5 kap. 9 § första stycket 7 ML ändras på så sätt att den skattefrihet som kan uppkomma när tillfälligt registrerade personbilar och motorcyklar förs ut ur Sverige skall villkoras av att fordonet levereras till en fysisk person som är bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat land än ett EG-land (dvs. endast tillfälliga registreringar enligt 23 § första stycket punkten 1 i lagen om vägtrafikregister blir aktuella) och att säljaren kan visa att fordonet varaktigt förts till en plats utanför EG. För att undvika att köparen skall behöva betala mervärdesskatten i samband med leveransen av fordonet när avsikten är att fordonet inom en viss tid skall föras ut till en plats utanför EG införs en ny bestämmelse, 1 kap. 3 a § ML, enligt vilken tidpunkten för när skyldighet att betala skatt inträder (skattskyldighetens inträde) förskjuts till den sjätte månaden efter den månad då fordonet levererades. Eftersom en leverans som uppfyller villkoren för att anses som en omsättning utomlands inte blir föremål för mervärdesskatt kommer beskattning enligt den föreslagna bestämmelsen i 1 kap. 3 a § ML endast ske om säljaren vid den tidpunkt som anges i den föreslagna bestämmelsen inte kan visa att fordonet varaktigt förts till en plats utanför EG. I sådant fall har villkoren för att leveransen skall anses som en omsättning utomlands inte uppfyllts. Regeln får således funktionen av en kontrollregel för att säkerställa att mervärdesskatt kan utkrävas om det visar sig att omsättning utomlands enligt 5 kap. 9 § första stycket 7 ML inte har ägt rum snarare än att den ändrar tidpunkten för beskattningen.

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

11.4 Konsekvensanalys

Den föreslagna förändringen av regelverket vid export av tillfälligt registrerade bilar och motorcyklar innebär att möjligheterna till skatteundandragande minskar vilket kan leda till ökade skatteintäkter. Lagändringen påverkar inte villkoren för skattebefrielse i samband med den lagenliga omsättning av fordon som sker i dag till turister bosatta i land utanför EG.

12 Export av varor vid hämtköp

12.1 Bakgrund och problembeskrivning

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

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

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

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

12.2 Gällande rätt

12.2.1 Svensk rätt

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

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

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

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

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

12.2.2 EG:s regler

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

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

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

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

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

12.2.3 Skatteverkets ställningstagande

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

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

12.3 Förslag till ändring

Promemorians förslag: 5 kap. 9 § första stycket 3 mervärdesskattelagen (1994:200) ändras så att det inte krävs att en utländsk företagare som förvärvar en vara skall ha hämtat varan här i landet för att den skall anses omsatt utomlands.

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

Med anledning av det som ovan anförts kan 5 kap. 9 § första stycket 3 ML inte anses stå i full överensstämmelse med den gemenskrättsliga regleringen varför det föreslås att orden "här i landet" tas bort. Kravet i lagtexten på att varorna skall hämtas här i landet hänför sig till tiden före Sveriges medlemskap i EU. Före medlemskapet i EU var det i mervärdesskattehänseende ingen skillnad mellan en omsättning till ett EG-land eller till ett land utanför EG (tredje land). I bägge fallen var det fråga om export. Kravet på att varorna skall hämtas "här i landet" ändrades inte i och med Sveriges medlemskap i EU trots att något sådant krav inte fanns i artikel 15.2 i sjätte direktivet (artikel 146.1 b i mervärdesskattedirektivet).

Den föreslagna lagändringen förtydligar att en vara kan anses omsatt utomlands (exportomsättning) enligt 5 kap. 9 § första stycket 3 ML även

om själva överlämnandet till den utländske företagaren sker i ett annat EG-land om den utländske företagaren därefter för ut varan till en plats utanför EG. För att en sådan omsättning skall anses som en exportomsättning krävs det dock att säljaren vet att varan skall levereras till en utländsk företagare i ett land utanför EG. Det får i varje enskilt fall ske en samlad bedömning om förutsättningarna för exportomsättning är uppfyllda i en sådan kedjetransaktion. Säljaren måste kunna styrka att förutsättningarna i 5 kap. 9 § 3 ML är uppfyllda.

12.4 Konsekvensanalys

Ändringen är endast avsedd att göra 5 kap. 9 § första stycket 3 ML mer förenlig med den bakomliggande bestämmelsen i artikel 146.1 b i mervärdesskattedirektivet (artikel 15.2 i sjätte direktivet). Förslaget medför inte några statsfinansiella konsekvenser.

13 Slopad avdragsbegränsning i viss verksamhet på kulturområdet

13.1 Bakgrund och problembeskrivning

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

13.2 Gällande rätt

13.2.1 Svensk rätt

Av avdragsbegränsningsregeln i 8 kap. 13 a § första stycket ML framgår att i de fall den ingående skatten avser förvärv eller import som görs i verksamhet som består i att anordna konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförliga föreställningar får avdrag inte göras till den del intäkterna i verksamheten utgörs av rena bidrag eller stöd från det allmänna.

Avdragsbegränsningen liknar den begränsning av avdragsrätten som gäller vid blandad verksamhet, dvs. verksamhet som omfattar både skattepliktig och skattefri omsättning. Begränsningen innebär att om bidrag mottas från det allmänna gäller en begränsning i avdragsrätten för ingående skatt. Det innebär att mottagna bidrag skall medräknas vid beräkningen av avdragsrättens omfattning. Avdragsrätten bestäms således utifrån hur stor andel den skattepliktiga omsättningen utgör av den totala omsättningen inklusive bidrag. Som ett exempel kan nämnas en teater som har intäkter om sammanlagt 1 miljon kr varav 600 000 kr utgör bidrag från staten och 400 000 kr biljettintäkter. Eftersom biljettintäkterna således utgör 40 procent av de sammanlagda intäkterna får teatern endast dra av 40 procent av den ingående skatten i deklarationen. Regeln innebär att rätten till avdrag för kostnader i aktuella verksamheter begränsas för såväl helt som delvis skattskyldiga personer om de erhåller bidrag från det allmänna. Med det allmänna avses staten, landsting och kommun.

13.2.2 EG:s regler

Enligt artikel 168 i mervärdesskattedirektivet (artikel 17.2 i sjätte direktivet) medges avdrag för mervärdesskatt i den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner. När varor och tjänster används av en beskattningsbar person såväl för transaktioner för vilka skatten är avdragsgill, som för transaktioner för vilka skatten inte är avdragsgill, skall enligt artikel 173 i mervärdesskattedirektivet (artikel 17.5 i sjätte direktivet) bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna. Denna avdragsgilla andel skall enligt huvudregeln i artikel 174 i mervärdesskattedirektivet (artikel 19.1 i sjätte direktivet) bestämmas med ledning av ett allmänt bråk där täljaren är det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner för vilka mervärdesskatt är avdragsgill och där nämnaren är det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner som ingår i täljaren och till transaktioner för vilka mervärdesskatt inte är avdragsgill. Medlemsstaterna får i nämnaren också inräkna beloppet av andra subventioner än sådana som är direkt kopplade till priset på leveransen.

EG-domstolen har i en dom den 6 oktober 2005 i mål C-204/03, Europeiska kommissionen mot Konungariket Spanien, uttalat att artikel 19.1 i sjätte direktivet hör samman fullt ut med artikel 17.5 som endast

gäller delvis skattskyliga personer och att avdragsrätten därmed får begränsas med stöd av artikel 19.1 enbart för delvis skattskyldiga personer. Den spanska regeringens argument att dess tolkning av artikel 19.1 i sjätte direktivet innebär att konkurrensbalansen kan säkerställas på ett bättre sätt och därmed att principen om mervärdesskattens neutralitet kan uppfyllas, godtogs inte av domstolen.

13.3 Förslag till ändring

Promemorians förslag: Avdragsbegränsningsregeln i 8 kap. 13 a § mervärdesskattelagen (1994:200) för viss verksamhet på kulturområdet slopas.

Skälen för promemorians förslag: Av 8 kap. 13 a § ML framgår att i verksamhet som består i att anordna konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförbara föreställningar får avdrag inte göras till den del intäkterna i verksamheten utgör bidrag eller stöd från det allmänna. Avdragsbegränsningen är generell och avser såväl helt som delvis skattskyldiga personer. EG-domstolen har uttalat att det saknas stöd i EG-rätten för en sådan avdragsbegränsning för helt skattskyldiga personer (C-204/03). Regeringsrätten har också uttalat att 8 kap. 13 a § ML inte kan tolkas till nackdel för en skattskyldig vars verksamhet i sin helhet medför skattskyldighet för mervärdesskatt (RÅ 2006 ref. 47). Det står därmed klart att avdragsbegränsningsregeln inte kan kvarstå i nuvarande form.

Regeln kan göras förenlig med EG-rätten om den utformas på ett sådant sätt att den endast kan tillämpas när fråga är om skattskyldiga personer som bedriver s.k. blandad verksamhet, dvs. har såväl skattepliktig som skattefri omsättning. En nackdel med införandet av en sådan begränsad regel är dock att det skulle leda till omotiverade skillnader i behandlingen av den som bedriver blandad verksamhet i förhållande till den som endast har skattepliktig omsättning. Följande exempel illustrerar dessa effekter. Antag att två företag, X och Y, driver likartad verksamhet och får bidrag med 90 000 kr vardera. X har skattepliktiga intäkter om 10 000 kr. Även Y har intäkter om 10 000 kr men därav avser 5 000 kr skattepliktiga intäkter och 5 000 kr avser intäkter från verksamhet som är undantagen skatteplikt. X som enbart har intäkter från skattepliktig verksamhet har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt med 100 procent. För Y däremot, som bedriver blandad verksamhet, skall avdraget begränsas med hänsyn till bidraget i enlighet med den beräkningsmetod som anges i artikel 19, dvs. Y får endast rätt till avdrag med 5 procent ($5/(90+5+5)=0,05$). En sådan effekt är inte acceptabel och följaktligen föreslås inte att avdragsbegränsningsregeln skall förändras på detta sätt.

En alternativ åtgärd är att i stället i sin helhet slopa avdragsbegränsningsregeln i 8 kap. 13 a § ML. Detta har bl.a. föreslagits i svar på en särskild förfrågan som den statliga utredningen Mervärdesskattesatsutredningen skickade ut till kultursektorn och även vid ett möte som samma utredning höll med Svensk Teaterunion, se SOU 2005:57 s. 199 och bilagedelen s. 134. Teaterunionen anförde bl.a. att det finns

oklarheter om hur olika tillskott skall bedömas samt att regeln har medfört att vissa kulturinstitutioner har omvandlats till primärkommunala eller landstingskommunala förvaltningar eller kommunalförbund bl.a. för att genom kommunkontosystemet kunna dra av all ingående mervärdesskatt.

En effekt som skulle uppstå vid ett slopande av avdragsbegränsningsregeln är att de bidragsfinansierade verksamheterna skulle bli ytterligare subventionerade genom den avdragsrätt som följer med skattskyldigheten. Förklaringen till att denna effekt kan uppstå är att utgående mervärdesskatt enbart läggs på biljettpriset. Biljettpriset i dessa verksamheter är lågt eftersom det ofta ges stora subventioner till verksamheten. Om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt medges för alla kostnader i verksamheten medan utgående mervärdesskatt enbart läggs på det förhållandevis låga biljettpriset uppstår en situation där en skattskyldig kan komma få tillbaka avsevärt mer mervärdesskatt från Skatteverket än vad som skall betalas in. Två alternativa lösningar kan tänkas för att minska denna effekt.

Det ena alternativet är att de kulturella tjänster som tillhandahålls av ett offentlighetsrättsligt subjekt eller av ett kulturellt subjekt som erkänts av det allmänna undantas från skatteplikt. Denna lösning diskuterades redan i prop. 1996/97:10 s. 33 f. och regeringen uttalade då bl.a. följande. ”Regeringen gör bedömningen att det skulle vara en betydande fördel om likformiga mervärdesskatteregler kan gälla för hela området. Därigenom undviks gränsdragningsproblem och man undviker att individuella beslut om bidragsgivning blir styrande för skattesituationen. Önskvärdheten av att mervärdesskattereglerna är utformade på ett konkurrensneutralt sätt gör också att åtskillnad inte bör göras mellan understödda respektive rent kommersiella subjekt”. Regeringen förordade därför att möjligheten att undanta de understödda subjekten inte skulle utnyttjas. Det görs nu ingen annan bedömning.

Det andra alternativet är att bidragsgivarna minskar bidragens storlek så att det blir en oförändrad ekonomisk situation för bidragsmottagarna. Även denna lösning diskuterades i nämnda förarbeten och regeringen uttalade att när en prövning görs av de ekonomiska förutsättningarna för bidragsmottagarna kan det vara naturligt att den positiva inverkan på resultatet som en avdragsrätt för ingående mervärdesskatt kan ha, beaktas vid bidragsgivningen. Denna lösning avfärdades dock med motiveringen att det inte ansågs sannolikt att den kunde genomföras på ett effektivt sätt och regeln om avdragsbegränsning infördes i stället.

Frågan är dock om dessa genomförandesvårigheter är av den arten att detta alternativ skall uteslutas. Bidrag från staten beviljas främst via Statens Kulturråd (Kulturrådet). Kulturrådets bidragsgivning till institutioner inom teater-, dans- och musikområdet är årlig och resultatet av en sammanvägning av ett flertal olika faktorer. Enligt förordningen (1996:1598) om statsbidrag till regional kulturverksamhet lämnas bidrag till regionala och lokala institutioner som regeringen har förklarat berättigade till sådant stöd. Syftet med bidragen är att möjliggöra en mångsidig verksamhet av hög kvalitet och de skall bestämmas utifrån verksamheternas kostnader. Därutöver sker en dialog mellan Kulturrådet och institutionerna utifrån kulturpolitiska prioriteringar. Staten lämnar även bidrag till de nationella teater-, dans- och musikinstitutionerna.

Även stödet till dessa institutioner prövas årligen av regeringen utifrån institutionernas prestation och ekonomiska situation samt kulturpolitiska prioriteringar. En full avdragsrätt till de institutioner som hittills endast haft begränsad avdragsrätt innebär ändrade ekonomiska förhållanden som enligt de principer som redovisats ovan bör vägas in i bidragsgivningen.

Mot bakgrund av det anförda görs bedömningen att avdragsbegränsningsregeln i 8 kap. 13 a § ML skall slopas och att ytterligare subventionering av bidragsfinansierad verksamhet skall neutraliseras genom minskning av bidragen.

Regeln i 7 kap. 3 a § ML enligt vilken bidrag som är direkt kopplade till priset för en vara eller tjänst skall anses som ersättning påverkas inte av den föreslagna åtgärden. Beträffande avgränsningen mellan bidrag som är direkt kopplade till priset och bidrag enligt 8 kap. 13 a §, se prop. 2002:03/05 s. 55 ff.

13.4 Konsekvensanalys

I promemorian föreslås att avdragsbegränsningsregeln i 8 kap. 13 a § ML avseende teatrar och andra jämförliga institutioner slopas. Förslaget om slopad avdragsbegränsning innebär en minskning av statens mervärdesskatteinkomster från nämnda verksamheter i samma storleksordning. Eftersom de aktuella teatrarnas och de andra jämförliga institutionernas ekonomiska situation därmed förbättras kan staten kompensera sig för de förlorade mervärdesskatteinkomsterna genom en minskning av bidragen.

Enligt en enkätundersökning som Svensk Scenkonst, på uppdrag av Mervärdesskattesatsutredningen, skickade ut till samtliga medlemmar under 2005 uppgick ej avdragen ingående mervärdesskatt till i genomsnitt 55 miljoner kr per år under åren 1998-2004. Regeringen gav den 21 december 2006 Statens kulturråd i uppdrag att anpassa bidragen till institutioner och organisationer inom teater, dans och musikområdet så att effekterna av förändringarna i avdragsrätten för mervärdesskatt till följd av Regeringsrättens dom den 26 juni 2006 (RÅ 2006 ref. 47) neutraliserades.

Anpassningen av de framtida bidragen genomfördes med hjälp av en beräkningsmodell framtagen av en revisionsbyrå baserad på underlag från samtliga berörda institutioner. Det framtida årliga ekonomiska utrymmet till följd av förändringar i avdragsrätten beräknades för Statens kulturråds bidrag till ca 39 miljoner kronor. Kulturdepartementet har även gett ett uppdrag till revisionsbyrån att beräkna den framtida ekonomiska effekten för de nationella institutioner som får anslag direkt av regeringen. Den uppskattade årliga effekten för dessa institutioner, Riksteatern, Svenska Rikskonserter, Dansens hus och Drottningholms slottsteater är 12,2 miljoner kronor.

14 Vinstmarginalbeskattning i samband med omsättning av nya transportmedel

14.1 Bakgrund och problembeskrivning

Fråga har uppkommit om vissa skillnader i utformning mellan mervärdesskattedirektivet och mervärdesskattelagen (1994:200, ML) kan leda till att nya transportmedel som inte har belastats med någon mervärdesskatt kan komma att omsättas av återförsäljare som tillämpar systemet i 9 a kap. ML med vinstmarginalbeskattning.

Följande exempel illustrerar problematiken. Bilhandlare SE köper ett nytt transportmedel från en tysk privatperson för 250 000 kr. Den tyska privatpersonen har rätt att återfå den mervärdesskatt han erlagt enligt bestämmelser i den tyska mervärdesskattelagen motsvarande artikel 172 i mervärdesskattedirektivet (artikel 28a.4 i sjätte direktivet). SE gör ett gemenskapsinternt förvärv i Sverige och har avdragsrätt för ingående skatt motsvarande den utgående skatten på förvärvet. Något avdragsförbud är inte tillämpligt eftersom förvärvet sker för bilhandel. När SE säljer bilen vidare i Sverige för 300 000 kr anser han att reglerna om vinstmarginalbeskattning bör kunna tillämpas. Han redovisar därför mervärdesskatt med 10 000 kr (20 % av vinsten på 50 000 kr). Genom SE:s tillämpning av reglerna kommer ett belopp motsvarande SE:s inköpspris aldrig att belastas med någon mervärdesskatt, varken i Tyskland eller i Sverige. Motsvarande situation torde även kunna uppstå vid köp från en näringsidkare i ett annat land vars omsättning understiger gränsen för redovisningsskyldighet i det landet.

14.2 Gällande rätt

14.2.1 Svensk rätt

De svenska reglerna om vinstmarginalbeskattning av begagnade varor m.m. trädde i kraft den 1 november 1995 (prop. 1994/95:202). Reglerna finns i 9 a kap. ML. Genom införandet av vinstmarginalbeskattningssystemet upphörde det tidigare systemet med fiktiv skatt. Reglerna innebär i korthet att beskattningen av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter hos en skattskyldig återförsäljare av sådana varor skall grundas endast på säljarens vinstmarginal. Syftet med reglerna är att de företagare som yrkesmässigt handlar med varor som de köper från konsumenter inte skall missgynnas i förhållande till konsumenter som köper och säljer direkt mellan varandra. Gemensamt för de olika situationer där vinstmarginalbeskattning tillåts är att fråga är om varor som redan är belastade med mervärdesskatt.

I 9 a kap. 1 § finns den grundläggande bestämmelsen som anger för vilka varor en skattskyldig återförsäljare får tillämpa vinstmarginalbeskattning. Enligt bestämmelsen kan vinstmarginalbeskattning tillämpas vid en skattskyldig återförsäljares omsättning av begagnade varor, etc. som levererats till honom inom EG av vissa särskilt angivna personer, bl.a. någon annan än en näringsidkare eller en annan näringsidkare i ett annat EG-land om näringsidkarens omsättning understiger gränsen för

redovisningsskyldighet i det landet och den förvärvade varan utgjort anläggningstillgång hos honom. Med begagnade varor avses enligt 9 a kap. 4 § ML, med vissa nu ej aktuella undantag, varor som har varit i bruk och som är lämpliga för vidare användning i befintligt skick eller efter reparation.

Reglerna i ML om förvärv och försäljning av nya transportmedel över gränserna inom EG infördes i samband med EG-inträdet den 1 januari 1995 (prop. 1994/95:57). Med nytt transportmedel förstås enligt 1 kap. 13 a § ML bl.a. motordrivna marktransportmedel som är avsedda för transporter till lands av personer eller varor och som har en motor med en cylindervolym om mer än 48 kubikcentimeter eller en effekt om mer än 7,2 kilowatt, om de omsätts inom sex månader efter det att de första gången tagits i bruk eller före omsättningen har körts högst 6 000 kilometer. Regeln får till följd att transportmedel som skall anses nya enligt definitionen ändå kan omfattas av vinstmarginalbeskattningsreglerna eftersom ett fordon som t.ex. har körts 3000 km normalt uppfyller kraven på att det skall ha varit i bruk och vara lämpligt för vidare användning i befintligt skick.

Gemenskapsinterna förvärv av nya transportmedel beskattas alltid i förvärvarens land. Om ett nytt transportmedel skall användas stadigvarande i Sverige skall förvärvet alltid beskattas i Sverige, detta oavsett om köparen är näringsidkare eller privatperson (1 kap. 1 § första stycket punkten 2 samt 2 a kap. 2 och 3 §§ ML)³². Av 1 kap. 2 § första stycket 5 ML framgår att det är köparen som är skattskyldig för förvärvet. Är köparen näringsidkare som handlar med bilar kan han göra avdrag med ett belopp motsvarande den ingående skatten eftersom avdragsförbudet i 8 kap. 15 § ML inte är tillämpligt. När transportmedlet därefter säljs vidare inom landet redovisar han utgående skatt på försäljningen (1 kap. 1 § första stycket 1 och 2 § första stycket 1 ML). Är det nya transportmedlet en begagnad vara enligt definitionen i 9 a kap. 4 § ML kan näringsidkaren dock, om han har förvärvat transportmedlet av sådan person som uppräknas i 9 a kap. 1 § ML, tillämpa vinstmarginalbeskattning vid försäljningen.

14.2.2 EG:s regler

Systemet med vinstmarginalbeskattning infördes i sjätte direktivet genom rådets direktiv 94/5/EG av den 14 februari 1994 om tillägg till det gemensamma mervärdesskattesystemet och om ändring av direktiv 77/388/EEG. Enligt artikel 313.1 i mervärdesskattedirektivet (artikel 26a.B 1 i sjätte direktivet) skall medlemsstaterna för leveranser av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter som görs av beskattningsbara återförsäljare tillämpa en särskild ordning för beskattning av vinstmarginalen. I artikel 314 i mervärdesskattedirektivet (artikel 26a.B 2 i sjätte direktivet) anges tillämpningsområdet för vinstmarginalbeskattningen. Av regeln framgår att ordningen för beskattning av vinstmarginal skall tillämpas på en beskattningsbar återförsäljares leveranser av begagnade varor som har levererats till

³² Jfr förslag till ändringar i 2 a kap. 3 § ML i avsnitt 7.

honom inom EG av vissa särskilt angivna personer, bl.a. en icke beskattningsbar person eller en annan beskattningsbar återförsäljare, om den personens leverans av varan omfattas av det undantag från skatteplikt för små företag som avses i artiklarna 282–292 och det rör sig om en investeringsvara. Med begagnade varor avses enligt artikel 311.1 1 i mervärdesskattedirektivet (artikel 26a.A d i sjätte direktivet) materiell lös egendom som är lämplig för vidare användning i befintligt skick eller efter reparation, med vissa nu ej aktuella undantag.

Reglerna om gemenskapsinterna förvärv av nya transportmedel tillkom i samband med införandet av den inre marknaden 1993. Vad som avses med nytt transportmedel framgår av artikel 2.2 i mervärdesskattedirektivet (artikel 28a.2 i sjätte direktivet).

Såsom angavs under redogörelsen för svensk rätt ovan beskattas gemenskapsinterna förvärv av nya transportmedel alltid i köparens land. Detta gäller även när säljaren och/eller förvärvaren inte är beskattningsbara personer. Enligt bestämmelsen i artikel 9.2 i mervärdesskattedirektivet (artikel 28a.4 i sjätte direktivet) skall var och en som tillfälligt tillhandahåller ett nytt transportmedel som försänds eller transporteras till förvärvaren av säljaren eller av förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning ut ur en medlemsstats territorium men inom gemenskapen anses vara en beskattningsbar person. Bestämmelsen har två syften. Det ena är att avyttringstransaktionen omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt genom att säljaren betraktas som beskattningsbar person i förhållande till den aktuella avyttringen. Avyttringstransaktionen är sålunda en leverans av en vara som sker mot ersättning inom landets territorium av en beskattningsbar person i denna egenskap, jfr artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet (artikel 2 i sjätte direktivet). Eftersom förvärvaren av det nya transportmedlet beskattas med stöd av bestämmelserna om gemenskapsinterna förvärv, artikel 2.1 b i mervärdesskattedirektivet (artikel 28a.1 b i sjätte direktivet), undantas avyttringssituationen från skatteplikt, artikel 138.2 a i mervärdesskattedirektivet (artikel 28c.A b i sjätte direktivet). I annat fall skulle samma transaktion beskattas två gånger. Det andra syftet med bestämmelsen i artikel 9.2 i mervärdesskattedirektivet är att säkerställa att säljaren får rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt med vissa i direktivet angivna begränsningar. Artikel 9.2 får också till följd att nya transportmedel som en skattskyldig återförsäljare köper genom ett gemenskapsinternt förvärv från en privatperson i ett annat EG-land inte kan bli föremål för vinstmarginalbeskattning eftersom förvärvet därmed inte har gjorts från ”en icke beskattningsbar person” vilket enligt artikel 314 i mervärdesskattedirektivet är en av de alternativa förutsättningarna för tillämpning av vinstmarginalbeskattningssystemet.

I fråga om den särskilda ordningen för små företag (som är frivillig och inte har införts i Sverige) framgår av artikel 283.1 b i mervärdesskattedirektivet (artikel 28i i sjätte direktivet) att ordningen inte är tillämplig på leveranser av nya transportmedel på de villkor som anges i artikel 138.2 a i mervärdesskattedirektivet. Detta får i fråga om vinstmarginalbeskattningsreglerna till följd att möjligheten att tillämpa vinstmarginalbeskattning på varor som förvärvats från företagare som tillämpar småföretagarreglerna inte föreligger när det gäller nya transportmedel som förvärvats genom gemenskapsinternt förvärv

eftersom artikel 314 i mervärdesskattedirektivet förutsätter att leveransen av varan omfattas av ordningen med undantag från skatteplikt.

14.3 Förslag till ändring

Promemorians förslag: En ny regel införs i 9 a kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200) innebärande att det inte är möjligt för en skattskyldig återförsäljare att tillämpa vinstmarginalbeskattning vid omsättning av ett nytt transportmedel som återförsäljaren har anskaffat genom ett gemenskapinternt förvärv.

Skälen för promemorians förslag: Som framgår av redogörelsen för gällande rätt i föregående avsnitt saknar ML en motsvarighet till artikel 9.2 i mervärdesskattedirektivet (artikel 28a.4 i sjätte direktivet) som innebär att den som tillfälligtvis säljer ett nytt transportmedel som levereras till en köpare i ett annat EG land skall anses som en beskattningsbar person. Detta kan få till följd att ett nytt transportmedel som har förvärvats genom ett gemenskapsinternt förvärv från någon annan än en näringsidkare i ett annat EG-land kan bli föremål för försäljning enligt reglerna om vinstmarginalbeskattning. Motsvarande situation kan även uppstå när nya transportmedel förvärvas från en näringsidkare i ett annat EG-land som tillämpar småföretagarreglerna eftersom 9 a kap. 1 § 5 ML, till skillnad från mervärdesskattedirektivet, inte förutsätter att leveransen som sådan görs med tillämpning av småföretagarreglerna utan endast förutsätter att säljarens omsättning understiger gränsen för redovisningsskyldighet i det landet.

Frågan om genomförande av artikel 9.2 i mervärdesskattedirektivet (artikel 28a.4 i sjätte direktivet) i nationell rätt har tidigare varit föremål för behandling av Mervärdesskatteutredningen som i september 2002 lämnade sitt betänkande Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv (SOU 2002:74). Utredningen föreslog att det skulle införas en bestämmelse i ML med lydelsen att den som tillfälligt avyttrar ett nytt transportmedel från Sverige till ett annat EG-land är en beskattningsbar person när det gäller den transaktionen (s. 175). Denna åtgärd utgjorde emellertid endast en liten del av en större översyn av terminologin i ML som bl.a. syftade till att harmonisera de begrepp som reglerar frågor om skattskyldighet och yrkesmässig verksamhet med det sjätte direktivet. Utredningens förslag innebar bl.a. att det nya begreppet ”beskattningsbar person” skulle införas vilket skulle motsvara direktivets ”taxable person”. I budgetpropositionen för 2006 gjordes bedömningen att behandlingen av förslagen borde ingå i en större översyn av hela skattesystemet.

Det kan konstateras att det av Mervärdesskatteutredningen framlagda förslaget endast reglerar den skattemässiga statusen för den som säljer ett nytt transportmedel från Sverige och att det därmed inte åstadkommer någon lösning på här aktuell problematik avseende vinstmarginalbeskattningen. Ett införande av artikel 9.2 i mervärdesskattedirektivet i den mening som Mervärdesskatteutredningen föreslog bör inte heller göras isolerat utan först i samband med att andra system- och begreppsförändringar som utredningen föreslagit kan genomföras.

Den nu föreliggande situationen där en skattskyldig återförsäljare i vissa fall kan tillämpa vinstmarginalbeskattning på nya transportmedel som har förvärvats genom gemenskapsinternt förvärv innebär att varor som inte tidigare har belastats med mervärdesskatt kan omfattas av systemet med vinstmarginalbeskattning. Detta strider såväl mot syftet med reglerna om vinstmarginalbeskattning som den grundläggande principen att mervärdesskatt skall tas ut i varje led i produktionskedjan. Reglerna bör därför ändras. Det föreslås därför att det införs ett nytt andra stycke i 9 a kap. 1 § ML som innebär att reglerna om vinstmarginalbeskattning inte omfattar omsättning av nya transportmedel som återförsäljaren har anskaffat genom ett gemenskapsinternt förvärv.

14.4 Konsekvensanalys

Det har inte varit möjligt att få fram uppgifter om i vilken omfattning vinstmarginalbeskattning har tillämpats på nya transportmedel som har förvärvats genom ett gemenskapsinternt förvärv. Det föreligger därmed inte någon möjlighet att uppskatta i vilken mån de föreslagna åtgärderna medför positiva effekter för stadsbudgeten.

15 Rätt till återbetalning vid omsättning av finansiella tjänster till person etablerad utanför EU

15.1 Bakgrund och problembeskrivning

Fråga har uppkommit om reglerna i mervärdesskattelagen (1994:200, ML) om återbetalning av mervärdesskatt avseende banktjänster, finansieringstjänster, värdepappershandel, försäkringstjänster och handel med sedlar och mynt till kunder som är etablerade utanför EG är i överensstämmelse med motsvarande reglering i sjätte direktivet.

15.2 Gällande rätt

15.2.1 Svensk rätt

Frågan om återbetalning av ingående skatt som hänför sig till banktjänster, finansieringstjänster, värdepappershandel, försäkringstjänster och handel med sedlar och mynt som är gällande betalningsmedel (dock inte samlarföremål) till kunder som är etablerade utanför EG regleras i 10 kap. 11 och 12 §§ ML. Denna rätt till återbetalning infördes som en anpassning till EG-rätten i samband med EG-inträdet (prop. 1994/95:57, SOU 1994:88). I 10 kap. 11 § ML i den lydelse som gällde t.o.m. den 31 december 2002 föreskrevs att rätt till återbetalning av ingående skatt hänförlig till sådan omsättning endast gäller under förutsättning att den som förvärvar varan eller tjänsten bedriver verksamhet utanför EG eller att tjänsten har direkt samband med varor som exporteras till ett land som

inte är medlem i EG. Regeringen konstaterade emellertid i prop. 2002/03:5 att bestämmelsen, till den del den avser omsättningar till någon utanför EG, kan antas ha ett alltför inskränkt tillämpningsområde i jämförelse med direktivets motsvarighet. Regeringen uttalade bl.a. följande (s. 113). ”Enligt direktivet föreligger inget krav på att den som förvärvar tjänsten skall bedriva verksamhet utanför EG för att återbetalning skall kunna ske. Direktivet utesluter inte att även en privatpersons adress kan omfattas av begreppet ”etablerad”. Emellertid omfattas rätten till återbetalning för den ingående skatt som hänför sig till själva bank-, finansierings-, eller försäkringstjänsten eller handeln med sedlar och mynt även av regleringen i 10 kap. 12 § ML angående export. För att återbetalningsrätt enligt den bestämmelsen skall föreligga krävs inte att kunden bedriver verksamhet utanför EG. Till den del bestämmelsen i 10 kap. 11 § andra stycket avser tillhandahållande av tjänster till kunder utanför EG omfattas de således även av 10 kap. 12 § och det krävs ingen särskild reglering av återbetalningsrätten i 10 kap. 11 § andra stycket. Regleringen har därför utgått ur 10 kap. 11 § andra stycket.”

I den nuvarande lydelsen av 10 kap. 11 § ML regleras således inte situationen när kunden är etablerad utanför EG, dvs. motsvarigheten till artikel 169 c i mervärdesskattedirektivet (det första ledet i artikel 17.3 c i sjätte direktivet), utan den situationen är i stället avsedd att regleras i 10 kap. 12 § ML. Nämda bestämmelse medger rätt till återbetalning för ingående skatt som är hänförlig till skattepliktig omsättning samt bl.a. nu ifrågavarande icke skattepliktiga omsättningar om det är fråga om export.

Frågan om export av banktjänster, finansieringstjänster, tjänster som avser värdepappershandel samt försäkringstjänster regleras i 5 kap. 7 § tredje stycket ML jämförd med andra stycket punkten 6 i samma paragraf. Export till näringsidkare regleras i tredje stycket punkten 1 och export till andra än näringsidkare i punkten 2. Vad gäller den senare kategorin var lagtexten t.o.m. den 30 juni 2003 formulerad så att det var fråga om export om tjänsterna tillhandahölls en förvärvare i ett land utanför EG som inte var en näringsidkare i det landet. Bestämmelsen är sedan den 1 juli 2003 formulerad så att det är fråga om export när tjänsterna tillhandahålls härifrån och de förvärvas i ett land utanför EG av någon som inte är näringsidkare i det landet. Syftet med ändringen var att uppnå bättre överensstämmelse med direktivet (se prop. 2002/03:77 s. 60).

15.2.2 EG:s regler

Transaktioner som hänför sig till banktjänster, finansieringstjänster, värdepappershandel, försäkringstjänster samt sedlar och mynt är enligt artikel 135.1 i mervärdesskattedirektivet (artikel 13.B i sjätte direktivet) undantagna från skatteplikt varför någon utgående skatt inte uppkommer. Samtidigt föreligger dock i vissa fall återbetalningsrätt för den ingående skatten. I fråga om dessa tjänster anges i artikel 169 c i mervärdesskattedirektivet (artikel 17.3 c i sjätte direktivet) att den beskattningsbara personen skall ha rätt till avdrag eller återbetalning av mervärdesskatt i den mån varorna används för transaktioner som är

undantagna från skatteplikt enligt artikel 135.1 a–f om köparen är etablerad utanför gemenskapen eller om transaktionerna är direkt kopplade till varor som skall exporteras ut ur gemenskapen.

15.3 Förslag till ändring

Promemorians förslag: Bestämmelserna om rätt till återbetalning av mervärdesskatt för omsättning som hänför sig till banktjänster, finansieringstjänster, värdepappershandel, försäkringstjänster samt sedlar och mynt anpassas till mervärdesskattedirektivet på så sätt att rätt till återbetalning skall föreligga även när förvärvaren inte är en näringsidkare och han är bosatt eller stadigvarande vistas i ett land utanför EG och tjänsterna förvärvas här i landet.

Skälen för promemorians förslag: Av artikel 169 c i mervärdesskattedirektivet (artikel 17.3 c i sjätte direktivet) följer att beskattningsbara personer som har omsättning som hänför sig till banktjänster, finansieringstjänster, värdepappershandel, försäkringstjänster samt sedlar och mynt har rätt till återbetalning av den ingående skatten bl.a. om kunden är etablerad utanför EG. Såsom angavs ovan ställs inget krav på att kunden skall vara näringsidkare, utan regeln omfattar även privatpersoner etablerade utanför EG. Enligt den nuvarande lydelsen av ML föreligger emellertid rätt till återbetalning av ingående skatt som är hänförlig till omsättning av de aktuella tjänsterna till andra än näringsidkare utanför EG endast under förutsättning att tjänsterna tillhandahålls från Sverige och förvärvas i ett land utanför EG (10 kap. 12 § ML jämförd med 5 kap. 7 § tredje stycket 2 ML). Det kan därmed konstateras att ML i här nämnda avseende ställer högre krav än vad som gäller enligt direktivet.

Vad gäller frågan om hur den aktuella avvikelserna skall åtgärdas kan konstateras att 5 kap. 7 § ML har utformats för att stå i överensstämmelse med beskattningslandsreglerna i sjätte direktivet och att en ändring av dessa bestämmelser kan få många svåröverskådliga följdkonsekvenser. Det kan vidare konstateras att den koppling som föreligger i ML mellan rätten till återbetalning och beskattningslandsreglerna saknar egentlig motsvarighet i EG rätten i fråga om de aktuella tjänsterna. Det föreslås därför att situationen med utomlands etablerade köpare skall regleras enbart i 10 kap. 11 § ML och att kopplingen till beskattningslandsreglerna genom 10 kap. 12 § ML slopas. Därigenom kommer artikel 169 c i mervärdesskattedirektivet att genomföras i sin helhet i 10 kap. 11 § ML vilket också ökar överskådligheten.

I enlighet med allmänna bevisbörderegler ankommer det på den som söker återbetalning att visa att köparen av varan eller tjänsten är etablerad utanför EG.

15.4 Konsekvensanalys

Ändringen som innebär att rätten till återbetalning vidgas kan innebära utökade kostnader för staten. Dessa är dock svåra att beräkna.

16 Justering av reglerna om återbetalning av mervärdesskatt till diplomater m.fl.

16.1 Bakgrund och problembeskrivning

Enligt 10 kap. 7 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200, ML) har medlemmar av den diplomatiska personalen vid utländska beskickningar i Sverige och karriärkonsuler vid utländska konsulat i Sverige rätt till återbetalning av mervärdesskatt som hänför sig till förvärv av vissa i paragrafen uppräknade varor och tjänster. Av 10 kap. 8 § ML framgår att rätten till återbetalning för varor och tjänster som finns uppräknade i 10 kap. 7 första stycket 1–8 ML endast föreligger när det är fråga om förvärv för personligt bruk och om den sammanlagda ersättningen enligt faktura uppgår till minst 1 000 kronor. Kammarrätten i Sundsvall har i en dom den 23 december 2003 (mål 2117-03) funnit att ordalydelsen i 10 kap. 8 § ML är otydlig och inte med säkerhet utgör ett hinder för återbetalning av mervärdesskatt med stöd av två eller fler fakturor där inköpspriset sammanlagt – men inte var för sig – överstiger 1 000 kronor. Skatteverket har underhand påtalat att regeln i 10 kap. 8 § ML bör förtydligas så att det framgår att beloppsgränsen för återbetalning om 1 000 kronor gäller för varje enskild faktura som åberopas. Därmed sker en återgång till vad som gällt tidigare och den administrativa hanteringen kan förenklas.

Även den administrativa hanteringen av återbetalningen av mervärdesskatten för återbetalning av mervärdesskatt för varor enligt 10 kap. 7 § första stycket 9–10 ML bör förenklas. 10 kap. 8 § ML bör ändras så att rätt till återbetalning endast skall föreligga om den sammanlagda ersättningen per faktura uppgår till minst 200 kronor.

16.2 Gällande rätt

16.2.1 Svensk rätt

Enligt 10 kap. 7 § första stycket ML har medlemmar av den diplomatiska personalen vid utländska beskickningar i Sverige och karriärkonsuler vid utländska konsulat i Sverige, under förutsättning att de inte är svenska medborgare eller stadigvarande bosatta här i landet, på ansökan rätt till återbetalning av ingående skatt som hänför sig till förvärv av:

1. radiomottagare, televisionsapparater, skivspelare, bandspelare, förstärkare och högtalare,
2. kameror, objektiv till kameror, projektorer och annan utrustning för film- eller bildåtergivning,
3. hushållsmaskiner och liknande varor, såsom diskmaskiner, kylskåp, tvättmaskiner, manglar och dammsugare,
4. skrivmaskiner, räknemaskiner och utrustning med liknande användning,
5. möbler, belysningsarmaturer, inredningstextilier, mattor, pianon och flyglar,

6. tillbehör eller utrustning till motorfordon eller till sådana varor som anges i 1–5,
7. tjänster på sådana varor som anges i 1–6 eller på motorfordon,
8. tjänster på en fastighet i samband med inmontering av sådana varor som anges i 3,
9. sådana bränslen som avses i 6 § 6, och
10. alkohol- och tobaksvaror.

Rätten till återbetalning enligt 10 kap. 7 § första stycket 1–8 ML föreligger endast när det är fråga om förvärv för personligt bruk och den sammanlagda ersättningen enligt faktura uppgår till minst 1 000 kronor (10 kap. 8 § ML). Ytterligare bestämmelser om förfarandet för återbetalning återfinns i förordningen (1994: 224) om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl. I förordningen framgår det bland annat att ansökan skall ges in till Utrikesdepartementet och omfatta inköpen under ett kalenderkvartal (2 § tredje stycket).

Som tidigare nämnts har Kammarrätten i Sundsvall i en dom den 23 december 2003 (mål 2117-03) funnit att ordalydelsen i 10 kap. 8 § ML är otydlig och inte med säkerhet utgör hinder för att bevilja återbetalning av mervärdesskatt med stöd av två eller fler fakturor där inköpspriset sammanlagt – men inte enligt en enskild faktura – överstiger 1 000 kronor. Skatteverket överklagade Kammarrättens dom till Regeringsrätten som inte beviljade prövningstillstånd.

Dåvarande Riksskatteverket (numera Skatteverket) har i ett tidigare gällande meddelande (RSV Im 1973:24, Återbetalning av mervärdesskatt i vissa fall) uttalat följande beträffande återbetalning för personliga förvärv för personal vid beskickningar och konsulat:

”För att återbetalning av mervärdesskatt skall kunna medges måste faktura uppgå till visst belopp.”

Av meddelandet framgick även följande:

”För att undvika tyngande administration vid handläggning av återbetalningsansökningar gäller att återbetalning inte sker för i övrigt återbetalningsberättigade varor och tjänster om vederlaget inklusive skatt enligt faktura eller motsvarande handling inte uppgår till minst 500 kronor”. (Beloppsgränsen höjdes senare till 1 000 kronor.)

I meddelandet och i den praktiska tillämpningen ansåg alltså verket att beloppsgränsen avsåg varje enskild faktura som åberopas till stöd för återbetalning. Riksskatteverkets meddelande baserades på förordningen (1972:833) om återbetalning av mervärdesskatt i vissa fall. I förordningen (8 §) fanns det ett bemyndigande för Riksskatteverket att utfärda närmare föreskrifter för tillämpningen av förordningen. Förordningen upphävdes den 1 juli 1994 och ersattes av förordningen (1994: 224) om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl. Även enligt den förordningen får Skatteverket meddela de ytterligare föreskrifter för verkställigheten av förordningen (5 §). Riksskatteverkets meddelande ”Återbetalning av mervärdesskatt i vissa fall” upphävdes den 31 maj

2001 av Riksskatteverket i samband med en större genomsyn av äldre föreskrifter och allmänna råd på mervärdesskatteområdet (RSV 2001:18). Någon ny föreskrift har inte meddelats.

I 3 a § förordningen (1994: 224) om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl. återfinns en beloppsgräns om 1 500 kronor för återbetalning med stöd av enligt 18 kap. 4 b § första stycket skattebetalningslagen (1997:483, SBL). I 3 a § i förordningen stadgas det uttryckligen att återbetalning får ske endast om den sammanlagda ersättningen enligt varje faktura uppgår till 1 500 kronor. Den återbetalning som är aktuell enligt 18 kap. 4 b § första stycket SBL gäller situationen när en internationell organisation enligt bakomliggande avtal mellan de avtalslutande länderna har rätt till en mer omfattande återbetalning av skatt än vad som följer av den interna svenska rätten i ML och punktskattelagarna. En sådan bestämmelse innebär ofta att organisationen har rätt till återbetalning av skatt som hänför sig till förvärv av varor och tjänster för tjänstebruk som uppgår till betydande belopp. Ett exempel på en sådan reglering är protokollet den 8 april 1965 om Europeiska gemenskapernas immunitet och privilegier, som utgör primärrätt. I artikel 3 andra stycket i protokollet regleras gemenskapernas frihet från indirekta skatter. Enligt bestämmelsen skall medlemsstaternas regeringar i alla de fall där så är möjligt vidta lämpliga åtgärder för att efterskänka eller betala tillbaka summan av de indirekta skatter och avgifter som ingår i priset på lös eller fast egendom när gemenskaperna för tjänstebruk gör betydande inköp i vilka denna typ av skatter och avgifter inkluderas i priset. Exempel på liknande formuleringar i avtal som Sverige har slutit med andra länder är att inköpen skall vara av "betydande belopp", "betydande värde" och "i större omfattning". Reglerna om återbetalning av mervärdesskatt till internationella organisationer skall därför förstås så att det är värdet av varje enskild faktura som skall uppgå till ett betydande belopp.

16.2.2 EG:s regler och annan internationell rätt

Varken konventionen den 18 april 1961 om diplomatiska förbindelser (Wienkonventionen, SÖ 1967:1) eller några andra allmänna internationella överenskommelser innehåller bestämmelser om skattefrihet för beskickningsmedlemmar såvitt gäller mervärdesskatt. I artikel 34 i Wienkonventionen sägs att den skattefrihet som regleras där inte omfattar sådana indirekta skatter som vanligen är inräknade i varornas eller tjänsternas pris. Såvitt gäller import föreskrivs dock i artikel 36 om frihet för "tullar, avgifter och liknande pålagor". Detta har i Sverige tillämpats så att frihet medges även för indirekta skatter i en importsituation. Wienkonventionen grundar således inte någon skyldighet att generellt medge skattefrihet för mervärdesskatt för diplomatiska personalen vid utländska beskickningar i Sverige och karriärkonsuler vid utländska konsulat i Sverige.

Inom EG-rätten finns det bestämmelser om skattefrihet vid försäljning av varor och tillhandahållande av tjänster till internationella organisationer, beskickningar och diplomater. Enligt artikel 151.1 första

stycket a i mervärdesskattedirektivet (artikel 15.10 första strecksatsen i sjätte direktivet) skall medlemsstaterna undanta leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster som utförs inom ramen för diplomatiska och konsulära förbindelser. Av artikel 151.1. andra stycket i mervärdesskattedirektivet (artikel 15.10 andra stycket sjätte direktivet) framgår emellertid att undantagen skall ske inom de gränser som fastställs av värdmedlemsstaten tills dess att gemensamma skatteregler på området är införda. Enligt artikel 151.2 i mervärdesskattedirektivet (artikel 15.10 tredje stycket sjätte direktivet) får medlemsstaterna bevilja skattefriheten i form av återbetalning av mervärdesskatten för varor som inte försänds eller transporteras ut ur den medlemsstat där leveransen äger rum och när det gäller tillhandahållande av tjänster.

16.3 Förslag till ändring

Promemorians förslag: 10 kap. 8 § mervärdesskattelagen (1994:200, ML) ändras så att det tydligt framgår att beloppsgränsen på 1 000 kronor för återbetalning av mervärdesskatt enligt 10 kap. 7 § första stycket 1–8 ML till medlemmar av den diplomatiska personalen vid utländska beskickningar och karriärkonsuler vid utländska konsulat gäller för varje faktura. 10 kap. 8 § ML ändras så att rätt till återbetalning enligt 10 kap. 7 § första stycket 9–10 ML endast föreligger om den sammanlagda ersättningen per faktura uppgår till minst 200 kronor.

Skälen för promemorians förslag: Som nämnts är den nuvarande ordalydelsen av 10 kap. 8 § ML otydlig och utgör inte ett hinder för att bevilja återbetalning av mervärdesskatt med stöd av två eller fler fakturor där inköpspriset sammanlagt – men inte var för sig – överstiger 1 000 kronor. Lydelsen av 10 kap. 8 § ML bör därför förtydligas. Syftet bakom beloppsbegränsningen vid återbetalning till medlemmar av den diplomatiska personalen vid utländska beskickningar och karriärkonsuler vid utländska konsulat är att undvika ett tyngande administrativt merarbete vid hanteringen av ansökningar om återbetalning av mervärdesskatt (jämför prop. 1972:119, sid. 11, där bakgrunden till den tidigare gällande beloppsgränsen om 500 kronor i förordningen (1972:833) om återbetalning av mervärdesskatt i vissa fall framgår). 10 kap. 8 § ML bör ändras på så sätt att det – på motsvarande sätt som i 3 a § förordningen (1994: 224) om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl. – uttryckligen framgår att beloppsgränsen om 1 000 kronor för återbetalning enligt 10 kap. 7 § första stycket 1–8 ML gäller enligt varje faktura. Genom en sådan ändring uppnås enhetlighet på mervärdesskatteområdet beträffande synen på beloppsgränser vid återbetalning till internationella organisationer, utländska beskickningar och diplomater m.fl.

I syfte att undvika ett betungande administrativt merarbete bör även en beloppsbegränsning för återbetalning av varor som omfattas av 10 kap. 7 § första stycket 9–10 ML införas. Med tanke på att produkterna som omfattas (punktskattepliktiga bränslen, alkohol och tobak) skiljer sig åt

jämfört med de övriga tjänsterna och varorna som omfattas av 10 kap. 7 § första stycket får en beloppsgräns om 200 kronor anses ändamålsenlig.

16.4 Konsekvensanalys

Ändringen i 10 kap. 8 § ML är avsedd att förtydliga att rätten till återbetalning enligt 10 kap. 7 § första stycket 1–8 ML endast föreligger om den sammanlagda ersättningen per faktura uppgår till minst 1 000 kronor. Vidare införs en beloppsbegränsning på så sätt att rätt till återbetalning enligt 10 kap. 7 § första stycket 9–10 ML endast föreligger om det sammanlagda beloppet per faktura uppgår till högst 200 kronor. Förslaget medför positiva effekter för staten bland annat genom att administrationen minskar. Dessa torde dock inte vara av sådan omfattning att de leder till några märkbara statsfinansiella konsekvenser.

17 Innehållet i kreditnota

17.1 Bakgrund och problembeskrivning

Den 20 december 2001 antogs ett EG-direktiv om nya regler för fakturering när det gäller mervärdesskatt. Direktivet betecknades rådets direktiv 2001/115/EG om ändring av direktiv 77/388/EEG i syfte att förenkla, modernisera och harmonisera kraven på fakturering när det gäller mervärdesskatt (se EGT L 15, 17.1.2002 s. 24), härafter kallat faktureringsdirektivet.

Genom direktivet infördes gemensamma EG-regler för faktureringskyldighet avseende mervärdesskatt. I direktivet tas bl.a. upp vilka uppgifter som en faktura måste innehålla, tillämpning av elektronisk fakturering och elektronisk lagring (arkivering) av fakturor samt självfakturering och utläggning av fakturering till tredje person. Ett av syftena med en harmonisering av faktureringsreglerna var att säkerställa att den inre marknaden fungerar väl. Ett annat syfte var att modernisera reglerna för faktureringskyldighet så att de skulle korrespondera bättre med den tekniska utvecklingen och med vad som tilläts enligt medlemsstaternas nationella lagstiftningar. Reglerna har genomförts i svensk rätt och trädde i kraft den 1 januari 2004. Bestämmelserna om faktureringskyldighet m.m. finns i artiklarna 217–241 i mervärdesskattedirektivet.

Bland de bestämmelser som fördes in i mervärdesskattelagen var regler om vilka uppgifter som skall framgå av kreditnotor. Enligt artikel 22.3 a femte stycket i sjätte direktivet (motsvarar artikel 219 och 228 i mervärdesskattedirektivet) skall varje handling eller meddelande med en särskild och otvetydig ändring av och hänvisning till den ursprungliga fakturan likställas med en faktura. Medlemsstaterna på vars territorium leveransen av varorna eller tillhandhållandet av tjänsterna äger rum får dock befria från skyldigheten att lämna vissa obligatoriska uppgifter i sådana handlingar eller meddelanden. Innan faktureringsdirektivet fördes

in i mervärdesskattelagen hade reglerna avseende kreditnotor följande lydelse.

11 kap. 8 § ML

Om en skattskyldig lämnar sådana nedsättningar av priset som avses i 7 kap. 6 § första stycket skall han utfärda en kreditnota eller jämförlig handling.

Handlingen skall innehålla uppgift om

1. ersättningen enligt utfärdad faktura eller jämförlig handling och nedsättningen av ersättningen,
2. skatten enligt fakturan eller jämförlig handling och minskningen av skatten, och
3. övrigt som kan ha betydelse för bedömningen av de frågor som anges i 5 § första stycket 7.

Även i fall av kundkreditering av annat slag än som avses i första stycket skall den skattskyldige utfärda en sådan handling som anges i nämnda stycke.

Med stöd av faktureringsdirektivet fick bestämmelsen avseende kreditnotor följande lydelse (SFS 2003:1134):

11 kap 10 §

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

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

1. skatten enligt fakturan och ändringen av skatten, och
2. i förekommande fall en sådan uppgift om att köparen är skyldig att betala mervärdesskatt.

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

I framställningar som kom in till Finansdepartementet den 9 december 2004 (dnr Fi2004/6223) från Tidsam AB och EAN Sweden AB (numera GS1 Sweden) och den 13 december 2004 (dnr Fi2004/6321) från Dagligvaruleverantörernas Förbund och EAN Sweden AB har begärts att mervärdesskattelagen ändras så att kravet på att det ursprungliga momsbeloppet anges i en kreditnota slopas. Framställarna menar att den tidsperiod varunder den/de ursprungliga fakturan/fakturorna utfärdas anges i stället. Så länge det finns material hos den skattskyldige som möjliggör en granskning bör det kontrollbehov som finns kunna anses uppfyllt. I framställningar den 14 december 2004 (dnr Fi2004/0374) från Interpress AB och EAN Sweden AB, den 16 december 2004 (dnr Fi2004/6379) från MTD MorgonTidningsDistribution KB och EAN

Sweden AB och den 28 december 2004 från Svenska Kommunförbundet har samma begäran framförts om att mervärdesskattelagen ändras så att kravet på att det ursprungliga mervärdesskattebeloppet anges i en kreditnota slopas.

17.2 Förslag till ändring

Promemorians förslag: Kravet på att det ursprungliga mervärdesskattebeloppet skall anges i en kreditnota slopas.

Skälen för promemorians förslag: Enligt reglerna i artikel 218 i mervärdesskattedirektivet skall medlemsstaterna godta som fakturor alla dokument eller meddelanden i pappersform eller i elektronisk form som uppfyller villkoren i detta kapitel. Vidare stadgas i artikel 219 att varje handling eller meddelande med ändring av den ursprungliga fakturan och med en särskild och otvetydig hänvisning till den ursprungliga fakturan skall likställas med en faktura. Vidare sägs i artikel 228 i mervärdesskattedirektivet att medlemsstaterna på vars territorium leveransen av varorna eller tillhandhållandet av tjänsterna äger rum får befria från skyldigheten att lämna vissa obligatoriska uppgifter i sådana handlingar eller meddelanden.

Vid genomförandet av direktivbestämmelserna om fakturerings-skyldighet och fakturans innehåll i mervärdesskattelagen uttalades i förarbetena att det enligt huvudregeln i faktureringsdirektivet (som ändrade sjätte mervärdesskattedirektivet) ställs samma krav på innehåll i en kreditnota som på vanliga fakturor (prop. 2003/04:26). Det konstaterades vidare att det i den då gällande reglering i mervärdesskattelagen inte ställdes lika omfattande krav som i faktureringsdirektivet i detta avseende. Den bedömning som gjordes var att det inte ansågs nödvändigt att i kreditnotor ta upp alla de uppgifter som krävs i ursprungsfakturan under förutsättning att hänvisningarna till ursprungsfakturan var otvetydig och inte kunde missförstås. Det föreslogs därför att möjligheten att befria från skyldigheten att lämna vissa obligatoriska uppgifter utnyttjades (prop. 2003/04:26 s. 82 f.). I förarbetena angavs vidare följande. De nuvarande kraven i mervärdesskattelagen innebär som nämnts att det av kreditnotan skall framgå ersättningens belopp enligt ursprungsfakturan samt den nedsättning som avses i kreditnotan samt skatten enligt fakturan samt minskningen av skatten enligt kreditnotan. Dessa krav motverkar möjligheten att uppfatta ursprungsfakturan och kreditnotan som två separata fakturor vilket skulle kunna utnyttjas vid yrkande om avdrag för ingående mervärdesskatt för båda beloppen. Det föreslås därför att bestämmelsen i dessa delar inte ändras i förhållande till dagens regler (prop. 2003/04:26 s.83 f.).

Som framgått ovan har flera framställningar gjorts till Finansdepartementet i vilka begärts att kravet på att ange det ursprungliga skattebeloppet på kreditnotan tas bort. I ett yttrande den 14 februari 2005 till de ovannämnda framställningarna har Skatteverket tillstyrkt begäran om att orden ”skatten enligt fakturan” stryks från 11 kap. 10 § andra stycket ML. Skatteverket anger följande. ”Det finns risk för att

dubbelavdrag för ingående skatt sker om ursprungsfakturan och kreditnotan uppfattas som två separata fakturor. Mot bakgrund av att denna risk med dagens redovisningssystem torde vara begränsad instämmer Skatteverket i den uppfattning som framförs i flera av skrivelserna nämligen att behovet av att en kreditnota innehåller en uppgift om det skattebelopp som ursprungligen angivits i fakturan inte är särskilt stort. Allt under förutsättning att kopplingen mellan kreditnotan och den ursprungliga fakturan är otvetydig med hjälp av andra uppgifter i kreditnotan och således inte försämras pga. att det ursprungliga skattebeloppet inte anges.”

I promemorian görs följande bedömning. Kravet som ställs i 11 kap. 10 § ML på att skatten enligt ursprungsfakturan skall anges i kreditnotan är inte nytt utan fanns i mervärdesskattelagen redan före genomförandet av faktureringsdirektivet i svensk lag. Syftet med kravet är att underlätta kontroll av kreditfakturor. Med beaktande av den administrativa börda som ett sådant krav ställer på företagen jämfört med det begränsade värde en sådan sammanhållen information vid utfärdande av kreditnota innebär, föreslås i promemorian att detta krav tas bort. Genom det krav som finns på en särskild och otvetydig ändring av och hänvisning till den ursprungliga fakturan, kan kreditnotan vid kontroll ändå jämföras med den ursprungliga fakturan. Förslaget föranleder ändring i 11 kap 10 § ML. Genom förslaget får framställningarna som gjorts i denna fråga anses ha tillgodosetts.

18 Redovisning av mervärdesskatt vid omsättning av bygg- och anläggningstjänster

18.1 Bakgrund och problembeskrivning

Genom beslut den 11 februari 1999 bemyndigade regeringen chefen för Finansdepartementet att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att se över reglerna om skattskyldighet i mervärdesskattelagen m.m. Utredningen, som antog namnet Mervärdesskatteutredningen, överlämnade sitt betänkande, Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv (SOU 2002:74), i september 2002. Utredningens uppdrag var att lämna förslag till förändringar i mervärdesskattelagen (1994:200, ML) i syfte att harmonisera de begrepp som reglerar frågor om skattskyldighet och yrkesmässig verksamhet med det sjätte direktivet. Utredningen skulle även överväga om det är lämpligt att införa särskilda mervärdesskatteregler för små företag. Enligt tilläggsdirektiv (dir. 2001:49) skulle utredningen även se över det regelsystem som styr vilken tidpunkt skattskyldighet och redovisningsskyldighet inträder för mervärdesskatt. Mervärdesskatteutredningens förslag beskrivs i avsnitt 18.1.1 nedan.

I budgetpropositionen för 2006 (prop. 2005/06:1) gjordes bedömningen att behandlingen av de allmänna förslagen av Mervärdesskatteutredningen bör ingå i den större översynen av hela skattesystemet som aviserades i samma budgetproposition. Det angavs vidare i budgetpropositionen att avseende vissa redovisningsfrågor skulle en fortsatt beredning ske separat.

Redovisningsreglerna är centrala för mervärdesskattesystemet. Vid en justering av de allmänna bestämmelserna avseende redovisning av mervärdesskatt är det nödvändigt att samtidigt företa en systematisk översyn av regelsystemet som helhet. Detta kräver mer ingående överväganden än vad som har varit möjligt inom ramen för detta lagstiftningsärende. I denna promemoria läggs därför inga generella förslag avseende redovisningsreglerna i ML. Förslagen som presenteras är mer begränsade och avser de specialregler i ML som gäller redovisning av mervärdesskatt i bygg- och anläggningsverksamhet.

I ett ärende som inkom till Finansdepartementet den 2 februari 2004 (dnr Fi2004/450) har Plåtslageriernas Riksförbund med flera organisationer inom bygg- och anläggningssektorn hemställt att särregleringen i 13 kap. 14 § och 20 § ML slopas. Bakgrunden till deras begäran är att reglerna ställer till problem för framför allt underentreprenörer till byggföretag när de sistnämnda inte kan eller vill betala slutfakturan i tid. I dessa fall måste underentreprenören ändå betala in mervärdesskatten på erhållna a conto i rätt tid med den ekonomiska risk som detta innebär. Organisationerna menar att det kan bli fråga om en ökning av konkurser och betalningsinställelser om inte reglerna ändras. Den möjlighet att fakturera betalningar a conto med mervärdesskatt som står till buds i nuvarande regler innebär i realiteten inte en valfrihet för underentreprenörer eftersom deras uppdragsgivare, främst större byggföretag, ställer som krav att betalningar a conto skall faktureras utan mervärdesskatt. I praktiken kommer underentreprenörer att stå risken för om generalentreprenören går i konkurs efter det att a conto-fakturor utfärdats utan att mervärdesskatt debiterats generalentreprenören. Underentreprenören är då skyldig att redovisa den utgående skatten trots att denne inte kunnat få betalt av generalentreprenören.

Från och med den 1 juli 2007 kommer vid omsättning av vissa bygg- och anläggningstjänster förvärvaren att redovisa mervärdesskatten på tillhandahållandet i stället för den som tillhandahåller tjänsten, s.k. omvänd skattskyldighet (prop. 2005/06:130, SFS 2006:1031 och 2006:1293). Den nya ordningen medför att bestämmelsen om uppskjuten tidpunkt för redovisning av mervärdesskatt vid bygg- och anläggningsentreprenad delvis kommer att spela ut sin roll. Någon mervärdesskatt att inbetala till staten kommer inte att uppstå i leden fram till den slutlige beställaren av entreprenaden när denna ordning tillämpas eftersom köparen redovisar såväl utgående som ingående skatt på transaktionen och beloppen tar ut varandra under förutsättning att köparen har full avdragsrätt för mervärdesskatt.

Mot denna bakgrund föreslås i promemorian att de särskilda bestämmelser som reglerar redovisningstidpunkten för förskott och a conto i samband med bygg- och anläggningsentreprenad slopas. På så vis tillgodoses de behov som aktörer på bygg- och anläggningsområdet har aviserat och svensk rätt kommer att i högre grad överensstämma med principerna i EG-rätten avseende tidpunkten för redovisning av mervärdesskatt.

18.1.1 Mervärdesskatteutredningens förslag

Mervärdesskatteutredningens EG-rättsanpassade förslag i betänkandet SOU 2002:74 avseende tidpunkten för redovisning av utgående och ingående mervärdesskatt innebar att kopplingen till tidpunkten för bokföring enligt god redovisningssed i ML skulle slopas (jfr 13 kap. 6 § 1 och 2 samt 13 kap. 16 § 1 ML). Enligt betänkandet skall den utgående mervärdesskatten redovisas vid tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen, dvs. tidpunkten för omsättningen av varan eller tjänsten, om betalning kommer säljaren till godo senast i anslutning till omsättningen. Om betalning inte kommer säljaren till godo i anslutning till omsättningen skall enligt förslaget mervärdesskatten redovisas vid utfärdandet av fakturan (en s.k. fakturadatummetod). Utredningen föreslog också införandet av en särskild tidsfrist för redovisning av den utgående skatten. Enligt bestämmelsen skall mervärdesskatten redovisas två månader efter tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen om inte en faktura utfärdats senast två månader efter den beskattningsgrundande händelsen. Vid förskottsbetalning (betalning erhålls innan prestationen har utförts) skall enligt utredningens förslag redovisningsskyldigheten för det mottagna beloppet infalla när ersättningen inflyter kontant eller på annat sätt kommer säljaren till godo. Utredningen föreslog vidare att de särskilda reglerna om redovisningstidpunkten för förskott och a conton vid bygg- och anläggningsentreprenad skulle slopas eftersom dessa saknar motsvarighet i sjätte mervärdesskattedirektivet.

18.1.2 Remissinstansernas syn på Mervärdesskatteutredningens förslag

Statistiska centralbyrån (SCB) ansåg att effekten av att mervärdesskatt skall betalas vid förskott och a conton är positiv för mervärdesskattestatistiken genom en bättre periodisering av arbeten vid a conto-betalning. *NUTEK* ansåg det önskvärt att regler är så enhetliga som möjligt och att det därför allmänt sett är önskvärt att särregler och undantag som endast gäller för vissa branscher eller under vissa förhållanden ersätts av generella regler. *NUTEK* ansåg därför att förslaget att slopa de särskilda reglerna för bygg- och anläggningsentreprenader bör genomföras trots att de innebär att de berörda företagen kommer att behöva betala in skatten tidigare än i dag. *FAR* ansåg att den skattemässiga engångseffekten på omkring 350 miljoner kronor som förslaget om slopandet av de särskilda redovisningsreglerna vid bygg- och anläggningsentreprenader skulle innebära bör komma företagssektorn tillgodo. *FAR* angav att den beskattningsgrundande händelsen för en byggtjänst bör anses vara när slutbesiktning eller en därmed jämförlig åtgärd sker. *FAR* ansåg vidare att det även bör införas uttryckliga bestämmelser för den beskattningsgrundande händelsen och tidpunkten för redovisning av den utgående skatten för utåtriktade byggtjänster samt tidpunkten för beskattning av entreprenader vid överlåtelse av verksamhet. *FAR*, *Svenska Revisorssamfundet (SRS)*, *Sveriges Byggindustrier*, *Fastighetsägarna* och *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF)* ansåg att tidpunkten för när den utgående

skatten skall redovisas vid a conton generellt bör knytas till fakturadatum. SRS ansåg vidare att uttryckliga regler vid t.ex. ny entreprenör bör övervägas. Sveriges byggindustrier anger även att det är mycket angeläget att en särskild regel införs som innebär att redovisning av skatt för särskilt definierade bygg- och anläggningsentreprenader kan anstå till dess faktura enligt god affärssed senast skall utställas. *Sveriges Byggindustrier* påpekar också att förslaget innebär ökade finansieringskostnader vilket fördyrar bostadsbyggandet. *VVS-Installatörerna* tillstyrker förslaget att avskaffa den särskilda regeln om redovisning av skatt för bygg- och anläggningsentreprenader. Genom att regeln avskaffas minskar kapitalrisken och kapitalbindningen för installationsföretagen, som ofta har rollen som underentreprenörer, då dessa företag bär risken om generalentreprenören går i konkurs efter det att a conto-fakturor utan momspåslag skickas till generalentreprenören. Underentreprenören tvingas då att redovisa den utgående skatten som denne inte har erhållit. *Sveriges allmännyttiga bostadsföretag (SABO)* anförde följande. Ett slopande av den särskilda regeln leder till en fördyring av byggkostnaderna med ca en procent enligt SABO:s beräkningar. SABO ansåg att det är mycket angeläget att en särskild regel införs som innebär att redovisning av skatt för bygg- och anläggningsentreprenader kan anstå längst till dess faktura enligt god redovisningssed senast skall utställas.

18.2 Gällande rätt

18.2.1 Mervärdesskattelagen (1994:200)

Allmänt om reglerna om redovisning av mervärdesskatt

Bestämmelserna om redovisningsskyldighet finns i 13 kap. ML. I bestämmelserna regleras den tidpunkt då redovisning av mervärdesskatt skall ske, dvs. till vilken redovisningsperiod den utgående respektive den ingående mervärdesskatten på transaktionerna i verksamheten skall hänföras. Transaktionerna som är hänförliga till viss redovisningsperiod kommer därefter att redovisas i den deklaration som lämnas för perioden i enlighet med bestämmelserna i 10 kap. skattebetalningslagen (1997:483, SBL). En redovisningsperiod omfattar som regel en kalendermånad (10 kap. 14 § SBL). För den som får redovisa mervärdesskatt i självdeklaration utgörs redovisningsperioden för mervärdesskatt av beskattningsåret som självdeklarationen avser. Den vars beskattningsunderlag exklusive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas uppgå till högst 1 miljon kronor skall redovisa mervärdesskatten i självdeklarationen, om inte Skatteverket har beslutat annat. För den som inte är skyldig att lämna självdeklaration samt för handelsbolag får Skatteverket besluta att redovisningsperioden för mervärdesskatt skall vara ett helt beskattningsår. Detta gäller under förutsättning att beskattningsunderlaget exklusive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas uppgå till högst 200 000 kronor (10 kap. 15 § SBL).

För att redovisningskyldighet skall inträda enligt 13 kap. ML krävs att den händelse som utlöser mervärdesbeskattning har inträffat. Denna tidpunkt uttrycks i svensk rätt som tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Enligt 1 kap. 3 § ML inträder skattskyldighet när en vara levereras, en tjänst tillhandahålls eller ett uttag sker. Om ersättning erhålls helt eller delvis innan en vara levereras eller en tjänst tillhandahålls inträder skattskyldigheten när betalningen inflyter kontant eller på något annat sätt kommer den som omsätter varan eller tjänsten till godo. Bestämmelserna om skattskyldighetens inträde är enligt svensk rätt avgörande för vilka beskattningsregler som gäller för en viss transaktion, t.ex. vilken skattesats som skall tillämpas på en viss omsättning. Om skattskyldighet har inträtt för en viss omsättning och skattesatsen därefter ändras avseende sådan omsättning skall den skattesats tillämpas vid redovisning av mervärdesskatten som gällde vid skattskyldighetens inträde. Vid tillhandahållande av bygg- och anläggningsentreprenad anses skattskyldigheten inträda dels vid tidpunkten för mottagande av en förskotts- eller a contobetaling, dels vid slutbesiktning eller motsvarande. Vid byggnation i egen regi inträder skattskyldigheten successivt i takt med att tjänsterna tas ut (se vidare Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2007, del 2 s. 670 ff.).

Huvudregeln för i vilken redovisningsperiod utgående skatt skall redovisas i finns i 13 kap. 6 § ML. Enligt denna bestämmelse skall utgående mervärdesskatt redovisas för den redovisningsperiod under vilken bokföring av omsättningen har gjorts eller borde ha gjorts enligt god redovisningssed (den s.k. *faktureringsmetoden*), se 13 kap. 6 § 1 ML. När skattskyldighet föreligger hos förvärvaren av varor och tjänster i vissa fall, t.ex. när den som omsätter varan eller tjänsten är en utländsk företagare, skall redovisning av skatten ske när förvärvet enligt god redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts av den som är skattskyldig för förvärvet (13 kap. 6 § 2 ML). När förvärvaren blir skattskyldig i samband med gemenskapsinterna förvärv (GIF) stadgas i specialbestämmelsen i 13 kap. 8 b § ML att utgående skatt skall redovisas för den redovisningsperiod som omfattar den femtonde dagen i den månad som följer på den månad under vilken skattskyldigheten för förvärvet har inträtt enligt 1 kap. 4 a § ML. Om faktura utfärdas dessförinnan, skall den utgående skatten redovisas för den redovisningsperiod under vilken fakturan utfärdas.

Vidare skall enligt huvudregeln redovisning av utgående mervärdesskatt ske när förskotts- eller a contobetaling har tagits emot eller lämnats (13 kap. 6 § 3 ML). Vid förskotts- eller a conto-betalningar skall en faktura med uppgift bl.a. om mervärdesskatt utfärdas under förutsättning att det inte är fråga om sådana förskott och a conton som avses i 13 kap. 14 § ML, dvs. som avser byggnads- eller anläggningsentreprenad (se 11 kap. 3 § ML). Bestämmelserna i 13 kap. 6 § ML gäller om inte annat följer av 13 kap. 7–15 §§ ML.

En bestämmelse motsvarande den i 13 kap. 6 § 1 ML infördes i den gamla lagen (1968:430) om mervärdesskatt genom prop. 1978/79:141. Att knyta redovisningstidpunkten till när bokföring skulle ske enligt god redovisningssed ansågs underlätta för företagen. Se vidare nedan. Bestämmelsen i 13 kap. 6 § 3 ML om förskott och a conton infördes i samband med en teknisk omarbetning av lagen (1968:430) om

mervärdesskatt som utmynnade i en ny mervärdesskattelag (1994:200). I prop. 1993/94:99 Ny mervärdesskattelag anfördes följande (s. 237): ”Av god redovisningssed torde regelmässigt följa att förskotts- och a contobetalningar skall bokföras då de uppbärs av den som omsätter respektive betalas av den som förvärvar något. Denna princip bör liksom enligt nuvarande ordning alltid tillämpas när det gäller mervärdesskatt. För att undvika varje oklarhet om detta i mervärdesskattesammanhang föreslås en uttrycklig bestämmelse av denna innebörd i punkt 3”.

Som ett alternativ till redovisning enligt faktureringsmetoden, finns i 13 kap. 8 § ML en möjlighet att redovisa den utgående mervärdesskatten enligt en *kontantmetod*. Från och med den 1 januari 2007 har den tidigare så kallade bokslutsmetoden ersatts av kontantmetoden i denna bestämmelse (prop. 2005/06:174). Kontantmetoden får tillämpas av näringsidkare som inte är skyldiga att upprätta en årsredovisning enligt bokföringslagen (1999:1078) och vars årliga omsättning här i landet inte överstiger tre miljoner kronor. Den utgående skatten för samtliga fordringar som är obetalda vid beskattningsårets utgång skall dock alltid redovisas för den redovisningsperiod under vilken beskattningsåret går ut.

Ingående mervärdesskatt skall enligt huvudregeln i 13 kap. 16 § ML redovisas när ett förvärv av en vara eller en tjänst enligt god redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts. Vid förskotts- eller a contobetalning skall ingående mervärdesskatt redovisas när den som har förvärvat en vara eller tjänst har lämnat betalningen. Bestämmelsen i 13 kap. 16 § ML gäller om inte annat följer av 13 kap. 17–23 §§ eller de särskilda bestämmelserna vid återförsäljares omsättning av vissa konstverk m.m. enligt 9 a kap. 14 § ML. Den som redovisar mervärdesskatt enligt kontantmetoden får enligt 13 kap. 18 § ML redovisa ingående mervärdesskatt för den redovisningsperiod under vilken beskattningsåret går ut eller under vilken betalning dessförinnan har gjorts (prop. 2005/06:174, bestämmelsen trädde i kraft den 1 mars 2007, SFS 2007:42).

Särskilda regler om redovisning av mervärdesskatt vid bygg- och anläggningsentreprenad

I 13 kap. ML finns vissa specialbestämmelser som rör redovisning av mervärdesskatt vid bygg- och anläggningsentreprenad.

Bygg- och anläggningsarbeten kan utföras som utåtriktad bygg- eller anläggningsentreprenad där tillhandahållandet sker enligt avtal mellan två parter, entreprenör och beställare/byggherre, eller i form av byggnation i egen regi där den som bygger uppför byggnader på egen mark eller på mark som denne disponerar med nyttjanderätt såsom tomträtt. När bygg- eller anläggningsarbeten utförs i egen regi skall en beskattning av byggnationen ske i form av uttagsbeskattning (2 kap. 7 och 8 §§ ML). Beskattningsunderlaget utgörs i dessa fall av värdet av nedlagda indirekta och direkta kostnader, beräknad ränta på eget kapital som lagts ned i produktionen samt värdet av det egna arbetet. Om den skattskyldige begär det kan beskattningsunderlaget, när uttagsbeskattning sker med stöd av 2 kap. 8 § ML, i stället utgöras av lönekostnaderna, inräknat skatter och avgifter som grundas på dessa kostnader (jfr 7 kap.

5 § ML). Syftet med att uppföra byggnader i egen regi kan vara att omsätta fastigheten eller ta den i bruk i egen verksamhet, t.ex. för uthyrning eller för att användas i annan av ägaren bedriven verksamhet. Uttagsbeskattning vid byggnation i egen regi beskrivs närmare i avsnitt 4. Den som utför byggtjänster i en utåtriktad verksamhet åt en beställare eller byggherre skall beskatta de åt kunden tillhandahållna byggtjänsterna med mervärdesskatt. Mervärdesskatt tas i dessa fall ut på den ersättning som entreprenören tar ut av kunden.

Vid uttagsbeskattning av byggnation i egen regi skall utgående skatt som hänför sig till uttaget redovisas senast för den redovisningsperiod som infaller två månader efter det att fastigheten eller en del av fastigheten som uttaget avser har kunnat tas i bruk (13 kap. 13 § ML). Vid utåtriktad bygg- och anläggningsverksamhet skall mervärdesskatt på tillhandahållna tjänster och varor redovisas när omsättningen av dessa varor eller tjänster enligt god redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts (13 kap. 6 § 1 ML) om inte de särskilda reglerna om förskott och a conto i 13 kap. 14 § ML blir tillämpliga.

Bygg- och anläggningsentreprenader pågår ofta en längre tid och sträcker sig över flera redovisningsperioder. Tillhandahållanden som görs inom ramen för en bygg- och anläggningsentreprenad kommer att utföras och betalas successivt under bygg- och anläggningsperioden. Betalning sker ofta i form av förskott eller a conto. Med förskott menas en betalning för en prestation som ännu inte har tillhandahållits förvärvaren. En a conto betalning är en betalning som i princip utges i takt med att en tjänst utförs eller en vara levereras men innan tjänsten eller varan till fullo har tillhandahållits den som har beställt varan eller tjänsten (betalning för en delleverans). Om den som utför bygg- eller anläggningsentreprenad, eller den som vid omvänd skattskyldighet är skattskyldig för leveransen eller tillhandahållandet (jfr prop. 2005/06:130), har mottagit eller betalat en ersättning i förskott eller a conto behöver han inte redovisa mervärdesskatten på dessa förskott eller a conto förrän i den redovisningsperiod som infaller två månader efter det att slutbesiktning eller någon annan jämförlig åtgärd vidtagits (13 kap. 14 § ML). Den uppskjutna redovisningstidpunkten i bestämmelsen bygger på att entreprenören inte utfärdar någon faktura enligt mervärdesskattelagen på förskotts- eller a contobetalningen. En sådan faktura behöver inte utfärdas för förskott eller a conto som avses i 13 kap. 14 § ML (se 11 kap. 3 § ML). Om sådan faktura utfärdas tidigare än vad som behövs enligt bestämmelsen, skall mervärdesskatten dock redovisas enligt vad som gäller för annan utgående skatt än sådan som hänför sig till förskotts- eller a contobetalning. Bestämmelsen har tolkats så att redovisning av utgående skatt skall ske för den period under vilken betalningen har uppburits. Ingående mervärdesskatt avseende sådan betalning som avses i 13 kap. 14 § ML får redovisas först efter det att faktura har tagits emot och betalning erlagts (13 kap. 20 § ML). Se även vad som sägs i prop. 1993/94:99 Ny mervärdesskattelag, s. 230–231.

Den särskilda regeln i 13 kap. 14 § ML gäller inte i konkursfall eller vid överlåtelse av verksamhet (13 kap. 10 och 11 §§ ML).

Bestämmelserna i 13 kap. 13 och 14 §§ ML infördes i samband med en större reform av reglerna om skattskyldighetens och redovisningsskyldighetens inträde i lagen (1968:430) om mervärdesskatt. I prop.

1978/79:141 föreslogs att den tidpunkt, som var gemensam för skattskyldighetens och redovisningsskyldighetens inträde, skulle delas upp. Skattskyldighet skulle inträda vid leverans av vara, tillhandahållande av tjänst eller då uttag sker. Skattskyldighet skulle också inträda vid betalning kontant före leverans eller tillhandahållande av beställda varor eller tjänster (förskott). De äldre reglerna stadgade att skattskyldighet inträdde enligt en kontantprincip nämligen när vederlaget inflöt kontant eller i form av varor eller på annat sätt kom den skattskyldige till godo. Detta förutsatte att tillhandahållande av varan eller tjänsten hade ägt rum.

I propositionen föreslogs som huvudregel att tidpunkten för redovisningsskyldighetens inträde skulle bestämmas enligt faktureringsmetoden. Metoden innebar att redovisningsskyldigheten skulle inträda när affärshändelsen, genom vilken skattskyldighet har inträtt, enligt god redovisningssed bokförs eller borde ha bokförts. Skälet till förändringen var att det med en bestämd tidpunkt för när skattskyldighet inträder kunde bestämmas vilken skattesats som skulle tillämpas eller om skatteplikt förelåg för en viss transaktion, oberoende av vilken metod för redovisning av mervärdesskatten som tillämpades av den skattskyldige. Vidare ansågs att det fanns stora fördelar med att låta tidpunkten för redovisning av mervärdesskatt följa affärsbokföringen (prop. 1978/79:141 s. 45 f).

Vidare föreslogs i propositionen att beskattning skulle ske av byggarbeten som utfördes i egen regi för att uppnå neutralitet i beskattningen av bygg- och anläggningstjänster samt att vissa särbestämmelser för redovisning av mervärdesskatt på förskott och a conto skulle gälla i samband med byggnads- eller anläggnings-entreprenad samt vid byggnation i egen regi. I propositionen framhölls att beskattningen av skatteobjekt med långa uppdragsperioder inte var tillfredsställande. Regelmässigt inträffade avdragsrätten för ingående mervärdesskatt före redovisningstidpunkten för utgående skatt för uppdragstagaren på grund av att leveransen av dessa objekt, t.ex. byggnadsentreprenader, i skatterättslig mening ansågs dröja flera år. Departementschefen framhöll följande: ”Eftersom det som tillförs fastigheten av uppdragstagaren vid en entreprenad civilrättsligt blir uppdragsgivarens egendom utan rätt för den förstnämnde att förfoga över det som tillförts, kan det med fog hävdas att byggnads- och anläggningsentreprenad tillhandahålls fortlöpande i den takt arbete utförs på fastigheten (prop. 1978/79:141, s. 54).” Departementschefen ansåg emellertid att dessa synpunkter fick ställas mot att en tidigare lagd beskattning i samband med övergången till faktureringsmetoden ställer ökade krav på kapitalmarknaden. Skatt- och redovisningsskyldighetens inträde för förskott och a conto enligt de föreslagna allmänna reglerna ansågs leda till högre kostnader för kapitalanskaffning vilket i sin tur skulle leda till högre kostnader för bostadsproduktionen och för investeringar i byggnader och andra anläggningar. Detta skulle bland annat drabba bostadsförvaltande bolag och kommuner. Med hänsyn till då rådande förhållanden på bostadsmarknaden och till kommunernas situation var man inte beredd att vid denna tidpunkt låta de allmänna bestämmelserna gälla i dessa fall. I stället föreslogs att redovisning av mervärdesskatt för betalningar i förskott eller a conto vid byggnads- eller anläggningsentreprenad skulle

ske i samband med slutbesiktning och utfärdande av slutfaktura. Av praktiska skäl föreslogs att samma regel skulle gälla beträffande redovisning av skatt som hänförde sig till utrustning eller inredning av byggnad, under förutsättning att byggnadsentreprenaden omfattade även sådana prestationer (prop. 1978/79:141 s. 55).

I prop. 1978/79:141 ansåg man att samma redovisningsteknik som vid utåtriktad byggverksamhet i princip borde kunna tillämpas när den som bedriver byggnadsverksamhet i egen regi utför ny-, till- eller ombyggnad. Egenregiverksamheten på fastighetsområdet borde enligt propositionen i beskattningshänseende så långt möjligt behandlas på samma sätt som entreprenadverksamheten. Redovisningsskyldigheten för uttaget borde därför anstå till dess att fastigheten kunde tas i bruk för avsett ändamål. Det angavs vidare att beskattningsunderlaget borde bestämmas med ledning av nedlagda kostnader varför redovisningsskyldigheten borde inträda först två månader efter det att fastigheten kunnat tas i bruk för avsett ändamål. Härigenom lämnades den skattskyldige tillfälle att få fram ett tillförlitligt underlag för skatteberäkningen. På så sätt uppnåddes i sak överensstämmelse med entreprenadverksamheten i fråga om tidpunkten för redovisningen av den utgående skatten (prop. 1978/79:141 s. 66 f).

När det gäller slutredovisning av en bygg- eller anläggningsentreprenad (andra belopp än betalningar i förskott eller a conto), dvs. det belopp som återstår att betala vid slutredovisningen av entreprenaden, gäller de allmänna bestämmelserna i 13 kap. 6 § ML för redovisning av utgående skatt. I praktiken har det accepterats att slutfaktura får utfärdas senast sex månader efter slutbesiktning (jfr Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2007 del 2 s. 654 f.). Den angivna tidpunkten, sex månader efter slutbesiktningen, motsvarar den tidpunkt då fordringarna enligt byggbranschens standardavtal (AB04), på grund av ändrings- och tilläggsarbeten måste faktureras om de inte skall preskriberas. På så vis säkerställs att ett underlag för vidarefakturering inom rimlig tid föreligger. Denna tillämpning innebär att en förskjutning normalt föreligger mellan tidpunkten för skattskyldighetens inträde och tiden för redovisningsskyldigheten. Som längst kan denna således uppgå till sex månader.

18.2.2 Redovisning enligt god redovisningssed (bokföring)

Som framgått av redogörelsen ovan knyter man i flera fall i mervärdesskattelagen tidpunkten för redovisning av utgående och ingående mervärdesskatt till vad som gäller på redovisningsområdet genom att i lagen hänvisa till tidpunkten då en viss transaktion enligt god redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts (13 kap. 6 § ML) eller då faktura enligt god redovisningssed har utfärdats eller borde ha utfärdats (13 kap. 9 § ML). I det följande redogörs i korthet för vad som anses vara god redovisningssed vid redovisning av bygg- och anläggningsverksamhet (redovisning av intäkter och utgifter samt löpande bokföring).

God redovisningssed utgör en kombination av lagregler, tolkning av lagregler, utfyllande normer av särskilda normgivande organ och i viss

utsträckning faktisk förekommande redovisningspraxis hos företag. I regelverken på redovisningsområdet hänvisas till god redovisningssed. Enligt bokföringslagen (1999:1078, BFL) skall bokföringsskyldigheten fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed. I årsredovisningslagen (1995:1554, ÅRL) heter det att årsredovisningen skall upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed. Lagstiftningens hänvisning till god redovisningssed innebär att företagen är skyldiga att anpassa sig till de normer som utvecklas för att fylla ut och tolka lagens regler.

Normgivningen på redovisningsområdet på nationell nivå sköts i huvudsak av två organ; den statliga myndigheten Bokföringsnämnden (BFN) och det privata organet Rådet för finansiell rapportering (ersatte den 1 april 2007 Redovisningsrådet). Det tidigare redovisningsrådet hade till uppgift att utfärda rekommendationer för börsnoterade företag eller företag som på grund av sin storlek har stort allmänt intresse. Redovisningsrådet utfärdade 32 rekommendationer. BFN har ensamt ansvar för normer avseende löpande bokföring och utarbetar allmänna råd och uttalanden för redovisning i små, medelstora samt icke börsnoterade företag. Rådet för finansiell rapportering skall bedriva normbildning inom redovisningsområdet för de börsnoterade bolagen. Rådet arbetar främst med den internationella normgivningen som utvecklas av International Standards Accounting Board (IASB). Börsnoterade företag är från den 1 januari 2005 skyldiga att följa de internationella redovisningsstandarder (IFRS/IAS) som utvecklats av IASB. Rådet för finansiell rapportering skall verka för att ta till vara företagens erfarenheter avseende tillämpningen av IFRS och söka påverka dess utveckling.

God redovisningssed för redovisning av intäkter och utgifter vid bygg- och anläggningsentreprenad och kopplingen till tidpunkten för inkomstbeskattning enligt inkomstskattelagen (1999:1229)

Råd och anvisningar avseende redovisning av entreprenaduppdrag finns i Redovisningsrådets rekommendation RR 10. Den tillämpas dock inte av företag som har noterade värdepapper och upprättar koncernredovisning. Dessa företag skall tillämpa fastställda internationella redovisningsstandarder (jfr IAS 11 entreprenadavtal).³³ Enligt Redovisningsrådets RR 32:06³⁴ är det emellertid god redovisningssed att börsnoterade juridiska personer tillämpar IFRS/IAS när dessa tillämpas i koncernredovisningen. Såväl RR 10 som RR 32:06 uttalar emellertid att reglerna beträffande intäktsredovisning i dessa rekommendationer inte behöver tillämpas i juridisk person, beroende på lagbestämmelser, främst i ÅRL, eller på grund av sambandet mellan redovisning och beskattning. Mot bakgrund av detta samband kan därför uppdrag i juridiska personer redovisas inom ramen för kommunalskattelagens (numera

³³ Enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 skall noterade företag inom EU upprätta koncernredovisning enligt de av EG-kommissionen antagna IFRS/IAS.

³⁴ Ersätter tidigare version RR32:05 för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2007 eller senare.

inkomstskattelagens 1999:1229, IL), regler (p. 45 i RR10 samt p. 25 i RR 32:06).

Således gäller alltså att intäktsredovisning av entreprenaduppdrag i enlighet med bestämmelserna om beskattning av byggnads-, anläggnings-, hantverks- eller konsultrörelse (pågående arbeten) i 17 kap. 23–32 §§ inkomstskattelagen också får anses som god redovisningssed. I princip skall pågående arbeten som fakturerats och som utförts på löpande räkning tas upp som intäkt (17 kap. 26 § IL) under beskattningsåret. Pågående arbeten som utförs till fast pris och som inte har slutredovisats skall tas upp som en tillgång. Värdet skall här utgöra det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet (17 kap. 27 § IL). Enligt 17 kap. 27 § 2 st. IL får de pågående arbetena för byggnads- anläggnings- och hantverksrörelse tas upp till lägst 97% av det sammanlagda anskaffningsvärdet. Ersättning för pågående arbeten som erhålls för uppdrag som utförts till fast pris skall inte tas upp till intäkt utan tas upp som en skuld till den för vars räkning arbetet utförs (17 kap. 28 § IL). Vid fast pris skjuts således beskattningen av resultatet upp fram till dess att arbetena avslutats, först då sker vinstavräkning.

I ett utkast till vägledning om årsredovisning i mindre aktiebolag (K2) som utarbetats av Bokföringsnämnden uppger BFN att intäktsredovisning vid uppdrag på löpande räkning vid tillämpning av den s.k. alternativregeln skall ske då arbetena har fakturerats. Enligt alternativregeln skall intäkten redovisas när fakturan har upprättats eller borde ha upprättats. Hur länge ett företag kan dröja med faktureringen får avgöras utifrån god redovisningssed. Ofta innebär detta enligt BFN att branschpraxis skall följas men denna måste vara affärsmässigt motiverad. Normalt bör gälla, enligt BFN, att intäkten skall redovisas senast tre månader efter att arbetet utförts (se vidare remiss av den 2007-02-14 dnr 28/04 Förslag till vägledning om årsredovisning i mindre aktiebolag, K2).

God redovisningssed avseende löpande bokföring och kopplingen till redovisningstidpunkten för mervärdesskatt

För mervärdesskattens del är god redovisningssed avseende tidpunkten för bokföring mest intressant. Redovisning av mervärdesskatt sker för kortare perioder än för inkomstskatt (där beskattningsåret är lika med räkenskapsåret som ofta är lika med kalenderåret), som regel per kalendermånad. Mervärdesskatten bygger på en beskattning av separata transaktioner till skillnad från inkomstskatten som bygger på beskattning av ett samlat nettoresultat, vilket i sin tur består av en samling transaktioner eller affärshändelser.

Vid tillämpningen av huvudregeln för redovisningsskyldighetens inträde enligt ML, faktureringsmetoden, har man kopplat tidpunkten för redovisning av skatten till vad som är god redovisningssed beträffande tidpunkten för bokföring av transaktionen eller affärshändelsen. Redovisning av mervärdesskatt på en viss transaktion skall enligt denna metod ske när transaktionen enligt god redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts enligt god redovisningssed. Som framgått ovan gjordes denna koppling i mervärdesskattelagstiftningen till god redovisningssed för att förenkla för företagen vilka på så vis slapp bokföra sina

affärshändelser och redovisa mervärdesskatt vid olika tidpunkter (prop. 1978/79:141). Även vid tillämpning av kontantmetoden enligt 13 kap. 8 § ML knyter redovisningen av mervärdesskatten an till vad som gäller på redovisningsområdet. Den krets som får lov att tillämpa kontantredovisning av mervärdesskatten bestäms genom en hänvisning till bokföringslagens bestämmelser om upprättande av årsredovisning. Nedan följer en redogörelse för vad som får anses som god redovisningssed avseende tidpunkten för bokföring av affärshändelserna i verksamheten, dvs. den tidpunkt som vid tillämpning av faktureringsmetoden avgör i vilken period mervärdesskatten skall redovisas.

När redovisningstidpunkten för mervärdesskatt i ML kopplades till tidpunkten för bokföring enligt god redovisningssed (prop. 1978/79:141) gällde den gamla bokföringslagen (1976:125, gamla BFL). Enligt 8 § i denna lag skulle kontanta in- och utbetalningar bokföras senast påföljande arbetsdag (kassabokföring). Övriga affärshändelser skulle enligt bestämmelsen bokföras så snart det kunde ske. I fråga om fordringar och skulder gällde enligt lagen att dessa skulle bokföras så snart det kunde ske sedan faktura eller annan handling som tillkännagav anspråk på vederlag, utfärdats eller mottagits eller sådan handling bort föreligga enligt god affärssed. Om det i verksamheten endast förekom ett mindre antal fakturor eller andra handlingar och fordringarna eller skulderna enligt dessa inte uppgick till avsevärda belopp fick bokföring dröja tills betalning skedde, under förutsättning att detta var förenligt med god redovisningssed. Vid räkenskapsårets slut skulle dock samtliga då obetalda fordringar och skulder bokföras.

Enligt förarbetena till gamla BFL (prop. 1975:104) är faktura utfärdad först när den avsänds från företaget. Vid vilken tidpunkt en faktura bort föreligga enligt god affärssed skulle enligt förarbetsuttalanden bestämmas efter praxis för den aktuella typen av affär, såsom utvecklad praxis i branschen. Man kunde inte ange någon generell tidsgräns inom vilken fakturering alltid borde ske. Det anfördes att framväxten av ADB möjliggjort snabba faktureringsrutiner i vissa fall. En medveten fördröjning för att ge köparen en ”dold” betalningsfrist ansågs inte vara förenlig med god affärssed. En fördröjning av faktureringen efter leverans måste vara motiverad av branschspecifika förhållanden eller omständigheterna i det enskilda fallet, såsom att faktureringen måste föregås av överväganden, förhandlingar eller beslut om hur stort belopp som skall krävas, eller att ytterligare uträkningar, kontroller eller besiktningar måste göras innan fakturering kan ske.

I Regeringsrättens dom RÅ 1999 ref 16 prövades tidpunkten för avdrag för ingående mervärdesskatt mot bakgrund av tidpunkten för bokföring enligt god redovisningssed. Domstolen tog ställning till om ett företag hade rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt hänförlig till en leverans av el i den period leveransen skedde, trots att faktura anlände i en period efter leveransen. Hade bokföring av transaktionen skett i rätt period med hänsyn till god redovisningssed? (Målet avsåg bland annat 4 och 8 §§ i gamla BFL). Anledningen till att företaget hade bokfört ingående mervärdesskatt före mottagandet av fakturan var att företaget löpande upprättade periodrapporter som tillställdes moderbolaget i koncernen. För att resultatet inte skulle bli missvisande

måste kostnader belasta rätt månad. Allt detta skedde enligt företaget enligt god redovisningssed.

Regeringsrätten konstaterade att det var förenligt med god redovisningssed att bokföra transaktionen i leveransmånaden med hänsyn till att bokföringen inför bokslut eller delårsbokslut skall tillföras fordrings- och skuldposter som behövs för att bestämma de intäkter och kostnader som rätteligen hör till räkenskapsåret eller perioden och att det, såsom BFN uttalat i ett tidigare mål (RÅ 1998 not 50), skulle vara orimligt att förhindra att affärshändelser som den bokföringsskyldige har kännedom om tillförs bokföringen redan innan tidpunkten för när faktura mottas eller utfärdas. Vidare konstaterade Regeringsrätten att det saknade betydelse om bokföringsåtgärderna faktiskt vidtagits före periodens utgång eller inte för att få beaktas vid mervärdesbeskattningen. Regeringsrätten konstaterade också att det inte är en förutsättning för att avdragsrätt skall föreligga för en viss period att en faktura faktiskt måste ha erhållits av företaget före utgången av den redovisningsperiod i vilken avdrag begärs för den ingående skatten. I en skrivelse av Riksskatteverket (RSV) 1999-04-15, dnr 4105-99/110 har verket kommenterat Regeringsrättens dom. RSV säger i sin skrivelse att huvudprincipen efter domen fortfarande är att redovisningen av utgående och ingående skatt skall ske när faktura ställs ut respektive erhålls. Regeringsrättens prövning gäller enligt RSV om en skattskyldig med hänvisning till den goda redovisningsseden kan göra avsteg från huvudprincipen för redovisning av mervärdesskatt. RSV konstaterar att domen inte utgör något tvång för företagen utan innebär endast att det föreligger ytterligare en metod för redovisning av skatten. Vidare menar RSV att ett krav för att redovisning skall få ske i en tidigare period än den då faktura mottas är att företaget tillämpar systemet konsekvent, dvs. att såväl ingående som utgående skatt redovisas enligt samma princip. Skatteverket slår i en skrivelse rörande EG-domen C-152/02 Terra Baubedarf fast att RSV:s skrivelse även fortsättningsvis får tillämpas av skattskyldiga som är bokföringsskyldiga (skrivelse 040923, dnr 130 565227-04/113).

En ny bokföringslag trädde i kraft den 1 januari 2000 (1999:1078, BFL, prop. 1998/99:130). Bestämmelserna om löpande bokföring infördes i kapitel 5. Tidpunkten för bokföring regleras i 5 kap. 2 och 3 §§ BFL. Bestämmelserna lyder på följande vis:

5 kap. 2 §³⁵

Tidpunkten för bokföring

Kontanta in- och utbetalningar skall bokföras senast påföljande arbetsdag. Andra affärshändelser skall bokföras så snart det kan ske.

Affärshändelserna får bokföras senare än som anges i första stycket, om det finns särskilda skäl och det är förenligt med god redovisningssed.

Ett företag vars årliga nettoomsättning normalt uppgår till högst tre miljoner kronor och som inte är skyldigt att upprätta årsredovisning enligt 6 kap. 1 § får dröja med att bokföra affärshändelserna tills

³⁵ Lydelse per den 1 januari 2007.

betalning sker. Vid räkenskapsårets utgång skall dock samtliga då obetalda fordringar och skulder bokföras.

Vad som sägs i tredje stycket gäller också andra företag, om det endast förekommer ett mindre antal fakturor eller andra handlingar i verksamheten och fordringarna och skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp.

5 kap. 3 §

Bokslutstransaktioner

I samband med att den löpande bokföringen avslutas skall sådana poster som är nödvändiga för att bestämma räkenskapsårets intäkter och kostnader och den finansiella ställningen på balansdagen bokföras.

I den nya BFL slopades kopplingen till att bokföring av fordringar och skulder skulle ske när faktura eller motsvarande handling utfärdats eller mottagits eller sådan handling bort föreligga enligt god affärssed. Numera nämner lagtexten inte ordet faktura överhuvudtaget. Skälet till att kopplingen till fakturans utfärdande eller mottagandet slopades var enligt förarbetena följande (prop. 1998/99:130): ”Det har inom ramen för god redovisningssed utvecklats olika riktlinjer för när bokföring senast skall ske. BFN har t.ex. i ett uttalande sagt att det bör vara möjligt att dröja med bokföringen, trots att förutsättningar finns för att kunna bokföra vissa affärshändelser, för att utnyttjande av redovisningsbyråers tjänster skall kunna ske. Vidare innebär den tekniska utvecklingen att nya handelsmönster utvecklas. Parter kan ingå avtal om rutiner för t.ex. leverans och betalning så att åtgärder som bokföring och betalning knyts till varuflödet i stället för till utväxling av handlingar.” Således konstaterades i förarbetena till nya BFL att det på grund av utvecklingen på framför allt IT-området en detaljreglering om bokföringstidpunkten bör undvikas. I stället bör enligt förarbetena ett grundläggande och allmänt krav ställas vilket medger en utveckling av god redovisningssed. I lagen togs därför in ett krav på att affärshändelserna skall bokföras så snart det kan ske. Inget krav beträffande förekomsten av faktura togs in i den nya lagen.

God redovisningssed avseende löpande bokföring framgår bland annat av BFN:s allmänna råd om löpande bokföring BFNAR 2001:2. I det allmänna rådet p. 7–8 säger BFN att begreppet ”så snart det kan ske” innebär att bokföring måste ske så snart företaget har tillgång till tillräckliga uppgifter för att kunna bokföra händelserna på ett godtagbart sätt. Frågan huruvida tillräckliga uppgifter kan anses föreligga får avgöras med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet. Bokföring av fordringar och skulder får anstå till dess faktura eller motsvarande handling har utfärdats eller mottagits eller sådan handling enligt god affärssed borde ha förelegat. Vissa tidsförskjutningar får enligt 5 kap. 2 § andra stycket BFL ske om det finns särskilda skäl. Enligt BFN skall dock affärshändelserna i sådana fall bokföras senast vid utgången av påföljande månad. Längre fördröjning kan endast godtas om det är hinder

av tillfällig natur såsom sjukdom eller semester och hög arbetsbelastning (p. 9–12 i BFNAR 2001:2 samt BFN:s vägledning till BFNAR 2002:2). Bokföringsnämnden uttalar i vägledningen till BFNAR 2001:2 att undantagsbestämmelsen om särskilda skäl har särskilt stor praktisk betydelse när ett företag väljer att överlämna delar av bokföringsarbetet till en redovisningsbyrå eftersom bokföringen både för presentation i registreringsordning och i systematisk ordning då i allmänhet berörs.

I 5 kap. 3 § BFL regleras särskilt bokföringstidpunkten för bokslutstransaktioner. BFN har uttalat följande (BFNAR 2001:2 p. 16–18): ”Med bokslutstransaktion avses främst fördelning av intäkter och kostnader som helt eller delvis hänför sig till annat räkenskapsår än det då inkomsten eller utgiften uppstår. Begreppet inrymmer även andra typer av transaktioner som skall bokföras när den löpande bokföringen avslutas med ett årsbokslut eller en årsredovisning, t.ex. uppskrivningar och omföringar inom eget kapital. Företag får tillämpa principerna för bokslutstransaktioner även vid periodiseringar i samband med delårsrapporter och andra periodbokslut.” (jfr Regeringsrättens dom ovan som särskilt prövade bokföringstidpunkten i samband med upprättande av periodrapport). I den nya BFL finns genom 5 kap. 3 § BFL en uttrycklig tidpunkt för när redovisning skall ske av bokslutstransaktioner. Tidigare fick detta utläsas av 4 § gamla BFL.

Sammanfattningsvis kan sägas att god redovisningssed har utvecklats så att tidpunkten för bokföring inte längre är kopplad till tidpunkten för mottagande av en faktura utan kan vara andra tidpunkter då företaget registrerar affärshändelsen. Denna tidpunkt kan variera från företag till företag eller från bransch till bransch och är beroende av hur redovisnings- och rapporteringssystemen har byggts upp. Den tekniska utvecklingen har t.ex. inneburit att företag numera kan kommunicera genom elektroniska system vilka gör det möjligt att i detalj följa varuflöden som gör det möjligt att bokföra affärshändelser utan att det sker någon utväxling av handlingar i traditionell mening. Kopplingen av bokföringstidpunkten till förekomsten av faktura har försvagats och utgör inte heller något krav enligt bokföringslagen. För många företag torde emellertid fakturan av praktiska skäl fortfarande spela en mycket stor roll för bokföringstidpunkten. Fakturan bekräftar affärshändelsen och representerar ett krav på betalning. Fakturadatum är därför det datum som många företag använder som tidpunkt för bokföring av affärshändelsen vid kreditköp. En annan viktig anledning till detta är de krav på utfärdande av faktura som gäller enligt 11 kap. ML. Enligt ML finns en skyldighet att utfärda en faktura för omsättning av varor eller tjänster som görs till en annan näringsidkare eller en juridisk person som inte är näringsidkare (11 kap. 1 § ML). Skyldighet att utfärda faktura finns inte om omsättningen är undantagen från mervärdesskatt i vissa fall (11 kap. 2 § ML). Faktura skall även utfärdas vid förskott, med undantag för förskott vid byggnads- eller anläggningsentreprenad (11 kap. 3 § ML). ML stadgar emellertid inte någon frist för när en faktura måste utfärdas. Här torde man falla tillbaka på god redovisningssed, dvs. att faktura bör utfärdas när sådan handling enligt god affärssed borde utfärdas. I bokföringslagen, stadgas att en verifikation (t.ex. en faktura) skall finnas för varje affärshändelse samt vad denna skall innehålla. Det ställs emellertid inte lika höga krav avseende verifikationer som

avseende fakturor enligt ML. Bokföringsnämnden har uttalat att bokföring av fordringar och skulder får anstå till dess att faktura eller motsvarande handling har utfärdats eller mottagits eller sådan handling enligt god affärssed borde ha förelegat (BFNAR 2001:2).

Vilka konsekvenser får rättsutvecklingen på redovisningens område för redovisningstidpunkten för mervärdesskatt? Som framgår av ovanstående redogörelse har principen om tidpunkten för bokföring och kopplingen till förekomsten av en faktura kommit att luckras upp alltmer. Förekomsten av en faktura är inte längre någon i lag uttalad referenstidpunkt för när en fordran eller en skuld vid kreditköp skall bokföras. Detta innebär att det vid redovisning av mervärdesskatt enligt ML inte längre finns någon tydlig tidpunkt för när denna skall ske. Kopplingen i ML till god redovisningssed kan således medföra att flera olika tidpunkter måste accepteras för redovisningsskyldighetens inträde. En konsekvens av detta blir att tidpunkten för redovisning av utgående skatt hos säljaren i många fall inte kommer att överensstämma med tidpunkten för redovisning av den ingående skatten på förvärvet. Enligt EG:s mervärdesskattesystem finns dock ett krav på att redovisning av ut- och ingående skatt skall ske samtidigt så att uppbörden av mervärdesskatten blir neutral i finansiellt hänseende (jfr artikel 167 i mervärdesskattedirektivet, artikel 17.1 i sjätte direktivet), se vidare nedan.

18.2.3 EG:s regler

EG-rättens motsvarighet till reglerna om skattskyldighetens och redovisningsskyldighetens inträde i svensk rätt (1 kap. 3 § samt 13 kap. ML) finns i artiklarna 62–71 i mervärdesskattedirektivet (artikel 10 i sjätte direktivet). I EG-rätten används andra uttryck än i den svenska mervärdesskattelagen för att beskriva skattskyldighetens respektive redovisningsskyldighetens inträde. Skattskyldighetens inträde i svensk rätt motsvaras i det närmaste av direktivets uttryck ”beskattningsgrundande händelse” (FR: “le fait générateur de la taxe”, EN: “the chargeable event”). Redovisningsskyldighetens inträde i ML (13 kap.) motsvaras av tidpunkten för skattens ”utkrävbarhet” (FR: “exigibilité de la taxe”, EN: “VAT shall become chargeable”). EG-rätten stadgar att det skall föreligga en reciprocitet mellan tidpunkten för när mervärdesskatten på en viss transaktion blir avdragsgill och tidpunkten för när utgående skatt blir utkrävbar. Avdrag för ingående skatt medges således inte förrän den utgående skatten blir utkrävbar (artikel 167 i mervärdesskattedirektivet). Ett villkor för avdrag är också att den beskattningsbara personen innehar en faktura (artikel 178 i mervärdesskattedirektivet). EG-rättsligt torde skulden till staten för mervärdesskatt uppstå i samband med att skatten blir utkrävbar, jfr Mervärdesskatteutredningen SOU 2002:74, s. 497. Mervärdesskatte-utredningen har som påpekats ovan gjort en jämförelse av de svenska reglerna i förhållande till EG-rätten. För en allmän redogörelse av de skillnader som föreligger mellan de svenska redovisningsreglerna och EG-rättens regler om beskattningsgrundande händelse och skattens utkrävbarhet hänvisas till detta betänkande. Nedan följer en beskrivning av de delar av EG-rätten som

aktualiseras med anledning av förslaget i avsnitt 18.3 i denna promemoria.

Mervärdesskattedirektivet innehåller inte några specialbestämmelser i fråga om redovisning av mervärdesskatt vid bygg- och anläggningsentreprenader. De allmänna bestämmelserna blir därmed tillämpliga. Enligt artikel 63 i mervärdesskattedirektivet är utgångspunkten att den beskattningsgrundande händelsen och mervärdesskattens utkrävbarhet inträder samtidigt, dvs. vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum. Med beskattningsgrundande händelse avses den händelse genom vilken de rättsliga villkoren för att mervärdesskatt skall bli utkrävbar är uppfyllda (artikel 62.1 i mervärdesskattedirektivet), eller, annorlunda uttryckt, den beskattningsgrundande händelsen är den händelse som ger upphov till skatten. En sådan händelse är när en vara levereras eller en tjänst tillhandahålls. En annan situation är när en vara importeras eller när en vara förvärvas inom EU genom ett gemenskapsinternt förvärv (GIF). Beskattningsgrundande händelse och tidpunkt för skattens utkrävbarhet för dessa transaktioner framgår av artiklarna 68–71 i mervärdesskattedirektivet. Med mervärdesskattens utkrävbarhet avses enligt artikel 62.2 i mervärdesskattedirektivet att staten enligt lag får rätt att vid en given tidpunkt kräva skatt från den person som är betalningsskyldig för skatten, dvs. då skulden till staten på skatt uppstår; detta hindrar inte att tidpunkten för betalning får skjutas upp. I svensk rätt regleras betalningstidpunkten för mervärdesskatt i 16 kap. 4 § skattebetalningslagen (1997:483, SBL).

Leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som ger upphov till successiva avräkningar eller successiva betalningar anses äga rum vid utgången av de perioder som dessa avräkningar eller betalningar hänförs till (artikel 64.1). Detta innebär att beskattningsgrundande händelse och tidpunkten för skattens utkrävbarhet inträffar i slutet av den period som en sådan successiv avräkning eller betalning hänförs till. Bestämmelsen gäller dock inte vid avbetalningsköp eller uthyrning av vara (jfr artikel 14.2 b i mervärdesskattedirektivet). Medlemsstaterna får föreskriva att leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som pågår kontinuerligt över en viss tidsperiod i vissa fall skall anses äga rum åtminstone med ett års intervaller (artikel 64.2 i mervärdesskattedirektivet). Exempel på leveranser av varor som ger upphov till successiva avräkningar eller betalningar kan t.ex. vara leverans av gas eller el. Ett exempel på ett tillhandahållande av tjänster som ger upphov till successiva avräkningar eller successiva betalningar kan vara vissa underhålls- och serviceavtal och vissa ekonomiska och juridiska tjänster. Det kan också röra sig om successiva betalningar för lokalhyra.

Vid betalning av förskott, dvs. betalning innan leverans av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna har ägt rum, gäller enligt artikel 65 i mervärdesskattedirektivet att mervärdesskatten på förskottsbetalningen är utkrävbar vid mottagandet av betalningen och på det mottagna beloppet. Medlemsstaterna får enligt artikel 66 i mervärdesskattedirektivet avvika från reglerna i artiklarna 63–65 och föreskriva att mervärdesskatten för vissa transaktioner eller vissa kategorier av beskattningsbara personer blir utkrävbar vid någon av följande tidpunkter:

- a) senast när fakturan utfärdas,
- b) senast vid mottagandet av betalningen,

c) om någon faktura inte har utfärdats, eller om fakturan utfärdas för sent, inom en angiven period från dagen för den beskattningsgrundande händelsen.

Den beskattningsgrundande händelsen och tidpunkten för skattens utkrävbarhet styr vilken skattesats som skall tillämpas på leveransen eller tillhandahållandet (artikel 93 i mervärdesskattedirektivet). Huvudregeln i artikel 93 är att den beskattningsgrundande händelsen styr vilken skattesats som skall tillämpas på omsättningen. Vid betalning i förskott (före leverans av varan eller tillhandahållandet av tjänsten) eller i de fall medlemsländerna utnyttjat möjligheten att låta tidpunkten för utfärdande av faktura eller tidpunkten för mottagande av betalning avgöra när skatten skall bli utkrävbar, är det tidpunkten för skattens utkrävbarhet som avgör vilken skattesats som skall gälla (artikel 93 a).

18.3 Förslag till ändring

18.3.1 Tidpunkt för redovisning av mervärdesskatt i bygg- och anläggningsverksamhet

Promemorians förslag: Tidpunkten för redovisning av mervärdesskatt vid omsättning av bygg- eller anläggningstjänster skall bestämmas enligt en så kallad fakturadatummetod. De särskilda redovisningsreglerna för utgående skatt vid utåtriktad byggverksamhet i 13 kap. 14 § mervärdesskattelagen (1994:200, ML) som innebär att redovisningen av mervärdesskatt vid byggnads- och anläggningsentreprenader kan skjutas upp till den redovisningsperiod som infaller två månader efter det att slutbesiktning eller någon annan jämförlig åtgärd vidtagits slopas. Fakturadatummetoden innebär att redovisningsskyldigheten för bygg- och anläggningstjänster vid utåtriktad bygg- eller anläggningsverksamhet skall inträda när faktura har utfärdats. Vid betalning i förskott eller a conto för sådana tjänster utan att faktura föreligger skall redovisning ske vid tidpunkten för betalningen. Redovisning skall dock senast ske för den redovisningsperiod som infaller två månader efter den månad under vilken leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna har skett. Ingående mervärdesskatt får dras av när redovisning skall ske av den utgående skatten på omsättningen av bygg- eller anläggningstjänsterna. Bestämmelserna gäller även leverans av varor om leveransen sker i samband med tillhandahållandet av bygg- eller anläggningstjänsten. Om redovisning av mervärdesskatt sker enligt kontantmetoden i 13 kap. 8 § ML skall redovisning enligt fakturadatummetoden inte ske. Vid byggnation i egen regi skall redovisningsskyldighet för utgående mervärdesskatt som hänförs till uttag av tjänst inträda när fastigheten eller lägenheten har kunnat tas i bruk.

Skälen för promemorians förslag: Den särskilda redovisningsbestämmelsen i 13 kap. 14 § ML infördes i ML för att förhindra att mervärdesskatten på förskott och a conton skulle orsaka ökade kostnader för kapitalanskaffning och därmed påverka kostnaderna för bostads-

produktion och investeringar i byggnader och andra anläggningar. Bestämmelsen är frivillig för den som omsätter en bygg- eller anläggningstjänst. Om entreprenören väljer att utfärda en faktura enligt mervärdesskattelagen för ett förskott eller ett a conto tidigare än han behöver, skall mervärdesskatten enligt bestämmelsen redovisas enligt vad som gäller för annan utgående skatt än sådan som hänför sig till förskotts- eller a contobetaling. Bestämmelsen i 13 kap. 13 § ML infördes för att uppnå en likabehandling avseende redovisnings-skyldigheten i förhållande till utåtriktad byggverksamhet i de fall ett byggföretag byggde på egen fastighet (egen regi). Eftersom beskattningsunderlaget vid egen regi skall bestämmas med ledning av nedlagda kostnader medgavs i lagstiftningen att redovisning fick ske två månader efter det att fastigheten tagits i bruk. Härigenom lämnades den skattskyldige tillfälle att få fram ett tillförlitligt underlag för skatteberäkningen (prop. 1978/79:141 s. 66). Mervärdesskatteutredningen konstaterade i sitt betänkande SOU 2002:74 att redovisningsbestämmelsen i 13 kap. 14 § ML inte är förenlig med EG-rätten (SOU 2002:74 s. 537).

Som ovan anförts har i ett ärende som inkommit till Finansdepartementet den 2 februari 2004 ett flertal organisationer inom bygg- och anläggningssektorn hemställt om att särregleringen i 13 kap. 14 och 20 §§ ML slopas med anledning av att byggföretag enligt dessa organisationer ofta inte kan eller vill betala fakturan i tid vilket innebär att underentreprenörer till byggföretaget tvingas betala in mervärdesskatt i rätt tid utan att ha fått betalt av sina uppdragsgivare. Från och med den 1 juli 2007 kommer som tidigare nämnts ett system med omvänd skattskyldighet för byggsektorn att träda i kraft (prop. 2005/06:130). Enligt denna särskilda ordning för betalning av mervärdesskatt skall den som förvärvar byggtjänsten i stället för den som tillhandahåller tjänsten redovisa och betala mervärdesskatten till staten. Tillhandahållaren av tjänsten kommer således inte att debitera någon mervärdesskatt på sina fakturor. Det blir förvärvaren som beräknar utgående mervärdesskatt på fakturabeloppet. Denne får samtidigt, om han har full avdragsrätt, dra av motsvarande belopp som ingående mervärdesskatt. Omvänd skattskyldighet innebär därmed att mervärdesskatten på dessa transaktioner inte kommer att medföra någon likviditetspåfrestning för förvärvaren. Omvänd skattskyldighet kan enligt de nya bestämmelserna endast tillämpas vid omsättning av byggtjänster mellan byggföretag eller vid omsättning av annat företag till ett byggföretag. Den omvända skattskyldigheten omfattar även byggmaterial och andra varor som tillhandahålls i samband med tjänsten. Införandet av den omvända skattskyldigheten för byggsektorn kommer att betyda att rätten att skjuta upp redovisningen av mervärdesskatt enligt 13 kap. 14 § ML inte får någon likviditetspåverkande effekt i leden fram till slutlig beställare.

Bestämmelserna i mervärdesskattelagen skall spegla vad som gäller enligt EG:s mervärdesskattedirektiv. Som framgått ovan i redogörelsen för redovisningsreglerna för mervärdesskatt i mervärdesskattedirektivet är huvudregeln att den utgående skatten skall redovisas när varorna levereras eller tjänsterna utförs. Översatt till svensk terminologi på mervärdesskatteområdet innebär EG-reglerna att skattskyldigheten och redovisningsskyldigheten inträder samtidigt. Vid successiva avräkningar

eller betalningar skall mervärdesskatten redovisas i slutet av den period till vilken betalningen hänförs sig (artikel 63 och 64 i mervärdesskattedirektivet). Vid förskottsbetalning (betalning sker före leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst), skall skatten redovisas (vara utkrävbar) vid mottagandet av betalningen och på det mottagna beloppet (artikel 65 i mervärdesskattedirektivet). Medlemsstaterna får enligt artikel 66 i mervärdesskattedirektivet avvika från vad som stadgas i artiklarna 63, 64 och 65 och i stället bland annat föreskriva att skatten för vissa transaktioner eller beskattningsbara personer blir utkrävbar senast när faktura utfärdas eller när betalning mottas. EG-domstolen konstaterade i EG-målet C-10/02 Balocchi att bestämmelserna om beskattningsgrundande händelse och skattens utkrävbarhet i artikel 10 (nuvarande artiklarna 63–67) är tillräckligt precisa och ovillkorliga för att tillmätas direkt effekt, dvs. att de kan åberopas av den enskilde och få företräde framför nationell rätt.

Den svenska mervärdesskattelagen har en systematik och en begreppsapparat som inte helt överensstämmer med EG:s mervärdesskattedirektiv 2006/112/EG. Även på det materiella området föreligger skillnader. De skillnader som föreligger har belysts av bland annat Mervärdesskatteutredningen (SOU 2002:74) vars betänkande har berörts i avsnitt 18.1. Dåvarande *Riksskatteverket* (RSV) framhöll i sitt remissvar på Mervärdesskatteutredningens förslag om tidpunkten för redovisning av mervärdesskatt att det med nuvarande reglering inte går att av mervärdesskattelagstiftningen självständigt utläsa när utgående mervärdesskatt skall redovisas till staten, eller när ingående skatt får dras av. Vad som gäller är, enligt verket, helt beroende på hur redovisningspraxis utvecklas, och vilken flexibilitet som därvid kommer att tillåtas. RSV ansåg att en sådan ordning är oacceptabel. Den står också i bjärt kontrast till EG-reglerna där det enligt verket klart framgår när redovisning skall ske. I avsnitt 18.1.2 har redovisats andra remissinstansers svar på Mervärdesskatteutredningens förslag om en övergång till en fakturadatumprincip för redovisning av mervärdesskatt. Som framgår av redogörelsen var flertalet remissinstanser positiva till en sådan förändring av redovisningsbestämmelserna. En remissinstans, *Sveriges allmännyttiga bostadsföretag (SABO)*, anförde dock att ett slopande av den särskilda regeln om senareläggning av redovisning av mervärdesskatt på förskotts- och a contobetalningar skulle leda till en fördyring av byggkostnaderna med ca en procent enligt SABO:s beräkningar. De föreslagna bestämmelserna i denna promemoria kommer att leda till vissa likviditetspåverkande effekter för förvärvare av bygg- och anläggningstjänster i de fall dessa saknar avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. För exempelvis ett bostadsföretag som förvärvar en byggtjänst föreligger ingen avdragsrätt eftersom dessa företag inte har någon skattepliktig omsättning (bostadshyra är en mervärdesskattefri tjänst). Nuvarande regler har inneburit att mervärdesskattedebiteringen på byggtjänster som har förvärvats av beställaren av entreprenaden har kunnat göras först i samband med färdigställandet av byggnationen (slutbesiktning eller senast 6 månader efter slutbesiktning). Detta har inneburit att beställaren har sluppit att finansiera kostnaden för mervärdesskatt under byggtiden. Bestämmelserna har tillämpats så att varje underentreprenörs mottagna förskott eller a conto-betalningar i

entreprenadkedjan har omfattats av uppskjuten redovisning av mervärdesskatt. De föreslagna ändringarna i promemorian kommer att innebära en tidigareläggning av denna mervärdesskattedebitering. Vid tidpunkten för ikraftträdandet av de föreslagna nya bestämmelserna kommer emellertid omvänd skattskyldighet vid omsättning av byggtjänster att ha trätt i kraft. Denna beskattningsordning kommer att innebära att leden fram till slutlig beställare inte kommer att få någon likviditetsbelastning av mervärdesskatten eftersom förvärvaren redovisar såväl den utgående som den ingående mervärdesskatten på transaktionen och redovisningen skall kunna ske i en och samma period (mervärdesskatten blir ett nollsummespel). Denna effekt för mellanliggande led kommer indirekt även att få en viss positiv ekonomisk effekt för slutlig beställare, även om denne blir tvungen att betala mervärdesskatt på fakturerade byggtjänster löpande under byggtiden.

Den olikformiga systematiken i ML i förhållande till mervärdesskattedirektivet skapar problem när det gemensamma europeiska systemet för mervärdesskatt successivt ändras och vidareutvecklas. Det är därför viktigt att svensk rätt anpassas i såväl systematiskt som i materiellt hänseende till EG-rätten. De svenska mervärdesskattereglerna avseende tidpunkt för skatt- och redovisningsskyldighetens inträde avviker i förhållande till bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet om beskattningsgrundande händelse och skattens utkrävbarhet. En genomgripande förändring av redovisningsprinciperna för *hela* tillämpningsområdet för mervärdesskatt bör emellertid göras i samband med att begreppsapparaten och ytterligare materiella EG-rättsliga anpassningar av ML görs. Intill dess att en sådan övergripande ändring kan göras i mervärdesskattelagen föreslås i denna promemoria att ett första steg tas genom förslaget att ersätta redovisningsreglerna på bygg- och anläggningsområdet med en redovisningsregel som överensstämmer med EG-rätten, den s.k. fakturadatummetoden. Det är lämpligt att vid en förändring av reglerna se till att den förändring som görs står i överensstämmelse med mervärdesskattedirektivets principer. Det är samtidigt viktigt att de ändringar som föreslås inte leder till att företagens administrativa börda för att redovisa mervärdesskatt ökar. Man bör därför undvika att skapa olika tidpunkter för bokföring av affärshändelser och redovisning av mervärdesskatt. Redovisningstidpunkten för mervärdesskatt bör så långt som det är EG-rättsligt möjligt följa tidpunkten för när företagen bokför sina affärshändelser men ett krav för mervärdesskattens del måste vara att denna tidpunkt inte kan variera beroende på vad som anses som god redovisningssed avseende tidpunkten för bokföring i olika fall. I detta sammanhang får argumentet för enhetliga och likformiga regler som står i överensstämmelse med EG:s regler vägas mot de eventuella likviditetsmässiga nackdelar som förslaget kan innebära för vissa förvärvare av bygg- eller anläggnings-tjänster. I promemorian görs bedömningen att likformighet i beskattningen bör eftersträvas i första hand och särlösningar undvikas. Detta leder till enklare tillämpning av reglerna för såväl företag som för myndigheterna. En enhetlig reglering minskar också riskerna att göra fel vid redovisningen av mervärdesskatt vilket i sig leder till kostnadsbesparingar för både företag och myndigheter.

Svensk rätt i förhållande till EG-rätten avseende skattskyldighetens och redovisningsskyldighetens inträde vid omsättning av bygg- och anläggningstjänster

I redogörelsen nedan används begreppen skattskyldighetens inträde (beskattningsgrundande händelse i EG-rätten) respektive redovisningsskyldighetens inträde (skattens utkrävbarhet i EG-rätten) även när EG-rätten avses. Som framgår av avsnitt 18.2.2 ovan är innebörden av begreppen i princip densamma.

I svensk rätt tillämpas skilda tidpunkter för skattskyldighetens och redovisningsskyldighetens inträde. En uppdelning av dessa tidpunkter gjordes 1981 av skäl som framgår i avsnitt 18.2 ovan (prop. 1978/79:141). Som framgått ovan i redogörelsen för gällande rätt inträder skattskyldigheten enligt ML när en vara levereras eller en tjänst tillhandahålls eller när en vara eller en tjänst har tagits i anspråk genom uttag. Vidare inträder skattskyldigheten vid tidpunkten för mottagande av betalning i förskott för en beställd vara eller en tjänst. Såvitt avser tillhandahållanden inom ramen för en bygg- eller anläggningsentreprenad (enligt Skatteverket skall som bygg- och anläggningsentreprenad räknas ny-, till- eller ombyggnad av fastighet samt egentliga reparations- och underhållsarbeten, jfr Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2007, del 2 s. 645) anses vid tillämpningen av bestämmelserna i ML skattskyldigheten inträda i samband med slutbesiktning eller motsvarande av entreprenaden eller vid den tidpunkt då betalning i förskott eller a conto har skett (jfr Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2007, del 2 s. 648 ff). Vid uttag av en tjänst avseende byggnation i egen regi av den som bedriver byggnadsrörelse enligt inkomstskattelagen (1999:1229) anses skattskyldigheten inträda successivt i takt med att tjänsterna tas ut (jfr Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2007, del 2 s. 670 f). Redovisningsskyldighet inträder enligt specialbestämmelserna i ML två månader efter slutbesiktning eller jämförlig åtgärd, eller, vid byggnation i egen regi, två månader efter det att fastigheten har kunnat tas i bruk.

Enligt mervärdesskattedirektivet anses skattskyldighet och redovisningsskyldighet inträda samtidigt. Denna tidpunkt skall enligt direktivet vara då vara levereras eller tjänst tillhandahålls. Vid successiva avräkningar eller successiva betalningar (utom vid uthyrning av vara under viss period eller vid avbetalningsförsäljning) anses leveransen eller tillhandahållandet äga rum vid utgången av de perioder som dessa avräkningar eller betalningar hänför sig till. Medlemsländerna får föreskriva att leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som pågår kontinuerligt över en viss tidsperiod i vissa fall skall anses äga rum åtminstone med ett års intervaller. Denna bestämmelse infördes för att förhindra att redovisning av mervärdesskatt i vissa fall sköts upp på obestämmd framtid (direktiv 2000/65/EG).

Mervärdesskattedirektivet saknar specialbestämmelser för skattskyldighetens och redovisningsskyldighetens inträde vid omsättning av bygg- och anläggningstjänster. I stället får de allmänna reglerna tillämpas. Skatt- och redovisningsskyldighet inträffar enligt huvudregeln samtidigt. Vid betalning i förskott (före leverans) av en bygg- eller anläggnings-tjänst inträder redovisningsskyldighet när betalning tas emot och på det

mottagna beloppet (artikel 65). För redovisning av mervärdesskatt vid uttag av vara eller tjänst finns inte heller någon särskild reglering i EG-rätten. Skattskyldighet och redovisningsskyldighet får anses inträffa samtidigt när uttaget äger rum.

I EG-rätten föreligger olika regler för skatt- och redovisningsskyldighetens inträde för omsättning av vara eller tjänst som ger upphov till successiva avräkningar eller successiva betalningar och förskottsbetalningar (betalning före leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst). I svensk rätt inträder skattskyldigheten för förskott vid betalning (1 kap. 3 § första stycket ML). Bestämmelsen om successiva betalningar eller avräkningar har inte genomförts i svensk rätt. I svensk praxis likställs förskottsbetalningar och a conto-betalningar avseende skatt- och redovisningsskyldighetens inträde vid entreprenadarbeten (jfr Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2007, del 2 s. 649–650). Skatt- och redovisningsskyldigheten för tillhandahållande inom ramen för bygg- och anläggningsentreprenad inträffar generellt sett senare enligt svensk rätt än vad mervärdesskattedirektivet föreskriver. För a conto-betalning och förskott vid bygg- och anläggningsentreprenad kan enligt svensk rätt redovisningsskyldigheten inträda först i samband med slutbesiktning, vilket i praktiken kan innebära flera år efter det att betalningen har gjorts.

Redovisning enligt fakturadatummetoden vid omsättning av bygg- eller anläggningsentreprenad

Som framgått av redogörelsen för svensk rätt och EG-rätt avseende bestämmelserna om skatt- och redovisningsskyldighet för mervärdesskatt avviker svensk rätt från principerna i EG-rätten på detta område. Enligt huvudregeln i ML skall mervärdesskatt redovisas enligt den s.k. faktureringsmetoden. Metoden beskrivs i lagen som att utgående mervärdesskatt skall redovisas för den redovisningsperiod under vilken bokföring av omsättningen har gjorts eller borde ha gjorts enligt god redovisningssed. När faktureringsmetoden infördes i ML gällde i fråga om fordringar och skulder, enligt dåvarande bokföringslag, att dessa skulle bokföras så snart det kunde ske sedan faktura eller annan handling som tillkännagav anspråk på vederlag, utfärdats eller mottagits eller sådan handling bort föreligga enligt god affärssed. I nuvarande bokföringslag (1999:1078) föreligger ingen koppling till förekomsten av faktura. I stället stadgas att andra affärshändelser än kontanta in- och utbetalningar skall bokföras så snart det kan ske samt att en fördröjning kan tillåtas om det finns särskilda skäl och det är förenligt med god redovisningssed. Rättsutvecklingen i kombination med förändringar av vad som anses som god redovisningssed för löpande bokföring har inneburit att det har uppstått flera olika redovisningstidpunkter för mervärdesskatt vilket i sin tur har medfört att säljarens och köparens redovisning av utgående respektive ingående mervärdesskatt i högre utsträckning än tidigare kan komma att ske i olika perioder. Detta försvårar Skatteverkets kontrollverksamhet och innebär också problem för företagen, t.ex. när återbetalningar av överskjutande ingående mervärdesskatt får skjutas upp på grund av dessa kontrollsvårigheter. Olika redovisningstidpunkter för ut- och ingående mervärdesskatt kan

också innebära likviditetsnackdelar för staten i de fall då ingående mervärdesskatt redovisas före utgående mervärdesskatt på en viss transaktion. I mervärdesskattedirektivet förutsätts att redovisning av mervärdesskatten sker vid en bestämd tidpunkt, oberoende av när bokföring av en transaktion sker i det enskilda företaget. Vidare skall enligt EG-rätten redovisning av utgående respektive ingående mervärdesskatt på en viss transaktion ske samtidigt. För att åstadkomma en likformighet avseende tidpunkten för redovisning av mervärdesskatten samt för att säkerställa samtidig redovisning av ut- och ingående mervärdesskatt på en viss transaktion, samtidigt som man bibehåller en anknytning till tidpunkten för löpande bokföring på redovisningssidan, föreslås att den valmöjlighet för redovisning av mervärdesskatt som finns enligt artikel 66 i mervärdesskattedirektivet utnyttjas.

Enligt artikel 66 får medlemsländerna föreskriva att mervärdesskatten för vissa transaktioner eller vissa kategorier av beskattningsbara personer blir utkrävbar senast när fakturan utfärdas eller vid mottagande av betalningen. Vidare får medlemsstaterna föreskriva att mervärdesskatten blir utkrävbar inom en angiven period från dagen för den beskattningsgrundande händelsen i de fall någon faktura inte har utfärdats eller om fakturan har utfärdats för sent (artikel 66 c i mervärdesskattedirektivet). Avdragsrätten för den som förvärvar en vara eller en tjänst inträder enligt artikel 167 i mervärdesskattedirektivet då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.

Mot bakgrund av vad som sagts ovan föreslås i promemorian att skattskyldighet och redovisningsskyldighet avseende mervärdesskatt på bygg- och anläggningstjänster, inklusive varor som levereras i anslutning till dessa tjänster, som huvudregel skall inträda samtidigt. Enligt en ny bestämmelse i 1 kap. 3 § ML skall skattskyldigheten inträda när faktura har utfärdats eller borde ha utfärdats enligt 11 kap. 3 § ML. I 11 kap. 3 § ML införs en ny bestämmelse som stadgar när en faktura avseende tillhandahållande av bygg- eller anläggningstjänster senast skall utfärdas. Om någon faktura inte har utfärdats eller har utfärdats för sent skall skattskyldighet enligt den föreslagna ändringen i 1 kap. 3 § ML inträda enligt huvudregeln om skattskyldighetens inträde, dvs. vid leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten eller vid betalning i förskott för en beställd vara eller tjänst.

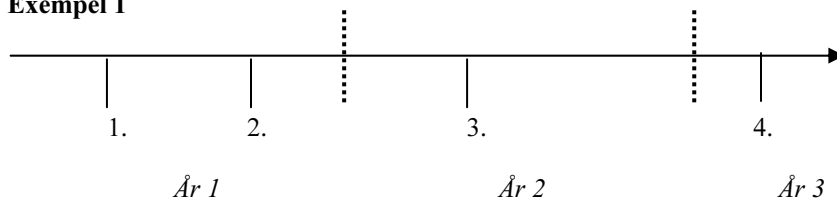
I promemorian har inte tagits med något förslag om genomförande av bestämmelsen om skattskyldighetens och redovisningsskyldighetens inträde vid successiva betalningar eller successiva avräkningar i artikel 64 i mervärdesskattedirektivet. Det bör dock övervägas om bestämmelsen skall genomföras i den svenska mervärdesskattelagen. Ett genomförande av bestämmelsen i ML måste emellertid innebära att regeln ges ett generellt tillämpningsområde. I promemorian har därför bedömningen gjorts att denna bestämmelse i EG-rätten eventuellt bör genomföras i samband med att en total översyn av redovisningsreglerna i ML görs för hela tillämpningsområdet för mervärdesskatt.

Redovisning av utgående mervärdesskatt skall enligt promemorians förslag ske för den period under vilken faktura har utfärdats, den s.k. fakturadatummetoden. Denna redovisningsmetod skall gälla oavsett det som faktureras är krav på förskottsbetalning, betalning a conto eller betalning för gjord leverans av vara eller utförd tjänst (t.ex. vid en

avslutad etapp i en större entreprenad). Med ”utfärdas” skall förstås det datum då fakturan har upprättats och fakturan i nära anslutning till upprättandet även har avsänts till köparen. När kunden utfärdar sin egen faktura, självfakturering, skall redovisning ske för den period när kunden upprättat fakturan och säljaren har godkänt densamma. Vid betalning i förskott eller a conto utan att faktura föreligger skall redovisnings-skyldigheten inträda vid tidpunkten för betalning. En sådan situation kan föreligga om betalningar utgår löpande enligt särskild betalningsplan enligt ingånget avtal eller liknande överenskommelse. Även i sådana situationer föreligger emellertid ett faktureringskrav för säljaren enligt de föreslagna bestämmelserna, se vidare avsnitt 18.3.2 nedan. Om varken faktura har utfärdats eller betalning erlagts för leveransen eller tillhandahållandet skall enligt de föreslagna reglerna redovisning senast ske vid utgången av den andra kalendermånaden efter den månad under vilken leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna har skett.

Bestämmelserna om fakturadatummetoden kan illustreras genom följande två exempel:

Exempel 1

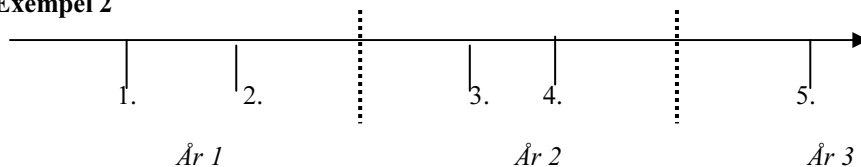


1. Avtal om byggentreprenad ingås i november år 1
2. Faktura på förskottsbetalning upprättas eller utfärdas och avsänds den 12 december år 1
3. Fakturan betalas i januari år 2
4. Hela bygget färdigt i maj år 3

Redovisning av mervärdesskatt hos den som är skattskyldig skall ske enligt följande.

- Skattskyldighet inträder när faktura har utfärdats, dvs. den 12 december år 1.
- Redovisningsskyldighet avseende det fakturerade förskottet inträder i perioden december år 1. Ingående mervärdesskatt redovisas av köparen när fakturan har tagits emot, om denne är skattskyldig till mervärdesskatt, för perioden december år 1.

Exempel 2



1. Avtal om byggentreprenad ingås i november år 1
2. Betalning av förskott utan faktura sker den 12 december år 1
3. Faktura utfärdas och avsänds den 15 april år 2
4. Fakturan betalas den 15 maj år 2
5. Hela bygget färdigt i maj år 3

- Skattskyldighet uppkommer vid mottagandet av förskottsbetalningen, dvs. den 12 december år 1.
- Redovisning av mervärdesskatten skall vid mottagandet av betalningen, dvs. i perioden december.

Vid tillämpning av de nya reglerna om omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn (träder i kraft den 1 juli 2007) får fakturadatummetoden följande betydelse för redovisningstidpunkten. Tidpunkten när säljaren utfärdar fakturan kommer att styra när mervärdesskatten skall redovisas av köparen. Ingående mervärdesskatt på sådana fakturerade transaktioner får dras av när faktura har tagits emot av köparen. Om säljaren har fått betalt i förskott eller a conto innan faktura föreligger skall enligt fakturadatummetoden i 13 kap. 14 § ML mervärdesskatten redovisas för den redovisningsperiod under vilken betalningen har tagits emot av säljaren. Vid omvänd skattskyldighet innebär detta att redovisning av utgående skatt på förvärvet och redovisning av ingående skatt hos köparen (inom ramen för dennes avdragsrätt för mervärdesskatt) kommer att ske i samma period. Detta innebär att mervärdesskatten inte kommer att medföra någon likviditetspåverkan för köparen. Se vidare i avsnitt 18.3.2 om faktureringskyldighet för förskott och a conton samt i kapitel 19 om krav på faktura för avdrag vid omvänd skattskyldighet.

För bygg- och anläggningsarbeten som utförs *i egen regi* bör redovisning av mervärdesskatt på grund av uttaget ske för den redovisningsperiod under vilken fastigheten, eller en lägenhet som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt, har kunnat tas i bruk. Den senarelagda redovisningstidpunkten för byggnation i egen regi kan motiveras med att det vid egen regi-arbeten sker en beskattning på grundval av ett beskattningsunderlag som skiljer sig från sedvanlig ersättning vid fakturering av tjänster vid utåtriktad byggverksamhet. Det torde vara först vid byggets färdigställande som det mest tillförlitliga underlaget för skatteberäkning kan tas fram.

De ändringar som föreslås i promemorian avseende tidpunkten för redovisning av mervärdesskatt kompletteras med en bestämmelse om att faktureringskyldighet föreligger vid omsättning av bygg- och anläggningstjänst oberoende av vem som köper tjänsten. Det föreslås att undantaget från faktureringskyldighet avseende förskottsbetalning eller a conto slopas. Vidare föreslås att faktura skall utfärdas senast den andra månaden efter den månad under vilken leveransen eller tillhandahållandet av varan eller tjänsten gjordes, se vidare avsnitt 18.3.2 nedan.

Tillämpningsområdet för fakturadatummetoden

I promemorian föreslås att fakturadatummetoden skall tillämpas vid omsättning av bygg- eller anläggningstjänster samt vid omsättning av byggmaterial och andra varor om leveransen av varorna har samband med bygg- eller anläggningstjänsten. Med bygg- och anläggningstjänst avses bland annat ny-, till- eller ombyggnad av fastighet, reparations- och underhållsarbeten, mark- och grundarbeten, bygginstallation och tillverkning och montering av prefabricerade byggnader eller byggnadsdelar. Ledning vid tolkningen av uttrycket bygg- och anläggningstjänst kan hämtas från tillämpningsområdet för omvänd skattskyldighet på byggområdet. Vid omvänd skattskyldighet omfattas sådana tillhandahållanden som ingår i byggverksamhet enligt Svensk standard för Näringsgrensindelning (SNI-koder). Det är emellertid inte

ändamålsenligt att koppla tillämpningsområdet för fakturadatummetoden strikt till SNI-koderna. Fakturadatummetoden bör kunna få ett vidare tillämpningsområde med avseende på vilka tjänster som omfattas eftersom metoden skall tillämpas av en bredare krets skattskyldiga än den krets som skall tillämpa omvänd skattskyldighet på byggområdet. Fakturadatummetoden skall enligt förslaget tillämpas vid omsättning av bygg- eller anläggningstjänster oberoende av vem som är köpare.

Fakturadatummetoden i förhållande till faktureringsmetoden och kontantmetoden i ML

I mervärdesskattelagen finns för närvarande två metoder för redovisning av mervärdesskatt, faktureringsmetoden och kontantmetoden (boks sluts-metoden). Dessa metoder har beskrivits i avsnitt 18.2.2 ovan. Därutöver finns ett antal specialregler för redovisning av mervärdesskatt i vissa situationer. Den särskilda fakturadatummetoden för redovisning som här föreslås blir en specialregel vid omsättning av bygg- och anläggningstjänster.

Den nya fakturadatummetoden innebär att mervärdesskatten skall redovisas i samband med att faktura utfärdas. Denna tidpunkt torde i flesta fall överensstämma med den tidpunkt som bokföring sker eller borde ha skett enligt god redovisningssed vid tillämpning av huvudregeln för redovisning av mervärdesskatt, dvs. faktureringsmetoden. Vid betalning för bygg- eller anläggningstjänst i förskott eller a conto utan att någon faktura föreligger stadgas i de föreslagna bestämmelserna att redovisning skall ske för den period under vilken betalningen har tagits emot. Samma redovisningstidpunkt gäller för transaktioner utanför byggverksamheten när den skattskyldige tillämpar faktureringsmetoden (13 kap. 6 § p. 3 ML).

För den som tillämpar kontantmetoden (13 kap. 8 § ML) redovisas mervärdesskatt med utgångspunkt från när betalning tas emot eller när betalning utges för en vara eller en tjänst. För att undvika att en företagare som omsätter såväl bygg- och anläggningstjänster som andra varor eller tjänster skall behöva redovisa mervärdesskatt enligt två olika metoder, fakturadatummetoden för sina byggtjänster samt kontantmetoden (om denna metod varit möjlig att välja för den skattskyldige för den del av verksamheten som inte utgör byggverksamheten) föreslås i promemorian att kontantmetoden skall kunna tillämpas för hela verksamheten, inklusive byggdelen, om den skattskyldige önskar detta och denne i övrigt uppfyller villkoren för att få tillämpa kontantmetoden som uppställs i 13 kap. 8 § ML.

Särskilt om redovisning av ingående mervärdesskatt

Den ingående skatten skall enligt de föreslagna bestämmelserna redovisas i samma period som den utgående skatten skall redovisas på bygg- eller anläggningstjänsterna. På så sätt uppfylls kravet i EG-rätten på samtidighet vid redovisningen av ut- och ingående mervärdesskatt (jfr artikel 167 i mervärdesskattedirektivet). Vid redovisning av ingående skatt på en förskotts- eller a contobetalning bör beaktas att det enligt promemorian föreslås att dylika betalningar skall faktureras (jfr

föreslagna ändringar i 11 kap. 3 § ML) samt att det i promemorian föreslås ett förtydligande av kravet att avdragsrätten skall styrkas genom faktura även vid omvänd skattskyldighet. I det senare fallet föreslås att avsteg från detta krav kan medges om avdragsrätten kan styrkas genom annan tillgänglig dokumentation. Se vidare kapitel 19.

Sammantaget innebär förslagen i denna del att valmöjligheten att redovisa mervärdesskatten i samband med färdigställandet av en byggnation i utåtriktad byggverksamhet slopas. Vid byggnation i egen regi föreslås att mervärdesskatt på uttaget skall redovisas i samband med att fastigheten eller lägenheten kan tas i bruk och inte som i dag två månader efter det att fastigheten har kunnat tas i bruk. Mervärdesskatten skall vid omsättning av bygg- eller anläggningstjänster redovisas när faktura har utfärdats (fakturadatummetod). Om faktura inte har utfärdats föreslås att mervärdesskatten redovisas när betalning tas emot. Om varken faktura har utfärdats eller betalning tagits emot skall redovisning ske senast två månader efter månaden under vilken tjänsten tillhandahölls. Ändringarna föreslås i 13 kap. 13 och 14 § ML.

18.3.2 Faktureringskyldighet vid viss omsättning till privatpersoner samt vid förskott och a conton i bygg- och anläggningsverksamhet

Promemorians förslag: Bestämmelsen i 11 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200, ML) ändras så att faktureringskyldighet även skall föreligga för omsättning av bygg- eller anläggningstjänster till personer som inte är näringsidkare. Faktureringskyldigheten skall också omfatta betalningar avseende förskott eller a conto vid omsättning av bygg- eller anläggningstjänster. Den tidigare regeln i 11 kap. 3 § ML om undantag från faktureringskyldighet för sådana betalningar slopas. Faktura för sådan omsättning som avses i 13 kap. 14 § ML skall utfärdas senast vid utgången av den andra kalendermånaden efter den månad under vilken tillhandahållandet av tjänsterna eller leveransen av varorna har ägt rum.

Skälen för promemorians förslag: Som framgått ovan föreslås i promemorian att en så kallad fakturadatummetod införs vid redovisning av mervärdesskatt i samband med omsättning av bygg- eller anläggningstjänster samt vid leverans av varor i samband med omsättning av sådana bygg- eller anläggningstjänster. Fakturadatummetoden bygger på att tidpunkten för redovisning av mervärdesskatt kopplas till den tidpunkt när faktura har utfärdats. För att redovisningsbestämmelsen skall få en generell tillämpning krävs att det föreligger en absolut skyldighet att utfärda en faktura oberoende av vem som är köpare samt att det föreligger en faktureringskyldighet även för förskott och a conton som erläggs för bygg- och anläggningstjänster.

Enligt dagens bestämmelser omfattas inte omsättning till privatpersoner av faktureringskyldighet utom i två särskilda fall (11 kap. 1 § ML). Dessa gäller omsättning av nya transportmedel samt vid distansförsäljning. I promemorian föreslås att faktureringskyldighet även skall omfatta omsättning av bygg- eller anläggningstjänster till

privatpersoner. Enligt artikel 221.1 i mervärdesskattedirektivet (artikel 22.3 a i sjätte direktivet) får medlemsstaterna ålägga beskattningsbara personer en skyldighet att utfärda faktura för andra leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster än som avses i artikel 220 i mervärdesskattedirektivet vilka dessa personer utför på medlemsstaternas territorium. För denna faktureringskyldighet får medlemsstaterna kräva färre skyldigheter än enligt huvudreglerna om fakturors innehåll (artikel 221 andra stycket mervärdesskattedirektivet).

En faktura som utställs till en privatperson kan inte utgöra något underlag för avdragsrätt. Fakturan kan emellertid få betydelse i andra sammanhang, t.ex. vid styrkande av omkostnader i samband med försäljning av den fastighet som de fakturerade arbetena avser eller vid tvister avseende utförda arbeten. De uppgifter som blir aktuella på en faktura för sådana tjänster som omfattas av fakturadatummetoden är de uppgifter som följer av 11 kap. 8 § punkterna 1, 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10 och 11 ML. Dessa uppgifter är bland annat datum för utfärdande av fakturan, ett löpnummer på fakturan, säljarens registreringsnummer till mervärdesskatt, säljarens och köparens namn och adress, de omsatta varornas mängd och art eller tjänsternas omfattning och art, uppgift (i förekommande fall) om att köparen är skyldig att betala mervärdesskatten m.m. I promemorian föreslås inte att lägre krav ställs på de fakturor som utställs till privatpersoner enligt de föreslagna reglerna än vad som gäller vid omsättning mellan näringsidkare. Vissa förenklingsmöjligheter avseende fakturans innehåll finns dock redan i dag i lagen. Enligt bestämmelserna i 11 kap. 9 § ML får en förenklad faktura utfärdas om den är på mindre belopp eller om handelsbruk etc. gör det svårt att följa alla de krav på en faktura som anges i lagen. Denna regel kommer, på de villkor som anges i bestämmelsen, att kunna tillämpas när en faktura enligt de föreslagna reglerna utfärdas bl.a. till en privatperson.

Enligt artikel 220.4–5 i mervärdesskattedirektivet skall varje beskattningsbar person se till att faktura utfärdas vid förskottsbetalning av vara eller tjänst. I svensk rätt föreligger inte faktureringskyldighet för sådana betalningar förskott eller a conto som avses i 13 kap. 14 § ML (byggnads- och anläggningsentreprenad). Bestämmelsen i 11 kap. 2 § ML är i detta avseende inte förenlig med EG-rätten, vilken stadgar, som framgått ovan, att faktura skall utfärdas vid förskottsbetalning. Genom förslaget i denna promemoria att slopa den uppskjutna redovisningstidpunkten för betalning i förskott eller a conto för bygg- eller anläggningsentreprenad bör detta undantag från faktureringskyldigheten slopas i ML. Den nuvarande bestämmelsen är inte heller förenlig med den föreslagna fakturadatummetoden för redovisning som bygger på att redovisning skall ske när faktura utfärdas. Bestämmelsen i 11 kap. 3 § första stycket ML kommer efter ändringen att medföra att faktura alltid skall utfärdas vid krav på förskotts- eller a contobetalning, när omsättningen i verksamheten är skattepliktig.

Enligt artikel 222 i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna ålägga beskattningsbara personer som utför leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster på deras territorium en tidsfrist för utfärdande av fakturor. I promemorian föreslås att en sådan tidsfrist införs. Eftersom den nya fakturadatummetoden för redovisning av

mervärdesskatt innebär att redovisningstidpunkten knyts till tidpunkten för utfärdande av faktura krävs en särskild regel som anger när sådan faktura skall utfärdas. Den föreslagna bestämmelsen innebär att en sådan faktura skall utfärdas senast vid utgången av den andra kalendermånaden efter den månad under vilken leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna har skett. Den föreslagna tidsfristen för utfärdande av faktura överensstämmer med den tidsfrist som föreslås för redovisningsskyldighetens inträde i 13 kap. 14 § ML (jfr avsnitt 18.3.1 ovan).

De nya bestämmelserna om omvänd skattskyldighet som nämnts ovan kommer att innebära att det vid fakturering av bygg- och anläggningstjänster mellan byggföretag eller från annat företag än ett byggföretag till ett företag som säljer vidare till ett byggföretag inte skall ske någon öppen fakturering av mervärdesskatt. Den faktura som upprättas kommer således inte att innehålla något mervärdesskattebelopp. Mervärdesskatten på byggtjänsten skall redovisas av köparen i dennes skattedeclaration eller i självdeklarationen om mervärdesskatten redovisas där (jfr 10 kap. 31 § SBL). Det begränsade tillämpningsområdet för omvänd skattskyldighet (avser endast omsättning mellan vissa näringsidkare) innebär att en betydande del av den omsättning som sker av bygg- och anläggningstjänster fortfarande kommer att faktureras med mervärdesskatt. De faktureringsregler som föreslås i denna promemoria omfattar såväl omsättning som omfattas av omvänd skattskyldighet som ”vanlig” omsättning där mervärdesskatt skall faktureras och betalas på sedvanligt vis. I avsnitt 19 nedan föreslås en justering av kraven på innehav av faktura vid avdrag för ingående mervärdesskatt när utgående mervärdesskatt redovisas av förvärvaren av varan eller tjänsten (omvänd skattskyldighet).

Sammantaget innebär förslagen i denna del att det införs en faktureringskyldighet för omsättning av bygg- och anläggningstjänster till privatpersoner. Ändringen görs i 11 kap. 1 § ML. Vidare införs en faktureringskyldighet för betalningar som erhålls i förskott eller a conto av den som omsätter bygg- eller anläggningstjänster. Ändringen föreslås i 11 kap. 3 § ML. Faktura för omsättning av bygg- eller anläggningstjänster skall utfärdas senast två månader efter den månad under vilken tjänsten tillhandahölls eller varorna levererades.

18.4 Konsekvensanalys

De föreslagna reglerna innebär att mervärdesskatt på bygg- och anläggningstjänster samt varor som levereras i samband med tillhandahållande av sådana tjänster skall redovisas löpande i takt med att faktura för dessa varor och tjänster utfärdas. Det införs en uttrycklig skyldighet att fakturera uppburna förskott eller a conton. Dagens bestämmelser innebär att mervärdesskatt på förskotts- eller a contobetalningar vid bygg- eller anläggningsentreprenad får redovisas först för den redovisningsperiod som infaller två månader efter det att slutbesiktning eller någon annan jämförlig åtgärd vidtagits. Den uppskjutna redovisningstidpunkten för mervärdesskatt vid byggentreprenader medför idag en positiv effekt för framför allt

beställare av byggtreprenader som saknar avdragsrätt för mervärdesskatt, t.ex. bostadsföretag. Den positiva effekten består i räntevinster genom att företagen inte behöver finansiera mervärdesskatten under byggtiden utan först i samband med slutbesiktning eller färdigställande av byggnationen. En negativ effekt med nuvarande system är att underentreprenörer kan tvingas redovisa mervärdesskatt till staten på sina tjänster innan de mottagit betalning från beställaren. Denna effekt kommer delvis att försvinna genom den nya ordningen med omvänd skattskyldighet för byggtjänster som träder i kraft den 1 juli 2007. (prop. 2005/06:130). För statens del innebär nuvarande ordning med uppskjuten redovisningstidpunkt för mervärdesskatt på detta område att staten förlorar på grund av ökade räntekostnader.

Effekter för företag och staten redovisas närmare nedan.

Effekter för byggföretag och beställare av byggtjänster

De företag som i första hand kommer att vidkännas ökade finansieringskostnader till följd av tidigareläggningen av mervärdesskatte-redovisningen av byggtjänster är beställarna av sådana tjänster i de fall de saknar avdragsrätt för mervärdesskatt. Dessa företag kommer att erhålla fakturor med mervärdesskatt löpande under byggtiden. Inom denna kategori faller t.ex. företag som bygger bostäder. Eftersom bostadshyra är undantagen från mervärdesskatt har dessa företag inte rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt på kostnader för verksamheten och mervärdesskatten blir därmed en kostnad i verksamheten. En uppskattning av vad denna tidigareläggning av mervärdesskatteredovisningen skulle kosta företagen i form av ökade finansieringskostnader är svår att göra. Faktorer som påverkar beräkningen är bland annat ränteläget, alternativkostnad, genomsnittlig byggtid och faktureringsfrekvens avseende förskott och a conton. Sveriges Byggindustrier (BI) har i remissvar på Mervärdesskatteutredningens förslag (SOU 2002:74) anfört att ett slopande av den särskilda redovisningsregeln i 13 kap. 14 § ML skulle medföra ökade finansieringskostnader vid bostadsbyggandet. Dessa ökade kostnader uppges medföra hyreshöjning på 150-250 kr/månad för en "normal-trea". De allmännyttiga bostadsföretagens organisation (SABO) har i sitt remissvar avseende Mervärdesskatteutredningen förslag att slopa den särskilda redovisningsregeln för byggsektorn uppskattat att detta skulle leda till en fördyring av byggkostnaderna med runt en procent. Sedan Mervärdesskatteutredningen lade fram sitt förslag har riksdagen antagit ett förslag om omvänd skattskyldighet på byggområdet. De nya bestämmelserna träder i kraft den 1 juli 2007. Bestämmelserna innebär att förvärvaren av byggtjänsten kommer att redovisa mervärdesskatten istället för den som tillhandahåller tjänsten (se vidare prop. 2005/06:130 samt avsnitt 18.3 ovan.). Omvänd skattskyldighet kommer att dämpa effekterna av att den särskilda redovisningsregeln på byggområdet slopas. Mervärdesskatten kommer inte att påverka köparens finansieringskostnader eftersom det vid omvänd skattskyldighet är köparen som redovisar utgående mervärdesskatt på förvärvet samtidigt som han gör avdrag för samma belopp i form av ingående mervärdesskatt i samma period. Omvänd skattskyldighet kan emellertid inte tillämpas

när förvärvaren t.ex. är ett bostadsföretag eller en kommun som beställer bostadslägenheter. I detta sista led i en byggentreprenad kommer således mervärdesskatt att debiteras av säljaren i vanlig ordning.

För företag som har avdragsrätt för ingående mervärdesskatt torde de föreslagna ändringarna endast marginellt komma att påverka finansieringskostnaderna. Avdragsrätten inträder med de föreslagna reglerna vid samma tidpunkt som redovisning av utgående mervärdesskatt skall ske på transaktionen. Enligt förslaget skall redovisningstidpunkten kopplas till tidpunkten för utfärdande av fakturan. Ett företag som redovisar överskjutande ingående mervärdesskatt vid redovisningen av mervärdesskatt har rätt att få en återbetalning av denna skatt av staten. Om företaget redovisar mervärdesskatt i en skattedeklaration är det tidsfristen för inlämnande av deklaration samt Skatteverkets hanteringstid för deklarationen som avgör hur snabbt skattebeloppet kan återbetalas till företaget. Återbetalning av mervärdesskatt skall ske skyndsamt.

För byggföretag som enligt förslaget skall fakturera mervärdesskatten tidigare än idag kommer förslaget att medföra en positiv effekt genom att företagen löpande får in mervärdesskatt på det man fakturerar. Denna summa kan företaget disponera fram till dess den skall betalas in till staten. Genom regeringens aviserade förslag i vårpropositionen 2006/07:100 (VÅP) att förlänga redovisningsperioden för mervärdesskatt för företag med en omsättning som uppgår till högst 40 miljoner kronor per år från en månad till tre månader kommer tiden som dessa pengar kan disponeras att förlängas. Denna effekt kommer emellertid endast att uppstå för de byggföretag som inte tillämpar den nya ordningen med omvänd skattskyldighet som gäller från 1 juli 2007. Vidare kommer de föreslagna ändringarna att innebära att kapitalrisken och kapitalbindningen för installationsföretagen inom byggsektorn, som ofta har rollen som underentreprenörer, minskar då dessa företag annars bär risken om generalentreprenören går i konkurs efter det att a conto-fakturor utan debitering av mervärdesskatt skickats till generalentreprenören. Underentreprenören kan med nuvarande regler tvingas att betala in mervärdesskatt som han inte har erhållit från generalentreprenören.

Effekter för staten

Staten kommer med de föreslagna reglerna att erhålla intäkter från mervärdesskatten tidigare än med dagens regler. Detta leder till en kassamässig effekt som innebär en likvidmässig förbättring för staten av engångskaraktär men som även får bestående effekter. Mervärdesskatten på byggtjänster kommer genom förslaget att inflyta successivt under byggtiden och innebär alltså successiva inbetalningar av skattemedel för staten. Detta medför ökade ränteinkomster för statskassan, vilka beräknas uppgå till ca 400 miljoner kronor år 2008. Förutom bygginvesteringarnas storlek och nivån för statslåneräntan beror omfattningen på antalet månader för vilken staten kan tillgodogöra sig ränta för tidigare mervärdesskatteinbetalningar. Ytterligare en positiv effekt för staten är att den risk för förlust av skattemedel som finns med en uppskjuten redovisning av mervärdesskatten på byggområdet genom att företag

inom byggsektorn riskerar att gå i konkurs innan mervärdesskatten redovisats, minskar.

19 Krav på faktura för avdragsrätt vid omvänd skattskyldighet

19.1 Gällande rätt

19.1.1 Svensk rätt

På mervärdesskatteområdet spelar fakturan en viktig roll. Mervärdesskatt tas ut som en flerledsskatt vilket innebär att varje transaktion i produktions- och distributionskedjan omfattas av mervärdesskatt. För att varje transaktion skall kunna kontrolleras krävs i mervärdesskattesystemet att en faktura upprättas som bland annat visar vad transaktionen avser, vilket pris som avtalats samt vilken skatt som skall tas ut på transaktionen. Fakturan ligger till grund för avdragsrätten för mervärdesskatt. Faktureringskyldighet och kraven på vad en faktura skall innehålla framgår av 11 kap. mervärdesskattelagen (1994:200, ML). Faktureringskyldigheten omfattar varje näringsidkare när denne omsätter en skattepliktig vara eller tjänst till en annan näringsidkare eller när denne omsätter ett nytt transportmedel till en privatperson eller vid distansförsäljning av varor till köpare i andra EG-länder (11 kap. 1 § ML). Det är säljaren som ytterst är ansvarig för att faktura utfärdas. Enligt lagen kan fakturan utfärdas av säljaren, eller i säljarens namn för dennes räkning av köparen eller en tredje person.

En faktura skall även utfärdas vid s.k. omvänd skattskyldighet, dvs. i de fall köparen i stället för säljaren skall redovisa och betala mervärdesskatten på transaktionen. Detta följer av huvudregeln för faktureringskyldighet i 11 kap. 1 § ML. Även i dessa fall är det således säljaren som är ytterst ansvarig för att faktura utfärdas. Innehållet i fakturan regleras i 11 kap. 8 § ML. I punkt 11 i den bestämmelsen stadgas att det vid befrielse från skatt eller när köparen är skattskyldig för förvärvet det på fakturan skall ges en hänvisning till den bestämmelse i ML eller i sjätte direktivet, eller annan uppgift som anger att skattebefrielse eller omvänd skattskyldighet gäller för transaktionen. Vid förvärv som medför skattskyldighet för förvärvaren (omvänd skattskyldighet) utgörs den ingående mervärdesskatten av beloppet av den utgående skatten som den skattskyldige skall redovisa till staten (8 kap. 2 § andra stycket ML). För att rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt skall föreligga krävs att avdragsrätten kan styrkas (8 kap. 5 § ML). Vid förvärv av någon som är skattskyldig skall avdragsrätten styrkas genom faktura (8 kap. 17 § ML).

19.1.2 EG:s regler

Enligt artikel 220.1 i mervärdesskattedirektivet (artikel 22.3 a i sjätte direktivet) skall varje beskattningsbar person se till att en faktura utfärdas av honom själv, av förvärvaren eller, i hans namn och för hans räkning

av en tredje person för leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som han gjort till en annan beskattningsbar person eller till en icke beskattningsbar juridisk person. Fakturerings skyldigheten omfattar även omsättning där förvärvaren är betalningsskyldig för mervärdesskatten (omvänd skattskyldighet). Detta får anses följa av huvudregeln i artikel 220.1 i mervärdesskattedirektivet samt, såvitt avser gemenskapsinterna förvärv (GIF), nya transportmedel och punktskattepliktiga varor, av en uttrycklig regel i artikel 220.3 i mervärdesskattedirektivet (artikel 22.3 a första stycket i sjätte direktivet).

I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala, dra av mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor eller tjänster som har levererats eller tillhandahållits till honom av en annan beskattningsbar person (artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet och artikel 17.2 a i sjätte direktivet). Denna avdragsbestämmelse omfattar även sådan mervärdesskatt som förvärvaren är skyldig att betala (omvänd skattskyldighet), jfr uttalandet av EG-domstolen i målet C-90/02 Gerhard Bockemühl p. 37 samt generaladvokatens yttrande i nämnde mål, p. 38.

För att få utöva sin avdragsrätt måste den beskattningsbara personen inneha en faktura som utfärdats i enlighet med kraven på en faktura i artiklarna 220–236 och artiklarna 238, 239 och 240 i mervärdesskattedirektivet (artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet samt artikel 18.1 i sjätte direktivet). Av artikel 178 c i mervärdesskattedirektivet (artikel 18.1 e i sjätte direktivet) framgår att det för avdrag avseende gemenskapsinterna förvärv av varor krävs att en faktura innehas av förvärvaren. Vidare stadgas att när en beskattningsbar person skall betala mervärdesskatt såsom förvärvare, skall han iakttä de regler som har fastställts av varje medlemsstat (artikel 178 f i mervärdesskattedirektivet (artikel 18.1 d i sjätte direktivet). Här föreligger således ett visst handlingsutrymme för medlemsstaterna. Bestämmelsen avser omvänd skattskyldighet t.ex. när omsättningen görs av en icke etablerad beskattningsbar person, vid förvärv av tjänster som omfattas av artikel 56 (upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrätter, patent etc., reklamtjänster, rådgivningstjänster, tjänster av jurister, revisorer, IT-tjänster, informationstjänster m. fl. tjänster) samt vid förvärv av förmedlingstjänster, transporttjänster i samband med gemenskapsintern varutransport m.fl. tjänster.

Fakturan skall bland annat innehålla den mervärdesskatt som skall betalas (artikel 226.10 i mervärdesskattedirektivet och artikel 22.3 b i sjätte direktivet). Vidare stadgas att det vid undantag från skatteplikt eller när förvärvaren är betalningsskyldig skall finnas en hänvisning till den tillämpliga bestämmelsen i mervärdesskattedirektivet eller till motsvarande nationella bestämmelse eller till en annan uppgift om att leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster är undantagna från skatteplikt eller föremål för förfarandet för omvänd betalningsskyldighet (artikel 226.11 i mervärdesskattedirektivet och artikel 22.3 b i sjätte direktivet). Bestämmelsen i artikel 226.11 i mervärdesskattedirektivet infördes i samband med antagandet av det s.k. faktureringsdirektivet (2001/115/EG).

I målet C-152/02 Terra Baubedarf-Handel GmbH slog EG-domstolen fast att två villkor skall vara uppfyllda för att avdrag enligt artikel 17.2 a i sjätte direktivet skall få göras. För det första skall rätt till avdrag föreligga med stöd av artikel 17.1 och 17.2 i sjätte direktivet (artikel 167 och 168 i mervärdesskattedirektivet) och för det andra skall villkoren i artikel 18.1 i sjätte direktivet (artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet) vara uppfyllda, dvs. att köparen innehar en faktura. Att bägge kraven skall vara uppfyllda framgår enligt domstolen av artikel 18.2 första stycket i sjätte direktivet (artikel 179 första stycket mervärdesskattedirektivet). Målet innebär att avdrag för ingående mervärdesskatt får göras i den period då bägge dessa villkor är uppfyllda. Målet har kommenterats av Skatteverket i skrivelse 040923, dnr 130 565227-04/113. Se vidare om svensk rätt i förhållande till EG-domen i avsnitt 18.2.2 ovan.

19.2 Förslag till ändring

Promemorians förslag: En justering görs i 8 kap. 17 § mervärdesskattelagen (1994:200, ML) så att det tydligt framgår att den som förvärvar en vara eller en tjänst för vilken den som köper varan eller tjänsten är skattskyldig enligt bestämmelserna i 1 kap. 2 § 2–5 ML (s.k. omvänd skattskyldighet) också skall styrka sin avdragsrätt genom faktura. Om det finns särskilda skäl får avsteg medges från kravet på faktura i de fall förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2–4 c ML och denne kan styrka avdragsrätten med annan tillgänglig information. Detta gäller dock inte vid avdrag i samband med redovisning av gemenskapsinternt förvärv av vara enligt 1 kap. 2 § första stycket 5 ML.

Skälen för promemorians förslag: Ett centralt krav för att avdrag för ingående mervärdesskatt skall medges är att köparen innehar en faktura som uppfyller mervärdesskattelagens krav. Fakturan utgör beviset på att ett förvärv har gjorts och innehåller den information som är nödvändig för att transaktionen skall kunna kontrolleras av skatteverket. I artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet (artikel 18. a i sjätte direktivet) sägs att för att få utöva sin avdragsrätt måste den beskattningsbara personen inneha en faktura som utfärdats i enlighet med kraven på en faktura i artiklarna 220–236 och artiklarna 238, 239 och 240 i mervärdesskattedirektivet. Av artikel 178 f i mervärdesskattedirektivet (artikel 18.1 d i sjätte direktivet) framgår att en beskattningsbar person, när han skall betala mervärdesskatt som förvärvare vid tillämpning av artiklarna 194–197 och artikel 199, skall iakttä de regler som har fastställts av varje medlemsstat. Bestämmelsen erbjuder således ett visst handlingsutrymme för medlemsstaterna.

I EG-målet C-152/02 Terra Baubedarf-Handel GmbH framgår, som sagts ovan, att två krav skall vara uppfyllda för att avdrag skall få göras, dels skall rätt till avdrag föreligga, dels skall den som yrkar avdraget inneha en faktura. Målet innebär att avdrag för ingående mervärdesskatt får göras i den period då bägge dessa villkor är uppfyllda. Målet torde få

betydelse vid tillämpning av den föreslagna fakturadatummetoden (jfr avsnitt 18.2.2 och avsnitt 19.1 ovan).

I svensk rätt och enligt EG-rätten kan omvänd skattskyldighet bli aktuellt vid en rad olika transaktioner. Bland annat skall omvänd skattskyldighet tillämpas vid omsättning av vissa tjänster när säljaren och köparen är etablerade i olika EU-länder (artikel 196 i mervärdesskattedirektivet samt 1 kap. 2 § första stycket 2 och 3 ML) samt vid leverans av el och gas i vissa fall (artikel 195 i mervärdesskattedirektivet och 1 kap. 2 § första stycket 3 ML). Omvänd skattskyldighet får vidare enligt EG-rätten införas vid omsättning som görs av en person som inte är etablerad i det land i vilket omsättningen skall beskattas (artikel 194 i mervärdesskattedirektivet). En sådan ordning tillämpas i Sverige för utländska företagare som omsätter varor och tjänster här i landet om förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt i Sverige (1 kap. 2 § första stycket 4 b ML). Omvänd skattskyldighet kan i dessa fall tillämpas även om förvärvaren bedriver s.k. blandad verksamhet (såväl skattepliktig som skattefri verksamhet), jfr prop. 2001/02:28 s. 33. Omvänd skattskyldighet får också enligt EG-rätten införas vid omsättning av vissa varor och tjänster vid vilken risken för skatteflykt och skatteundandragande bedömts som särskilt stor. Ett sådant område är byggområdet (jfr direktiv 2006/69/EEG som inför artikel 199 i mervärdesskattedirektivet). I svensk rätt kommer en sådan omvänd skattskyldighet att träda i kraft för byggsektorn den 1 juli 2007 (prop. 2005/06:130, SFS 2006:1031 och 2006:1293)

Även om det är förvärvaren som skall betala mervärdesskatten vid omvänd skattskyldighet är säljaren fortfarande den som är faktureringskyldig enligt 11 kap. 1 § ML. Fakturan är, som framhållits ovan, det underlag som i mervärdesskattesystemet krävs för att en köpare skall kunna visa att avdragsrätt föreligger. Fakturan används också för att kontrollera att utgående mervärdesskatt redovisats på ett korrekt sätt. Vid omvänd skattskyldighet blir fakturan viktig för att förvärvaren skall kunna beräkna den utgående mervärdesskatten som denne är betalningsskyldig för. Fakturan beskriver bland annat vilken vara eller tjänst som har levererats och priset på transaktionen. Genom dessa uppgifter får förvärvaren ett underlag för att avgöra om transaktionen skall beläggas med mervärdesskatt samt vilken skattesats som är aktuell.

I EG-målet C-90/02 Gerhard Bockemühl behandlades avdragsrätt för mervärdesskatt i samband med omvänd skattskyldighet. Målet handlar om herr Bockemühl som bedrev ett byggföretag i Tyskland. Bockemühl hade förvärvat arbetskraft från ett annat EU-land. Beskattning av dessa tjänster, vilka omfattades av artikel 9.2 e i sjätte direktivet (artikel 56 i mervärdesskattedirektivet), skulle ske genom omvänd skattskyldighet. Hänskjutande domstol frågade EG-domstolen om avdragsrätten vid omvänd skattskyldighet endast kan utövas om förvärvaren innehar en faktura som uppfyller direktivets krav på innehållet i en faktura och, om så är fallet, vilken information som krävs på fakturan och vad som sker med avdragsrätten om en sådan obligatorisk uppgift saknas på fakturan.

EG-domstolen slog fast att artikel 18.1 a i sjätte direktivet (artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet) och 18.1 d i sjätte direktivet (artikel 178 f i mervärdesskattedirektivet) skall tolkas så att det endast är artikel 18.1 d (artikel 178 f) som skall tillämpas vid sådan omvänd betal-

ningsskyldighet som den som avses i det aktuella målet. Detta innebär att den skattskyldige inte skall behöva inneha en faktura som uppfyller kraven i artikel 22.3 i sjätte direktivet som framgår av artikel 18.1 a (artikel 178 a). Han behöver endast uppfylla de krav som den enskilda medlemsstaten har ställt upp i enlighet med valmöjligheten för medlemsstaterna som föreligger enligt artikel 18.1 d i sjätte direktivet (artikel 178 f). Domstolen uttalar emellertid att även om medlemsstaterna enligt artikel 18.1 d i sjätte direktivet (artikel 178 f) har rätt att själva ange de formella krav som skall gälla för att en skattskyldig skall få utöva sin avdragsrätt i de fall omvänd skattskyldighet skall tillämpas, får dessa krav inte innebära att det blir praktiskt omöjligt eller för komplicerat att utöva avdragsrätten. De krav som ställs får inte övergå vad som är absolut nödvändigt för att en korrekt tillämpning av omvänd skattskyldighet skall kunna styrkas. Om skatteförvaltningen genom befintlig information har tillräckliga uppgifter för att konstatera att den skattskyldige i sin egenskap av förvärvare är skattskyldig för förvärvet kan man inte ställa ytterligare villkor vilka skulle kunna innebära att avdragsrätten inte kan göras gällande. Domstolen slår således fast att skatteförvaltningen inte kan kräva att förvärvaren innehar en faktura som uppfyller kraven i artikel 22.3 i sjätte direktivet (artikel 226 i mervärdesskattedirektivet). Ett sådant krav skulle kunna innebära att den skattskyldige inte skulle kunna utöva sin avdragsrätt.

Vid tolkningen av domen måste erinras om att saken gällde ett gränsöverskridande förvärv mellan säljare och köpare i två olika EGländer. För transaktionen mellan parterna hade en faktura utfärdats, denna uppfyllde emellertid enligt skattemyndigheten inte lagens krav. Vidare bör erinras om att det sedan sakomständigheterna inträffade i målet reglerna om faktureringskyldighet har ändrats i mervärdesskattedirektivet genom rådets direktiv 2001/115/EG. Av de nu gällande faktureringsreglerna framgår att en faktura bland annat skall innehålla en uppgift om att omvänd betalningsskyldighet gäller (artikel 226.11 i mervärdesskattedirektivet). Domen torde inte kunna uppfattas så att det generellt sett inte kan ställas något krav på att faktura skall innehas överhuvud taget för att avdragsrätt skall kunna medges hos den som redovisar mervärdesskatt vid omvänd skattskyldighet. Eftersom det föreligger en skyldighet för säljaren att tillse att faktura utfärdas enligt artikel 220 i mervärdesskattedirektivet är det rimligt och logiskt att det som huvudregel skall krävas att köparen innehar denna för att få utöva sin avdragsrätt.

Domen torde dock kunna tolkas så att om det finns särskilda skäl bör det tillåtas att avdrag medges på ett underlag som inte exakt uppfyller lagens krav på fakturans innehåll eller att avdrag kan medges trots att en faktura saknas helt och hållet. Detta bör gälla under förutsättning att avdragsrätten kan styrkas med stöd av uppgifter i annan tillgänglig dokumentation, t.ex. ett avtal mellan parterna, eller om den uteblivna eller felaktiga uppgiften inte har någon avgörande betydelse för skattekontrollen. Ett sådant tillfälle kan vara då redovisningskyldighet föreligger vid betalning i förskott eller a conto för bygg- eller anläggningstjänst, trots att faktura inte har utfärdats, enligt de i denna promemoria föreslagna bestämmelserna i 13 kap. 14 § ML. Ett annat fall då särskilda skäl kan finnas och kravet på fullödiga faktura enligt ML:s

regler därmed bör kunna efterges är vid gränsöverskridande fakturering. En faktura som avsänds från en annan medlemsstat kan, genom att ha utfärdats enligt det landets regler, i vissa fall komma i konflikt med de svenska bestämmelserna om fakturans innehåll. I sådana fall bör fakturan ändå kunna accepteras som underlag för avdragsrätt hos förvärvaren om den innehåller information som kan anses tillräcklig för att styrka avdragsrätten eller om det finns annan tillgänglig information som tillsammans med uppgifterna i fakturan kan styrka att rätt till avdrag föreligger hos förvärvaren. Vid omvänd skattskyldighet bör det eftersträvas att avdrag för ingående mervärdesskatt kan göras i samma redovisningsperiod som den period under vilken redovisning av den utgående mervärdesskatten skall ske. På så vis undviks att redovisning av mervärdesskatt får en likviditetspåverkande effekt för företagen.

Vid gemenskapsinterna förvärv av varor är det uttryckligen reglerat i mervärdesskattedirektivet att den beskattningsbara personen för att få utöva sin rätt till avdrag bland annat skall inneha en faktura som utfärdats i enlighet med artiklarna 220–236 i mervärdesskattedirektivet (artikel 178 c i mervärdesskattedirektivet). Det kan därför inte anses vara förenligt med EG-rätten att i dessa fall tillåta att en faktura enligt ML inte behöver föreligga för att avdrag skall kunna medges vid redovisning av ett gemenskapsinternt förvärv av vara. Det föreslagna undantaget skall därför inte tillämpas på denna slags förvärv.

Ändringarna som föreslås innebär att det i lagen blir tydligt att avdragsrätten skall styrkas med en faktura även i sådana fall då den som är skattskyldig är förvärvaren av en vara eller tjänst, s.k. omvänd skattskyldighet. Detta blir en naturlig följd av att det föreligger faktureringskyldighet för näringsidkare som omsätter en vara eller en tjänst till andra näringsidkare (11 kap. 1 § ML). Om det finns särskilda skäl får avsteg medges från kravet på faktura utom i samband med redovisning av mervärdesskatt vid gemenskapsinterna förvärv. Enligt EG-rätten får medlemsstaterna själva bestämma vilka krav på dokumentationen m.m. som skall ställas vid omvänd skattskyldighet (artikel 178 f i mervärdesskattedirektivet). Enligt artikel 178 c i mervärdesskattedirektivet skall dock faktura innehas av förvärvaren vid ett gemenskapsinternt förvärv för att denne skall få utöva sin avdragsrätt. Förslagen innebär ändringar i 8 kap. 17 § ML.

20 Frihet från skatt vid återimport av vara m.m.

20.1 Bakgrund och problembeskrivning

Skeppsbron skatt AB har i en anhållan om lagändring (dnr Fi 2005/4893) anfört att 2 kap. 5 § lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. inte överensstämmer med artikel 143 e i mervärdesskattedirektivet (artikel 14.1 e i sjätte direktivet). Bestämmelsen reglerar frihet från skatt när gemenskapsvaror återinförs från tredje land. Enligt Skeppsbron skatt har villkoret i den svenska bestämmelsen att varan tidigare skall ha förts ut från Sverige inte någon motsvarighet i bestämmelsen i mervärdesskattedirektivet. Det kan vidare konstateras att bestämmelsen

saknar det krav på identitet mellan den som först exporterar och den som sedan importerar som föreligger enligt direktivet. Bestämmelsen saknar också en motsvarighet till kravet i direktivet att varorna skall omfattas av tullbefrielse. Därutöver har vissa tänkbara skatteundrandragande-situationer identifierats vilka bör förhindras.

20.2 Gällande rätt

20.2.1 Svensk rätt

Enligt 2 kap. 5 § första stycket lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. skall frihet från skatt medges för gemenskapsvaror som efter att ha förts ut från Sverige till tredje land återinförs till landet utan att ha bearbetats under tiden de varit utförda från Sverige. Genom bestämmelsen har artikel 14.1 e i sjätte direktivet (artikel 143 e i mervärdesskattedirektivet) genomförts i svensk rätt. Exempel på situationer där regeln tillämpas är när varor tillfälligt exporteras för en utställning, när varor returneras för att ett köp återgår eller när varor återinförs av en privatperson efter en vistelse i tredje land. Med gemenskapsvaror avses varor som har sitt ursprung inom gemenskapen eller som har satts i fri omsättning inom gemenskapen, trots att varorna genom den tidigare utförelsen förlorat sin status som gemenskapsvaror. I bestämmelsens andra stycke anges att om Tullverket har medgett befrielse från skatt eller återbetalning av skatt i samband med tidigare utförelse medges frihet från skatt endast om den skatt betalas för vilken befrielse eller återbetalning erhållits.

Skattefriheten för återimport överensstämmer nära med reglerna om returtullfrihet, vilka återfinns i artiklarna 185–187 i tullkodex. Vissa skillnader föreligger dock mellan vad som krävs för skattefrihet vid återimport och för returtullfrihet. Till skillnad från vad som gäller för skattefrihet vid återimport kan returtullfrihet även beviljas för varor som tidigare har förts ut från ett annat EG-land än Sverige. Å andra sidan uppställs det för returtullfrihet ett krav på att varorna skall återinföras till EG och övergå till fri omsättning inom tre år från det att de fördes ut från EG. Denna treårsgräns kan under vissa förhållanden förlängas av Tullverket. När det gäller skattefrihet för återimport uppställs däremot inte någon sådan treårsgräns.

För varor som har bearbetats under tiden de varit utförda från gemenskapen finns särskilda regler i 7 kap. 9 och 11 §§ mervärdesskattelagen (1994:200, ML). Vid återimport av gemenskapsvaror som har reparerats i ett land utanför EG utgörs enligt 7 kap. 11 § ML beskattningsunderlaget av ersättningen för reparationen samt tull och statliga avgifter som tas ut med anledning av importen.

20.2.2 EG-rätt

Enligt artikel 143 e i mervärdesskattedirektivet (artikel 14.1 e i sjätte direktivet) skall medlemsstaterna från skatteplikt undanta återimport av varor, i samma skick som det i vilket de exporterades, som görs av den person som exporterat dem, när varorna åtnjuter tullbefrielse. Med

import avses enligt artikel 30 i mervärdesskattedirektivet (artikel 7 i sjätte direktivet) införsel i gemenskapen av varor som inte är i fri omsättning i den mening som avses i artikel 24 i fördraget. Med export avses att varorna levereras till en plats utanför EG. Med återimport av varor avses situationer där varor som tidigare har förts ut från gemenskapen importeras tillbaka till ett land inom gemenskapen. Något krav på att återimporten skall ske till samma land som varorna fördes ut från kan inte utläsas ur direktivet. Av artikel 145 i mervärdesskattedirektivet (artikel 14.2 i sjätte direktivet) framgår att kommissionen vid behov och så snart som möjligt skall lämna förslag till rådet i syfte att precisera tillämpningsområdet för undantagen i bl.a. artikel 143. Till dess att sådana bestämmelser träder i kraft får medlemsstaterna behålla gällande nationella bestämmelser. Medlemsstaterna får anpassa sina nationella bestämmelser för att minimera snedvridning av konkurrensen och särskilt för att förhindra utebliven beskattning eller dubbelbeskattning i gemenskapen. Det har ännu inte fastställts några bestämmelser för precisering av tillämpningsområdet för nu aktuellt undantag. Av EG domstolens dom i målet C-249/84 Venceslas Profant framgår dock att även om medlemsstaterna får behålla sina tidigare regler måste dessa iaktta de gränser som slås fast av de EG-regler som de syftar till att genomföra. Medlemsstaterna har således inte en full frihet att behålla vilka regler som helst utan de måste observera det grundläggande syftet med harmonisering av mervärdesskattereglerna som sådana och i synnerhet för att främja fri rörlighet av personer och varor och för att förhindra dubbelbeskattning.

Av artikel 88 i mervärdesskattedirektivet (artikel 11 B i sjätte direktivet) framgår att när varor som tillfälligt har exporterats ut ur gemenskapen återimporteras efter att utanför gemenskapen ha genomgått reparation, bearbetning eller anpassning eller ha blivit iståndsatta eller omarbetade, skall medlemsstaterna vidta åtgärder för att se till att de framställda varorna för mervärdesskatteändamål behandlas på samma sätt som om den nämnda behandlingen av dem hade skett inom deras territorium.

20.3 Förslag till ändring

Promemorians förslag: 2 kap. 5 § lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. ändras på så sätt att frihet från skatt vid återinförsel skall gälla även när varorna har förts ut ur EG från ett annat EG-land än Sverige. För att skattefrihet skall medges måste varorna föras in till Sverige av samma person som tidigare förde ut varorna från EG och varorna måste omfattas av tullbefrielse vid införseln i Sverige. Därutöver ändras paragrafen på så sätt att frihet från skatt inte medges om den tidigare utförseln av varorna har medfört en rätt till återbetalning av skatt eller om varorna annars inte har blivit belagda med skatt på grund av den tidigare utförseln. Beror återinförseln på att ett köp har gått åter och förs varorna in i landet av säljaren eller överlämnas de till säljaren i omedelbar anslutning till införseln, skall dock skattefrihet gälla vid återinförseln oavsett om återbetalning beviljats eller om varorna annars inte har blivit belagda med skatt på grund av utförseln.

Vidare ändras 7 kap. 11 § mervärdesskattelagen (1994:200) på så sätt att om den tidigare exporten av varorna har medfört en rätt till återbetalning av mervärdesskatt eller om varorna annars inte har blivit belagda med mervärdesskatt på grund av att den tidigare exporten utgörs beskattningsunderlaget även av varornas värde när de exporterades.

Skälen för promemorians förslag: Genom bestämmelsen i 2 kap. 5 § lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. har artikel 14.1 e i sjätte direktivet (nu artikel 143 e i mervärdesskattedirektivet) genomförts i svensk rätt.

Som framgår av redogörelsen för gällande rätt ovan uppställs i den svenska bestämmelsen som ett villkor för att återimporten skall vara skattefri att utförseln till tredje land skall ha skett från Sverige. Det krav som finns i svensk rätt på att varorna skall ha förts ut från samma land som de återinförs till uppställs inte i EG-rätten. Det svenska kravet skulle i vissa fall kunna leda till att samma varor belastas med mervärdesskatt två gånger. Som exempel kan nämnas att varor köps i Storbritannien av en i Sverige bosatt person. Varorna förs därefter ut ur gemenskapen från Storbritannien till USA varefter de förs direkt till Sverige. Mervärdesskatt betalas vid inköpet i Storbritannien och någon återbetalning sker inte när varorna sedan förs ut ur gemenskapen. Såsom den nuvarande bestämmelsen är utformad kan mervärdesskatt utkrävas även vid importen till Sverige. Den svenska bestämmelsen bör därför anpassas till direktivet så att skattefrihet gäller även om varorna tidigare har förts ut från ett annat EG-land.

Som vidare framgår av redogörelsen för gällande rätt ovan saknar den svenska bestämmelsen motsvarigheter till de i artikel 143 e i mervärdesskattedirektivet föreliggande villkoren att det skall föreligga identitet mellan den som först för ut varorna från gemenskapen och den som sedan återimporterar dem samt att varorna skall åtnjuta tullbefrielse. Sådana villkor förelåg däremot i föregångarna till den nuvarande lagen,

förordningen (1973:1015) om frihet från införselavgift samt lagen (1987:1066) om frihet från skatt eller avgift vid införsel. Det framgår inte av förarbetena till den nuvarande bestämmelsen varför dessa villkor har slopats (SOU 1994:89 s. 269 samt prop. 1994/95:34 s. 177). Det anges att bestämmelsens första och andra stycken i huvudsak motsvarar innehållet i lagen (1987:1066) om frihet från skatt eller avgift vid införsel. Det bedöms dock nu lämpligt att den svenska bestämmelsen härvidlag anpassas till EG-rätten och att dessa villkor därmed återinförs. Kravet på att varorna skall omfattas av tullbefrielse bör, för att öka tydligheten, kopplas till reglerna om returvaror i tullkodex, artiklarna 185–187. Enligt dessa regler kan returtullfrihet beviljas för gemenskapsvaror som efter export från EG:s tullområde återinförs till detta område i samma skick som när de exporterades och övergår till fri omsättning inom en tid av tre år. Treårsfristen för returtullfrihet kan under vissa förhållanden förlängas av Tullverket. När varor som är tullfria enligt tulltaxan återimporteras blir frågan om returtullfrihet inte aktuell. För att möjliggöra skattefri återimport även beträffande sådana varor föreslås att de skall behandlas som om de varit tullbelagda.

Enligt det nuvarande andra stycket i 2 kap. 5 § lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. gäller att om Tullverket har medgett befrielse från skatt eller återbetalning av skatt i samband med tidigare utförsel medges frihet från skatt enligt första stycket endast om den skatt betalas för vilken befrielse eller återbetalning erhållits. Formuleringen, som torde syfta till att förhindra att varor som återimporteras helt undgår beskattning, har stöd i artikel 145 i mervärdesskattedirektivet. Den nuvarande formuleringen omfattar dock inte samtliga situationer där varor inte blivit belagda med skatt i samband med utförseln från landet. Detta kan få till följd att varor som inte har blivit belagda med skatt på grund av att de förts ut från landet ändå kan bli befriade från skatt vid återimporten. En mer generell lydelse föreslås därför som omfattar samtliga situationer där utförseln av varorna har medfört en rätt till återbetalning eller att varorna inte har blivit belagda med skatt. De återbetalningssituationer som avses är framför allt situationer när turister köper varor inom EG för att sedan föra ut dem till tredje land. I dag kan turisten få återbetalning av mervärdesskatten antingen i samband med att han lämnar EG eller därefter. De situationer som avses där varorna på grund av utförseln inte blivit belagda med skatt är bl.a. de övriga exportsituationer som omnämns i 5 kap. 9 § ML. Den avgörande frågan bör således vara om varorna på grund av utförseln inte har blivit belagda med skatt. Om ett företag för ut egna varor för en utställning och sedan återinför varorna skall således skattefrihet föreligga. Under sådana förhållanden har det inte skett någon omsättning i samband med exporten vilket innebär att beskattning inte skulle ha skett även om varorna inte förts ut. Beror återinförseln på att ett köp har gått åter och förs varorna in i landet av säljaren eller överlämnas de till säljaren i omedelbar anslutning till införseln bör dock skattefrihet gälla vid återinförseln oavsett om återbetalning beviljats eller om varorna annars inte har blivit belagda med skatt på grund av utförseln. Med återgång av köp avses här alla situationer där en vara återgår till den säljare vars omsättning inte blev belastad med skatt på grund av exporten. Exempel på sådana

situationer är när ett köp hävs eller när köparen säljer tillbaka varan till säljaren.

Möjligheten för den skattskyldige att betala skatt han medgetts befrielse för eller fått återbetalad i samband med den tidigare exporten för att denne därigenom skall kunna föra in varor skattefritt föreslås slopas. Det får anses lämpligare att regeln utformas på så sätt att någon rätt till skattefri återinförsel inte föreligger i sådana situationer.

Även 7 kap. 11 § ML bör ändras på så sätt att regeln tar hänsyn till sådana situationer där mervärdesskatt inte tas ut eller kan återbetalas med anledning av att varor exporteras i samband med att de inhandlas. Detta bör ske genom att även varornas värde vid exporten medräknas i beskattningsunderlaget under sådana förhållanden. Detta värde är i normalfallet detsamma som varornas inköpspris, dvs. det värde som mervärdesskatten skulle ha beräknats på om varorna inte hade exporterats.

20.4 Konsekvensanalys

De föreslagna förändringarna innebär att även återinförsel av varor som förts ut från ett annat EG-land blir skattebefriad men samtidigt att möjligheterna till skatteundandragande minskas. Några uppgifter på omfattningen av återinförsel av varor som har förts ut från annat EG-land eller skatteundandraganden på grund av återinförsel har inte gått att få fram. Det föreligger därför inte någon möjlighet att uppskatta vilken effekt de föreslagna åtgärderna har för stadsbudgeten men denna effekt bör sannolikt vara positiv.

21 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Promemorians förslag: Lagändringarna skall träda i kraft den 1 januari 2008. Äldre föreskrifter skall fortfarande gälla i fråga om mervärdesskatt för vilken skattskyldighet har inträtt före ikraftträdandet.

De äldre föreskrifterna i 2 kap. 2 § 2 och 5 § första stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200, ML) skall dock inte tillämpas till den del de innebär

– att med uttag av vara förstås att den som är skattskyldig överlåter en vara till någon annan mot ersättning som understiger ett värde beräknat enligt 7 kap. 3 § 2 a och sådan nedsättning inte är marknadsmässigt betingad, eller

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

I fråga om ny-, till- eller ombyggnad av lokal som innehas med hyresrätt eller lägenhet som innehas med bostadsrätt tillämpas de nya föreskrifterna i 2 kap. 7 § på sådana arbeten som påbörjas efter ikraftträdandet. Beträffande ny-, till- eller ombyggnad av lägenhet som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt tillämpas de nya föreskrifterna i 2 kap. 8 § på sådana arbeten som påbörjas efter ikraftträdandet.

De nya föreskrifterna i 13 kap. 14 och 20 §§ ML tillämpas för fakturor som utfärdas eller förskotts- eller a contobetalningar som mottas respektive erläggs efter ikraftträdandet. Bestämmelserna i 13 kap. 27 och 28 §§ ML samt 10 kap. 32 § skattebetalningslagen (1997:483) skall tillämpas på leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som sker efter ikraftträdandet, eller, om någon leverans eller tillhandahållande inte har skett, på fakturor som utfärdats efter ikraftträdandet.

Skälen för promemorians förslag: Enligt mervärdesskattedirektivet skall medlemsstaterna senast fr.o.m. den 1 januari 2008 införa definitionen av begreppet marknadsvärde i sin nationella lagstiftning (se avsnitt 5.1). De föreslagna bestämmelserna i 1 kap. 9 § mervärdesskattelagen (1994:200, ML) bör därför träda i kraft det datumet. De ändrade bestämmelserna om uttag av varor och tjänster i allmänhet, som i huvudsak innebär en nödvändig anpassning till motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet, bör träda i kraft så fort som möjligt. Detsamma gäller bestämmelserna som rör omvärdering av beskattningsunderlaget. De nämnda bestämmelserna bör därför träda i kraft den 1 januari 2008. Även övriga ändringar som föreslås i promemorian bör träda i kraft det datumet. När det gäller förslaget om uttag av vissa tjänster på fastighetsområdet måste Finansdepartementet samråda med mervärdesskattekommittén. Eventuellt kan sådant samråd

inte hinna genomföras inom tid som möjliggör ett ikraftträdande av berörda bestämmelser den 1 januari 2008. Tills vidare föreslås dock även i denna del detta datum för ikraftträdande.

Övergångsbestämmelser behövs. Vid ändringar i mervärdesskattelagen brukar regelmässigt tas in en övergångsbestämmelse med den innebörden att lagändringen inte påverkar mervärdesskatten för sådan omsättning där skattskyldighet redan har inträtt före ikraftträdandet, dvs. när vara har levererats eller tjänst har tillhandahållits eller när kontant betalning har mottagits, jfr. 1 kap. 3 § ML. En särskild övergångsbestämmelse föreslås med denna innebörd. Som utgångspunkt bör således gälla att de nya reglerna skall tillämpas i fråga om mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt efter ikraftträdandet. Med andra ord bör äldre regler fortfarande gälla i fråga om mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet. Vissa undantag härifrån bör emellertid göras.

De äldre reglerna om uttag av varor och uttag av tjänster i allmänhet bör inte tillämpas till den del de avviker från reglerna om uttag i mervärdesskattedirektivet. Som framgår av avsnitt 3.1.3–4 avviker äldre regler från direktivet till den del de innebär att uttag föreligger vid omsättning av vara eller tjänst som sker mot ersättning som understiger inköpsvärdet eller självkostnadspriset för varan respektive kostnaden för att utföra tjänsten.

När det gäller uttag av vissa tjänster på fastighetsområdet bör de äldre reglerna tillämpas på byggprojekt som påbörjats före ikraftträdandet om projekten innefattar ny-, till- eller ombyggnad. Det bör därför införas en övergångsbestämmelse som innebär att i fråga om ny-, till- eller ombyggnad av lokal som innehas med hyresrätt eller lägenhet som innehas med bostadsrätt skall de nya föreskrifterna i 2 kap. 7 § ML tillämpas på sådana arbeten som påbörjas efter ikraftträdandet. En motsvarande övergångsbestämmelse bör införas med avseende på de nya föreskrifterna i 2 kap. 8 § ML. Härigenom kan undvikas såväl att de gamla som de nya reglerna blir tillämpliga på ett och samma byggprojekt. En fördel med en sådan lösning är att byggföretagen slipper att beräkna nedlagda kostnader respektive utfört arbete för ett byggprojekt utifrån datumet för ikraftträdande. En annan fördel är att kalkylerna för pågående projekt inte påverkas av de nya reglerna.

Beträffande de i promemorian föreslagna ändringarna avseende tidpunkten för redovisning av omsättning av byggarbeten m.m. bör dock en särskild övergångsbestämmelse gälla. Bygg- och anläggningsentreprenader pågår ofta under längre tid. Särskilda övergångsbestämmelser krävs för att reglera när de nya redovisningsreglerna skall börja tillämpas vid pågående byggprojekt som inte avslutas före ikraftträdandet av de nya bestämmelserna. Nuvarande bestämmelser i 13 kap. 14 § ML innebär att parterna i ett avtal om en bygg- eller anläggningsentreprenad i princip kan avtala om när mervärdesskatten skall debiteras på utfärdade förskotts- eller a contofakturor. Bestämmelsen är utformad så att det är tillåtet att skjuta upp redovisningstidpunkten men det är inte krav enligt lagen att så sker. Det förekommer att mervärdesskatt på betalningar för byggtjänsterna faktureras löpande under byggtiden trots möjligheten i lagen att skjuta upp redovisningen av skatten. De nya bestämmelserna i 13 kap. 14 § ML som föreslås innebär att mervärdesskatten enligt huvudregeln skall redovisas löpande vid tidpunkten för utfärdande av

faktura. Den föreslagna övergångsbestämmelsen innebär att de nya reglerna skall tillämpas för fakturor som utfärdas eller för betalningar i förskott eller a conto som uppbärs efter ikraftträdandet.

Vid byggnation i egen regi skall enligt de föreslagna bestämmelserna i 13 kap. 13 § ML redovisningsskyldigheten inträda när fastigheten eller lägenheten har kunnat tas i bruk. Enligt den föreslagna övergångsbestämmelsen skall de nya reglerna tillämpas för byggverksamhet som påbörjas efter ikraftträdandet.

Vidare föreslås en särskild övergångsbestämmelse som avser den föreslagna bestämmelsen om skattskyldighet för felaktigt debiterad mervärdesskatt i 1 kap. 2 § ML. Enligt den föreslagna övergångsbestämmelsen skall de nya föreskrifterna tillämpas på leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som äger rum efter ikraftträdandet. Om faktura eller liknande handling har utfärdats utan att det har skett någon bakomliggande leverans eller tillhandahållande (skentransaktioner) skall de nya föreskrifterna gälla om fakturan har utfärdats efter ikraftträdandet. Motsvarande övergångsbestämmelse föreslås för den föreslagna lagändringen i 10 kap. 32 § skattebetalningslagen (1997:483).

22 Statsfinansiella och andra effekter

Promemorian innehåller en rad olika förslag om ändringar i mervärdesskattelagen (1994:200) med flera lagar. De flesta av ändringarna torde få liten eller ingen betydelse alls för statens intäkter av mervärdesskatt. De flesta av förslagen är av sådan karaktär att det inte varit möjligt att i siffror uppskatta effekter för staten. Den största enskilda statsfinansiella effekten ger förslaget om tidigareläggning av redovisning av mervärdesskatt vid omsättning av bygg- eller anläggningstjänster. Denna effekt, som består av räntevinster för staten, har beräknats till ca 400 miljoner kronor. De statsfinansiella effekterna och effekter för företagen av detta förslag och övriga förslag i promemorian redovisas närmare i respektive avsnitt.

Förslagen i promemorian innebär inte några sådana ändringar som medför behov av resursförstärkning till Skatteverket eller förvaltningsdomstolarna.

23 Författningskommentar

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

1 kap.

1 §

I paragrafen görs ett tillägg i form av ett nytt stycke om att mervärdesskatt som har angivits på en faktura eller liknande handling också skall betalas till staten även om beloppet inte utgör mervärdesskatt enligt denna lag. Den nya bestämmelsen innebär att även felaktigt debiterad mervärdesskatt skall omfattas av lagens tillämpningsområde, t.ex. om mervärdesskatt debiterats felaktigt på grund av att omsättningen inte varit skattepliktig eller om mervärdesskatt tagits ut med ett för högt belopp på grund av att fel skattesats har tillämpats. En sådan felaktigt debiterad mervärdesskatt skall, trots att den inte utgör mervärdesskatt enligt lagen, ändå betalas in till staten. Bestämmelsen utgör en anpassning av lagen till artikel 203 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG).

Paragrafen har behandlats i avsnitt 3.

2 §

Paragrafen reglerar skyldigheten att betala mervärdesskatt (skattskyldighet). I ett nytt stycke införs en bestämmelse om skattskyldighet för den som anger ett belopp på faktura eller jämförlig handling när beloppet inte utgör mervärdesskatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200, ML). Bestämmelsen reglerar vem som är betalningsskyldig för sådant belopp och motsvarar mervärdesskattedirektivets bestämmelse i artikel 203.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 3.3.

3 §

I paragrafen regleras tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Det införs ett nytt andra stycke som särskilt reglerar när skattskyldigheten inträder vid omsättning av bygg- och anläggningstjänster. Enligt den bestämmelsen skall skattskyldigheten inträda i samband med att faktura har utfärdats. Om någon faktura inte har utfärdats eller om faktura har utfärdats för sent inträder skattskyldigheten enligt huvudregeln i första stycket, dvs. när varan har levererats eller tjänsten har tillhandahållits eller, om betalning har erhållits i förskott, när ersättningen inflyter kontant eller kommer den som omsätter varan till godo. Det nya andra stycket utgör en anpassning till EG-rättens bestämmelser om tidpunkten för beskattningsgrundande händelse och skattens utkrävbarhet i artiklarna 63 till 66 i mervärdesskattedirektivet. Bestämmelsen i andra stycket innebär att skattskyldighetens inträde kommer äga rum samtidigt som redovisningsskyldigheten inträder enligt de föreslagna ändringarna i 13 kap. 14 §.

3 a §

Paragrafen är ny och innebär att beskattningstidpunkten skjuts fram när fråga är om export av tillfälligt registrerade personbilar eller motorcyklar till fysisk person som är bosatt eller stadigvarande vistas i ett land utanför EG. Bestämmelsen syftar till att undvika att köparen skall behöva ligga ute med stora mervärdesskattebelopp fram till dess att säljaren kan visa att köparen har fört ut fordonet ut ur EG. Om säljaren vid den framskjutna beskattningstidpunkten kan visa att fordonet varaktigt har förts till en plats utanför EG sker ingen beskattning eftersom det är fråga om en omsättning utomlands (jfr 5 kap. 9 § första stycket 7 ML). Om säljaren däremot inte kan visa att så är fallet sker enligt regeln beskattning vid den framskjutna beskattningstidpunkten, dvs. sex månader efter den månad då fordonet levererades.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 11.

9 §

I paragrafen som är ny och motsvarar artikel 72 i mervärdesskatte-direktivet definieras begreppet marknadsvärde. Definitionen gäller generellt vid tillämpning av mervärdesskattelagen. Begreppet marknadsvärde används i mervärdesskattelagen i 1 kap. 18 §, 3 kap. 26 b §, 4 kap. 2 § och i de nya bestämmelser om beskattningsunderlaget som införs i 7 kap. 3 a – 3 c §§ ML.

I *första stycket* finns huvudregeln om vad som utgör marknadsvärde för en vara eller tjänst. Det framgår att med marknadsvärde avses hela det belopp som köparen av en vara eller tjänst, i samma försäljningsled som det där omsättningen av varan eller tjänsten äger rum, vid tidpunkten för omsättningen och i fri konkurrens skulle få betala till en oberoende säljare inom landet för att erhålla varan eller tjänsten i fråga. Av regeln följer att marknadsvärdet bestäms med hänsyn till vad köparen skulle få betala till en säljare i Sverige (jfr orden ”inom landet”). Vid en rent nationell omsättning skall således, om det finns behov av det, fullt naturligt, marknadsvärdet bestämmas med hänsyn till vad köparen skulle få betala till en oberoende säljare här i landet. I det fall marknadsvärdet skall fastställas för en vara eller tjänst som omsätts inom landet av en utländsk företagare är det på samma sätt av betydelse vad köparen skulle få betala till en oberoende säljare här i landet. Även vid fastställande av marknadsvärdet för en vara eller tjänst som omsätts utomlands av en svensk näringsidkare skall värdet bestämmas med beaktande av vad köparen skulle få betala till en säljare i Sverige. Är varan eller tjänsten omsatt utomlands skall beskattning inte ske i Sverige (jfr 1 kap. 1 § första stycket 1 ML). Det kan dock finnas behov av att fastställa marknadsvärdet i samband med en sådan omsättning, t.ex. vid tillämpning av de nya reglerna om beskattningsunderlaget som finns i 7 kap. 3 c § ML.

Definitionen av marknadsvärde får betydelse även med avseende på gemenskapsinterna förvärv av varor. Det förhållandet att det i första stycket talas om ”omsättningen av varan eller tjänsten” och ”omsättningen” utesluter således inte att bestämmelsen tillämpas på sådana förvärv. Ett gemenskapsinternt förvärv i mottagarlandet motsvaras ju av en omsättning i det andra EG-land från vilket varan transporteras eller överförs. En transaktion som innefattar ett

gemenskapsinternt förvärv av en vara inbegriper således också en omsättning av varan i fråga. Om marknadsvärdet skall fastställas för en vara som förvärvas genom ett gemenskapsinternt förvärv (jfr 1 kap. 1 § första stycket 2 ML) skall – i likhet med vad som enligt ovan gäller vid omsättning av en vara eller tjänst – detta värde bestämmas med hänsyn till vad förvärvaren/köparen skulle få betala till en oberoende säljare i Sverige.

I *andra stycket* finns regler som utgör undantag från vad som föreskrivs i första stycket. Dessa regler tillämpas om marknadsvärdet inte kan bestämmas med stöd av det första stycket, med hänsyn till att någon med den aktuella transaktionen jämförbar omsättning inte kan fastställas.

Enligt *punkt 1* utgörs i sådant fall marknadsvärdet för varor av ett belopp som inte understiger inköpspriset för varorna eller för liknade varor, eller, om inköpspris saknas, självkostnadspriset vid tidpunkten för transaktionen. Marknadsvärdet beräknas i detta fall på motsvarande sätt som när det gäller att bestämma beskattningsunderlaget för mervärdesskatt vid uttag av varor (jfr 7 kap. 3 § första stycket 2 a ML).

Av *punkt 2* framgår att när det gäller tjänster utgörs marknadsvärdet av ett belopp som inte understiger näringsidkarens kostnad för att tillhandahålla tjänsten, om någon med den aktuella transaktionen jämförbar tjänsteomsättning inte kan fastställas. Marknadsvärdet beräknas i sådant fall på motsvarande sätt som när det gäller att bestämma beskattningsunderlaget vid uttag av tjänster i allmänhet (jfr 7 kap. 3 § första stycket 2 b ML).

Paragrafen har behandlats i avsnitt 5.

18 §

Ändringen i paragrafen föranleds av att ”marknadsvärde”, i stället för som tidigare ”öppet marknadsvärde”, är det begrepp som används i mervärdesskattedirektivet (se artikel 344.1 2 i direktivet och artikel 26b.A första stycket ii fjärde strecksatsen i sjätte direktivet). I 1 kap. 9 § ML definieras begreppet marknadsvärde.

2 kap.

2 §

I paragrafen anges vad som utgör uttag av vara. Syftet med ändringarna är att i sakligt och språkligt hänseende anpassa bestämmelserna till motsvarande EG-regler.

I *första stycket* har de tidigare punkterna 1 och 2 sammanförts i *punkt 1*, som motsvarar artikel 16 i mervärdesskattedirektivet (artikel 5.6 första meningen i sjätte direktivet). I denna punkt nämns i tre strecksatser en grupp transaktioner som följaktligen utgör uttag av vara. Med uttag avses i enlighet härmed att den skattskyldige tar ut en vara ur sin verksamhet för sitt eget eller personalens privata bruk, för överlåtelse av varan utan ersättning, eller mer generellt, för användning för andra ändamål än den egna verksamheten. Jämfört med den tidigare regleringen (i 2 § 2) utgör inte längre en överlåtelse mot ersättning som understiger varans inköpsvärde eller självkostnadspris uttag av vara. Uttag av vara föreligger endast om överlåtelsen sker utan ersättning. Om en vara överlåts till underpris kan det bli aktuellt att tillämpa de i 7 kap. 3 a och b §§ ML föreslagna reglerna om beräkning av beskattningsunderlaget.

I första stycket har den tidigare punkten 3 i 2 § omnumrerats till punkt 2. Bestämmelsen motsvarar artikel 18 b i mervärdesskattedirektivet (artikel 5.7 b i sjätte direktivet).

Bestämmelsen i det *andra stycket*, som motsvarar artikel 16 andra stycket i mervärdesskattedirektivet (artikel 5.6 andra meningen i sjätte direktivet), är ny. Av bestämmelsen framgår att uttag av vara inte anses föreligga enligt första stycket 1 om varor tas ut inom ramen för den skattskyldiges verksamhet i syfte att skänka bort gåvor av ringa värde eller ge bort varuprov.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 4.1.4.

5 §

I paragrafen anges vad som utgör uttag av tjänster i allmänhet. Syftet med ändringarna är främst att i sakligt och språkligt hänseende anpassa bestämmelserna till motsvarande EG-regler (som finns i artikel 26 i mervärdesskattedirektivet och tidigare i artikel 6.2 i sjätte direktivet).

Beträffande *första stycket 1* är det inte längre, jämfört med tidigare, fråga om uttag av tjänst när en tjänst tillhandahålls mot ersättning som understiger kostnaden för att utföra tjänsten. Uttag av tjänst föreligger endast om tjänsten tillhandahålls utan ersättning. Om en tjänst tillhandahålls till underpris kan det bli aktuellt att tillämpa de nya reglerna om beräkning av beskattningsunderlaget som finns i 7 kap. 3 a och b §§ ML.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 4.1.4.

7 §

Bestämmelserna i paragrafen om uttag av vissa tjänster på fastighetsområdet utvidgas till att omfatta också tjänster som avser lokal som den skattskyldige innehar med hyresrätt samt lägenhet som den skattskyldige innehar med bostadsrätt. Det åstadkoms bl.a. genom tilläggen i *första stycket första meningen*. Med lägenhet avses både bostadslägenhet och lokal (1 kap. 6 § bostadsrättslagen, 1991:614). Den nuvarande bestämmelsen i tredje stycket första meningen utvidgas också till att avse lokal som den skattskyldige innehar med hyresrätt och lägenheten som denne innehar med bostadsrätt. Den bestämmelsen flyttas dessutom till det första stycket, där den placeras i en ny *andra mening*. Förutsättningarna för att uttagsbeskattning skall ske beträffande tjänster som avser lokaler och lägenheter av nämnt slag är desamma som gäller för att uttagsbeskattning skall ske i fråga om tjänster som avser en egen fastighet. Detta innebär bl.a. att uttagsbeskattning blir aktuell endast beträffande företag som bedriver både utåtriktad byggtreprenadverksamhet och utför byggarbeten i egen regi.

I *andra stycket 1* ändras ”byggnads- och anläggningsarbeten” till ”bygg- och anläggningsarbeten”. Den ändrade terminologin är inte avsedd att medföra någon ändring i sak utan innebär endast en anpassning till de språkliga rekommendationer som har utfärdats av Sveriges nationella centrum för terminologi och fackspråk, TNC. Enligt dessa rekommendationer är förledet ”bygg-” att föredra när man – som i den aktuella bestämmelsen – åsyftar aktiviteten att bygga, snarare än det konkreta resultatet av ett byggande, i vilket fall förledet ”byggnads-” är lämpligare. Någon motsvarande anpassning görs dock inte med avseende

på ordet ”byggnadsrörelse” i första stycket eftersom det ordet används i inkomstskattelagen (1999:1229).

Av den nya lydelsen av det *tredje stycket* följer att uttagsbeskattning inte skall ske om tjänsterna hänför sig till en del av lokalen, lägenheten eller fastigheten som används i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning. Detta innebär att uttagsbeskattning av tjänster som avser en lokal, lägenhet eller en fastighet som utgör anläggningstillgång eller lagertillgång i en byggnadsrörelse skall ske endast till den del lokalen, lägenheten eller fastigheten används i en verksamhet som inte medför skattskyldighet. Tidigare har denna regel endast gällt anläggningstillgångar i en byggnadsrörelse. Genom att den tidigare bestämmelsen i tredje stycket första meningen flyttats till det första stycket gäller bestämmelsen i det tredje stycket hädanefter också lagertillgångar i byggnadsrörelsen.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 4.2.4.

8 §

Bestämmelserna i paragrafen om uttag av vissa tjänster på fastighetsområdet utvidgas till att omfatta också tjänster som hyresgäster och bostadsrättshavare utför på lägenheter som de innehar med hyresrätt eller bostadsrätt. Med lägenhet avses både bostadslägenhet och lokal (12 kap. 1 § fjärde stycket jordabalken och 1 kap. 6 § bostadsrättslagen). Av den nya bestämmelsen i *tredje stycket* framgår att sådan uttagsbeskattning dock omfattar endast byggnads- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll, samt ritning, projektering, konstruktion eller andra jämförbara tjänster. Uttagsbeskattning skall således i dessa fall inte ske när det gäller lokalstädning, fönsterputsning, renhållning och annan fastighetsskötsel som utförs av en hyresgäst eller bostadsrättshavare. I övrigt är förutsättningarna för att uttagsbeskattning skall ske beträffande tjänster som avser lägenheter av aktuellt slag desamma som gäller för att uttagsbeskattning skall ske i fråga om tjänster som avser en egen fastighet. Det innebär bl.a. att lägenheten skall utgöra en tillgång i en yrkesmässig verksamhet som varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt. Bestämmelsen i det nuvarande tredje stycket har flyttats till ett nytt *fjärde stycke* och i enlighet med det anförda fått ett utvidgat tillämpningsområde.

I *första stycket* har hänvisningen till ”10 kap. 9–13 §§” ersatts med en hänvisning till ”10 kap. 9, 11 eller 12 §” för att uppnå enhetlighet med vad som föreskrivs i 2 kap. 7 § tredje stycket ML.

Beträffande ändringen i *andra stycket 1*, se kommentaren till motsvarande ändring i 2 kap. 7 § andra stycket 1.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 4.2.4.

2 a kap.

3 §

I första stycket 1 har det tidigare sista ledet, ”och transportmedlet skall användas stadigvarande här i landet”, tagits bort. Detta har gjorts för att nå en bättre överensstämmelse med den bakomliggande EG-rättsliga regleringen.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 7.3.

3 kap.

3 §

Andra stycket tredje meningen i paragrafen har kompletterats så att fastighetsägare får rätt att ansöka om frivillig skattskyldighet även i sådant fall då uthyrning av en fastighet sker via en kommun till en annan kommun som använder fastigheten i egen verksamhet som inte medför skattskyldighet. Frivillig skattskyldighet medges dock fortfarande inte vid vidareuthyrning för användning i en av annan än staten, en kommun eller ett kommunalförbund bedriven verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 8.3.

23 §

Paragrafens första punkt ändras i syfte att uppnå större överensstämmelse med den bakomliggande EG-rättsliga regleringen. Bestämmelsen har formulerats med ledning av artikel 135.1 e i mervärdesskattedirektivet.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 9.3.

24 §

Ändringen i paragrafen föranleds av den justerade lydelsen av 2 kap. 2 § första stycket 2 ML.

30 f §

Paragrafen justeras med anledning av att ett nytt mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG) har trätt i kraft som ersätter det gamla sjätte direktivet (77/388/EEG). Den ändrade hänvisningen i bestämmelsen är baserad på artikel 4 i mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG.

Det nya direktivet beskrivs närmare i avsnitt 2.2.

4 kap.

7 §

Paragrafen tillförs ett nytt stycke som syftar till att begränsa konkurrenssnedvridning som kan uppstå när en viss verksamhet bedrivs såväl av offentligrättsliga organ som av privata företag. Bestämmelsen innebär att omsättning av varor och tjänster som görs som ett led i myndighetsutövning eller som avser bevis, protokoll eller motsvarande avseende myndighetsutövning och som görs av staten, ett statligt affärsverk eller av en kommun, ändå skall anses som yrkesmässig verksamhet om sådan omsättning av varor och tjänster också görs av annat organ än ett offentligrättslig organ. Genom ändringen genomförs artikel 13.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 10.3.

5 kap.

9 § första stycket 3

Punkten i paragrafen ändras i syfte att uppnå större överensstämmelse med den bakomliggande bestämmelsen i artikel 146.1 b i mervärdesskattedirektivet (artikel 15.2 i sjätte direktivet). Kravet på att den utländska företagaren skall hämta varan i Sverige tas bort.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 12.3.

9 § första stycket 7

Punkten i paragrafen reglerar situationen när personbilar och motorcyklar, som vid leveransen är tillfälligt registrerade, levereras till en fysisk person som är bosatt eller stadigvarande vistas utomlands. Omsättning anses då ha skett utomlands under förutsättning att säljaren kan visa att fordonet varaktigt förts till en plats utanför EG. I 1 kap. 3 a § införs en ny bestämmelse som innebär att beskattningstidpunkten skjuts fram vid sådana leveranser.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 11.

7 kap.

3 §

I punkterna 1–3 görs smärre språkliga justeringar i lagtexten. Beträffande punkt 2 a ändras termen ”inkösvärde” till den term som används i artikel 74 i mervärdesskattedirektivet, dvs. till ”inköspris” (se avsnitt 3.1.3). Termen inköspris används redan i 9 a kap. 9 och 10 §§ ML samt föreslås också bl.a. i den nya 1 kap. 9 § ML, i samband med definitionen av begreppet marknadsvärde (se avsnitt 4). Med inköspris avses det pris som den skattskyldige betalat för att köpa in varorna (jfr förklaringen i den nuvarande 7 kap. 3 a § andra stycket, som föreslås utgå). Någon ändring i sak är således inte avsedd.

Punkt 4 behandlar beskattningsunderlaget vid sådana gemenskapsinterna förvärv som innebär att varor förs över från ett annat EG-land till Sverige. Motsvarande bestämmelser om beskattningsunderlag finns i artikel 83 andra meningen i mervärdesskattedirektivet (artikel 28e.1 första stycket andra meningen i sjätte direktivet, jfr prop. 1994/95:57 s. 186). Enligt bestämmelsen i direktivet skall beskattningsunderlaget i nu avsedda fall utgöras av varornas eller liknande varors inköspris, eller, i avsaknad av ett inköspris, självkostnadspriset, bestämda vid den tidpunkt då transaktionerna sker. För att sakligt sett uppnå bättre överensstämmelse med vad som föreskrivs i mervärdesskattedirektivet ändras punkt 4. Liksom när det gäller punkt 2 a används termen inköspris i stället för inkösvärde. Ett tillägg görs av vilket följer att beskattningsunderlaget kan utgöras även av inköspriset för liknande varor som den som överförs. Det görs också ett tillägg som klargör att det är inköspriset eller självkostnadspriset vid tidpunkten för överföringen av varan som skall användas.

3 a §

Paragrafen är ny och införs med stöd av artikel 80.1 första stycket a i mervärdesskattedirektivet. Den syftar till att motverka undandragande av skatt i de fall då en skattepliktig transaktion utförs till ett lågt värde och köparen inte har rätt att dra av hela skatten. I sådant fall innebär underprissättningen ett lägre skattebelopp och en verklig förlust av skatteinkomster, i form av minskad utgående skatt.

Bestämmelserna innebär att beskattningsunderlaget i sådana fall som avses i 7 kap. 3 § 1, dvs. vid vanlig omsättning, under vissa omständigheter skall utgöras av marknadsvärdet i stället för den ersättning som säljaren har erhållit eller skall erhålla för den omsatta varan eller tjänsten. De innebär också att beskattningsunderlaget i sådana fall som avses i 7 kap. 3 § 3, dvs. vid gemenskapsinterna förvärv av varor

som sker mot ersättning, under vissa omständigheter skall utgöras av marknadsvärdet och punktskatt som köparen påförts i ett annat EG-land, i stället för ersättningen och nämnd typ av punktskatt. Föreligger förutsättningar för tillämpning av paragrafen omvärderas således beskattningsunderlaget till marknadsvärdet. Vad som avses med marknadsvärde framgår av 1 kap. 19 § ML.

I punkterna 1–4 anges förutsättningarna för att beskattningsunderlaget skall beräknas med utgångspunkt i marknadsvärdet (respektive marknadsvärdet och punktskatt som köparen påförts i ett annat EG-land). Samtliga förutsättningar måste vara uppfyllda för att omvärdering skall ske.

Enligt punkt 1 skall ersättningen vara lägre än marknadsvärdet. Det kan vara förenat med svårigheter att bestämma marknadsvärdet för en vara eller tjänst. Om det i ett fall i och för sig skulle föreligga förutsättningar för omvärdering av beskattningsunderlaget enligt paragrafen, och den skattskyldige således beräknat skatten på ett för lågt värde, bör, med hänsyn till att bestämmelserna syftar till att motverka skatteundragande, omvärdering kunna underlåtas om ersättningen i endast ringa eller mindre mån understiger marknadsvärdet.

Av punkt 2 framgår att omvärdering av beskattningsunderlaget endast kan komma i fråga om köparen inte har full rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9–13 §§. Har köparen full avdragsrätt skulle en omvärdering inte fylla någon funktion eftersom denne skulle ha rätt att dra av hela skattebeloppet.

Enligt punkt 3 förutsätts för omvärdering att säljaren och köparen är förbundna med varandra. I bestämmelserna i den nya 7 kap. 3 d § tredje stycket ML anges när parterna skall anses vara förbundna med varandra.

I punkt 4 anges den sista förutsättningen för att omvärdering skall kunna ske, nämligen att den skattskyldige inte kan visa att ersättningen är marknadsmässigt betingad. Beroende på omständigheterna kan antingen säljaren eller köparen vara skattskyldig. Enligt hittillsvarande regler skall uttagsbeskattning inte ske vid underpristransaktioner om prisnedsättningen är marknadsmässigt betingad (2 kap. 2 § 2 och 5 § första stycket 1 ML, dessa paragrafer föreslås dock ändras). I princip är ersättningen marknadsmässigt betingad om samma pris kan ges också till en oberoende köpare. Det pris som en arbetsgivare tar ut av en anställd för en vara eller tjänst som en följd av sedvanliga rabatter får anses vara marknadsmässigt betingat. Omvärdering av beskattningsunderlaget kan aktualiseras i samband med gränsöverskridande transaktioner. En utländsk företagare kan t.ex. omsätta en vara eller tjänst till en svensk köpare, varvid omsättningen med tillämpning av reglerna i 5 kap. ML skall beskattas i Sverige. En svensk köpare kan också göra ett gemenskapsinternt förvärv av varor från en utländsk säljare som skall beskattas här i landet. Vid bestämningen av marknadsvärdet skall förhållandena här i landet beaktas, se kommentaren till 1 kap. 9 § ML. Detta kan medföra att det pris som tas ut i samband med en gränsöverskridande transaktion understiger marknadsvärdet, även om priset är det normala priset på säljarens marknad i det andra landet. Om omständigheterna är sådana får ersättningen anses vara marknadsmässigt betingad, varvid förutsättningar för omvärdering av beskattningsunderlaget inte föreligger.

Liksom när det gäller övriga bestämmelser om beskattningsunderlag i 7 kap. ML ankommer det på de skattskyldiga att på eget initiativ iaktta och tillämpa de aktuella reglerna. I de fall en vara eller tjänst omsätts till underpris skall således, om de förutsättningar som anges i paragrafen föreligger, den skattskyldige beräkna mervärdesskatten med utgångspunkt i marknadsvärdet för varan eller tjänsten. Användning av marknadsvärdet som beskattningsunderlag förutsätter således inte att Skatteverket ingripit och ifrågasatt beskattningsunderlaget för en transaktion.

Tillämpning av paragrafen aktualiseras vid transaktioner som inbegriper en säljare och en köpare, dvs. två parter. Om en skattskyldig, som är fysisk person och bedriver yrkesmässig verksamhet genom en enskild firma, tar ut en vara ur sin verksamhet för t.ex. sitt eget privata bruk kan ett sådant förfogande över varan inte medföra tillämpning av paragrafen eftersom transaktionen berör endast en part. I en sådan situation blir det i stället aktuellt att tillämpa reglerna om uttag av vara i 2 kap. 2 § 1 första strecksatsen ML, varvid beskattningsunderlaget beräknas med utgångspunkt i varans inköps- eller självkostnadspris (7 kap. 3 § 2 a ML).

Paragrafen har behandlats i avsnitt 6.3.

3 b §

Paragrafen är ny och införs med stöd av artikel 80.1 första stycket b i mervärdesskattedirektivet. Den syftar till att motverka att närstående parter genomför underpristransaktioner för att öka avdrags- eller återbetalningsrätten hos säljaren. Den situation som avses är då en icke skattepliktig transaktion utförs till ett lågt värde och säljaren inte har full avdrags- eller återbetalningsrätt. I sådant fall innebär underprissättningen att säljarens skattebefriade del av verksamheten minskar, varvid den icke avdragsgilla andelen minskar. Paragrafen syftar följaktligen till att motverka minskade mervärdesskatteintäkter för staten, genom att säljaren skulle få en större rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt.

Om en verksamhet endast delvis medför skattskyldighet skall avdraget för ingående skatt delas upp. I första hand skall den avdragsgilla delen bestämmas för varje förvärv genom en faktisk uppdelning av skatten med hänsyn till hur stor del av förvärvet som är att hänföra till verksamhet som medför skattskyldighet (8 kap. 13 § första stycket första meningen ML). Om det inte är möjligt att göra en sådan faktisk uppdelning, bestäms i andra hand den avdragsgilla andelen av den ingående skatten genom uppdelning efter skälig grund (8 kap. 13 § första stycket andra meningen ML). När uppdelning görs efter skälig grund används omsättningen som fördelningsgrund i de allra flesta fall. I praktiken fastställs då med ledning av den beloppsmässiga storleken av årsomsättningen en procentsats för fördelning av den ingående skatten i en avdragsgill respektive icke avdragsgill del. Detta åstadkoms genom att den del av omsättningen som medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt sätts i relation till den totala omsättningen, en proportionering görs således.

I de fall den avdragsgilla andelen bestäms genom uppdelning efter skälig grund och med utgångspunkt i årsomsättningen, kan en näringsidkare genom prissättningen förbättra sin avdragsituation. Bestämmelserna innebär att beskattningsunderlaget i sådana fall som avses i 7 kap. 3 § 1, dvs. vid vanlig omsättning, under vissa omständigheter skall utgöras av marknadsvärdet i stället för den ersättning som säljaren har erhållit eller skall erhålla för den omsatta varan eller tjänsten. Vid tillämpning av reglerna i paragrafen omvärderas således beskattningsunderlaget till marknadsvärdet. Vad som avses med marknadsvärde framgår av 1 kap. 19 § ML.

I punkterna 1–6 anges förutsättningarna för att beskattningsunderlaget skall beräknas med utgångspunkt i marknadsvärdet.

Enligt punkt 1 skall ersättningen vara lägre än marknadsvärdet. Beträffande denna punkt, se kommentaren till 7 kap. 3 a § 1 ML.

Enligt punkt 2 förutsätts att säljaren inte har full avdrags- eller återbetalningsrätt.

Av punkt 3 följer att omsättningen skall vara undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 2 §, 4 § första–andra styckena, 8–10 §§, 11–11 a §§, 20 §, 23 § 3 eller 5, 24 § eller 30 g § ML.

Av punkt 4 följer att säljarens avdragsbelopp med stöd av 8 kap. 13 § första stycket andra meningen skall bestämmas genom att den del av årsomsättningen som medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt enligt 10 kap. 9 13 §§ sätts i relation till den totala årsomsättningen. Om någon annan fördelningsgrund än omsättningen används, exempelvis lönekostnaderna i vardera verksamhetsgrenen (jfr Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2007 s. 488 f.), är paragrafen således inte tillämplig.

Enligt punkt 5 förutsätts för omvärdering att säljaren och köparen är förbundna med varandra. I bestämmelserna i den nya 7 kap. 3 d § tredje stycket ML anges när parterna skall anses vara förbundna med varandra.

I punkt 6 slutligen anges den sista förutsättningen för att omvärdering skall kunna ske, nämligen att den skattskyldige inte kan visa att ersättningen är marknadsmässigt betingad. Beträffande denna förutsättning, jämför kommentaren till 7 kap. 3 a § 4.

Det ankommer på de skattskyldiga att på eget initiativ iaktta och tillämpa de aktuella reglerna.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 6.3.

3 c §

Paragrafen är ny och införs med stöd av artikel 80.1 första stycket c i mervärdesskattedirektivet. Den syftar till att motverka att närstående parter genomför överpristransaktioner för att öka avdrags- eller återbetalningsrätten hos säljaren. Den situation som avses är då där en ersättning överstigande marknadsvärdet tas ut i samband med en transaktion där säljaren inte har full avdrags- eller återbetalningsrätt. I sådant fall innebär överprissättningen att säljarens skattepliktiga del av verksamheten ökar, varvid den avdragsgilla andelen ökar. Paragrafen syftar följaktligen till att motverka minskade mervärdesskatteintäkter för staten, genom att säljaren skulle få en större rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt.

Paragrafen förutsätter liksom 7 kap. 3 b § ML att den avdragsgilla andelen bestäms genom uppdelning efter skälig grund, med utgångspunkt i årsomsättningen.

Bestämmelserna innebär att beskattningsunderlaget i sådana fall som avses i 7 kap. 3 § 1, dvs. vid vanlig omsättning, under vissa omständigheter skall utgöras av marknadsvärdet i stället för den ersättning som säljaren har erhållit eller skall erhålla för den omsatta varan eller tjänsten. Vid tillämpning av reglerna i paragrafen omvärderas således beskattningsunderlaget till marknadsvärdet. Vad som avses med marknadsvärde framgår av 1 kap. 19 § ML.

I punkterna 1–4 anges förutsättningarna för att beskattningsunderlaget skall beräknas med utgångspunkt i marknadsvärdet.

Enligt punkt 1 skall ersättningen vara högre än marknadsvärdet. Det kan vara förenat med svårigheter att bestämma marknadsvärdet för en vara eller tjänst. Om det i ett fall i och för sig skulle föreligga förutsättningar för omvärdering av beskattningsunderlaget enligt paragrafen, och den skattskyldige således beräknat skatten på ett för högt värde, bör, med hänsyn till att bestämmelserna syftar till att motverka skatteundandragande, omvärdering kunna underlåtas om ersättningen i endast ringa eller mindre mån överstiger marknadsvärdet.

Enligt punkt 2 förutsätts att säljaren inte har full avdrags- eller återbetalningsrätt.

Av punkt 3 följer att säljarens avdragsbelopp med stöd av 8 kap. 13 § första stycket andra meningen skall bestämmas genom att den del av årsomsättningen som medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt enligt 10 kap. 9–13 §§ sätts i relation till den totala årsomsättningen. Om någon annan fördelningsgrund än omsättningen används, exempelvis lönekostnaderna i vardera verksamhetsgrenen (jfr SkatteverketsHandledning för mervärdesskatt 2007 s. 488 f.), är paragrafen således inte tillämplig.

Enligt punkt 4 förutsätts för omvärdering att säljaren och köparen är förbundna med varandra. I bestämmelserna i den nya 7 kap. 3 d § tredje stycket anges när parterna skall anses vara förbundna med varandra.

Det ankommer på de skattskyldiga att på eget initiativ iaktta och tillämpa de aktuella reglerna.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 6.3.

3 d §

Bestämmelsen i det tidigare *andra stycket* om vad som avses med inköpsvärde har tagits bort som en följd av att termen inköpspris i stället förs in i 7 kap. 3 § första stycket 2 a och 4.

I *tredje stycket* förs in nya bestämmelser som anger vilka personer etc. som skall anses vara förbundna med varandra vid tillämpningen av 7 kap. 3 a–3 c §§ ML. Dessa bestämmelserna beskriver banden som sådana utan att ange eller ta sikte på vem som är köpare och säljare. När det gäller t.ex. punkt 1 kan i enlighet härmed i samband med en transaktion å ena sidan den fysiska personen vara säljare och hans make eller sambo vara köpare. Å andra sidan kan vid en annan transaktion den fysiska personen vara köpare och hans make eller sambo vara säljare. Motsvarande gäller även beträffande t.ex. punkt 3, enligt vilken en näringsidkare som är moderföretag och dess dotterföretag är förbundna

med varandra. Det förhållandet att moderföretaget anges som näringsidkare innebär således inte att det är moderföretaget som är säljare. Såväl moderföretaget som dotterföretaget kan vara säljare respektive köpare. För att reglerna skall bli tillämpliga förutsätts givetvis att den part som omsätter varorna eller tjänsterna i fråga gör det i en yrkesmässig verksamhet.

I punkterna 1–2 behandlas familjeband och andra nära personliga band. Med sambor avses två personer som stadigvarande bor tillsammans i ett parförhållande och har gemensamt hushåll, 1 § första stycket sambolagen (2003:376). Den definitionen skall tillämpas också när begreppet sambor används i andra författningar, såsom nu i mervärdesskattelagen (1 § andra stycket sambolagen). Av den föreslagna 7 kap. 3 e § framgår att med barn avses också styvbarn och fosterbarn.

Punkterna 3–4 avser koncernförhållanden och punkt 5 intresseföretagsförhållanden. Enligt punkt 3 skall ett moderföretag och dess dotterföretag anses som förbundna med varandra och enligt punkt 4 gäller detsamma beträffande dotterföretag till samma moderföretag. Av punkt 5 följer att ett företag och en juridisk person som är intresseföretag till företaget anses som förbundna med varandra. Koncern- och intresseföretagsförhållanden kan baseras på bl.a. ägande av andelar i en juridisk person. I de föreslagna 7 kap. 3 f och 3 g §§ finns definitioner av begreppen moderföretag och dotterföretag respektive intresseföretag. I de föreslagna 7 kap. 3 h och 3 i §§ finns ytterligare regler som får betydelse med avseende på tillämpningen av dessa begrepp.

Punkt 6 rör andra fall där det föreligger band baserade på ägande. Enligt denna punkt är en näringsidkare och en fysisk person förbundna med varandra om den fysiska personen genom eget eller en enligt 1 och 2 första–tredje strecksatserna förbunden persons innehav av andelar, genom avtal eller på liknande sätt har ett bestämmande inflytande över näringsidkaren.

Punkterna 7–9 rör olika situationer där det finns band mellan företag och ledamöter av en styrelse eller motsvarande ledningsorgan i företaget.

I punkt 10 behandlas band mellan en arbetsgivare och en arbetstagare samt mellan en arbetsgivare och närstående till dennes arbetstagare.

Ändringarna som avser det tredje stycket har behandlats i avsnitt 6.3.

3 e §

Av paragrafen följer att vid tillämpningen av 7 kap. 3 d § tredje stycket ML avses med barn också styvbarn och fosterbarn. Av 7 kap. 3 d § tredje stycket 2 första strecksatsen följer visserligen direkt att styvbarnomfattas. Att adoptivbarn anses som barn framgår av 4 kap. 8 § föräldrabalken. Det behövs därför inte någon bestämmelse avseende dem.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 6.3.

3 f §

I paragrafen som är ny finns definitioner av begreppen moderföretag och dotterföretag. Dessa definitioner får betydelse vid tillämpningen av 7 kap. 3 d § tredje stycket 3, 4, 7, 8 och 10 ML. Bestämmelserna har utformats med ledning av motsvarande bestämmelser i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554).

Koncerndefinitionen i årsredovisningslagen träffar endast sådana företagsgrupper i vilka moderföretaget är ett svenskt företag, 1 kap. 4 § jämförd med 1 kap. 3 § första stycket 1 årsredovisningslagen (prop. 1995/96:10 s. 110 f. och 176). Enligt de bestämmelser som införs i förevarande paragraf skall emellertid både ett svenskt och utländskt företag kunna utgöra moderföretag. Detta följer inledningsvis av *första stycket* och skrivningen som innebär att en näringsidkare skall vara moderföretag. Näringsidkaren kan således vara antingen svensk eller utländsk. Såväl en fysisk som juridisk person kan vara näringsidkare och därmed moderföretag. Dotterföretaget, som kan vara såväl svenskt som utländskt, skall vara en juridisk person.

Närmare vägledning om innebörden av bestämmelserna i paragrafen finns i förarbetena till årsredovisningslagen (a. prop. s. 105 ff. och 176 ff. samt prop. 1998/99:130 s. 456 f.). Nedan lämnas en beskrivning av bestämmelserna. Beskrivningen bygger på vad som anförs i nämnda förarbeten.

De fyra grundläggande koncernsituationerna anges i *första stycket*. Enligt punkt 1 föreligger ett koncernförhållande då en näringsidkare innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i en juridisk person. Bestämmelsen uppställer inte något krav på att röstandelen är kopplad till äganderätt till andelarna. Ordet ”innehar” omfattar nämligen såväl innehav med äganderätt som innehav på annan grund, t.ex. pantsättning. Det avgörande är om moderföretaget har rätt att förfoga över mer än 50 procent av rösterna.

Av punkt 2 följer att det föreligger ett koncernförhållande när en näringsidkare äger andelar i en juridisk person och på grund av avtal med andra delägare (”konsortialavtal”) förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar. Bestämmelsen kan typiskt sett tillämpas när kapitalandelen i sig inte ger rösträttsmajoritet och företaget i stället har förvärvat bestämmande inflytande över företaget genom att träffa avtal med andra delägare om att få förfoga över ytterligare röster så att majoritet uppnås.

Enligt punkt 3 kan ett koncernförhållande grundas på äganderätt förenad med rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i styrelse eller motsvarande ledningsorgan.

Även i det fall som beskrivs i punkt 4 måste näringsidkaren vara delägare i det andra företaget och ha rätt att utöva ett bestämmande inflytande. I detta fall grundas det bestämmande inflytandet antingen på ett avtal som näringsidkaren har träffat med det andra företaget eller på sådana bestämmelser i det andra företagens bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar.

Bestämmelserna i *andra stycket* innebär att ett koncernförhållande kan grundas också på indirekt inflytande eller på det gemensamma inflytande som flera koncernföretag kan utöva tillsammans. Bestämmelserna innebär att om ett dotterföretag i sin tur har ett dotterföretag enligt bestämmelserna i första stycket 1–3 skall även det senare företaget anses som dotterföretag till moderföretaget. Om ett moderföretag och dess dotterföretag tillsammans utövar ett sådant inflytande som anges i första stycket 1–3 över ett tredje företag, skall även det sistnämnda företaget anses som dotterföretag till moderföretaget. Detsamma gäller när två

eller flera dotterföretag tillsammans utövar sådant inflytande som avses i första stycket 1–3 över ett tredje företag.

I *tredje stycket* behandlas den situationen då ett dotterföretag i sin tur har ett dotterföretag enligt bestämmelserna i första stycket punkt 4. Även det sistnämnda företaget är då att anse som dotterföretag till moderföretaget. Till skillnad från bestämmelserna i andra stycket kan det i dessa fall inte uppkomma något indirekt koncernförhållande genom att moder- och dotterföretag tillsammans eller dotterföretag tillsammans utövar inflytande över det aktuella företaget.

I 8 kap. 4 § andra stycket ML finns andra bestämmelsen om vad som utgör moderföretag och dotterföretag. Dessa får inte någon betydelse i det nu aktuella sammanhanget.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 6.3.

3 g §

I paragrafen som är ny anges vad som utgör intresseföretag. Bestämmelserna får betydelse vid tillämpningen av 7 kap. 3 d § tredje stycket 5, 7, 9 och 10 ML. Bestämmelserna har utformats med ledning av motsvarande bestämmelser i 1 kap. 5 § årsredovisningslagen (1995:1554).

Intresseföretagsdefinitionen i årsredovisningslagen träffar endast sådana företagsgrupper i vilka det företag som utövar inflytande är ett svenskt företag, 1 kap. 5 § jämförd med 1 kap. 3 § första stycket 1 årsredovisningslagen (prop. 1995/96:10 s. 178 f.). Enligt de bestämmelser som införs i förevarande paragraf skall emellertid både ett svenskt och utländskt företag kunna vara ett företag som utövar inflytande över ett intresseföretag. Detta följer inledningsvis av *andra stycket* och skrivningen att en näringsidkare äger andelar i en juridisk person (som inte är dotterföretag osv.). Näringsidkaren kan således vara antingen svensk eller utländsk. Såväl en fysisk som juridisk person kan vara näringsidkare och därmed ett sådant företag som utövar inflytande över ett intresseföretag. Intresseföretaget, som kan vara såväl svenskt som utländskt, skall vara en juridisk person.

Närmare vägledning om innebörden av bestämmelserna i paragrafen finns i förarbetena till årsredovisningslagen (a. prop. s. 113 ff. och 178 f. samt prop. 1998/99:130 s. 457). Nedan lämnas en beskrivning av bestämmelserna. Beskrivningen bygger på vad som anförs i nämnda förarbeten.

Intresseföretagsbegreppet beskriver ett visst förhållande mellan två företag, varav det ena äger inflytande i det andra. För att ett intresseföretagsförhållande skall föreligga krävs enligt *första stycket* att näringsidkaren utövar ett betydande inflytande över den juridiska personens driftsmässiga och finansiella styrning. En ytterligare förutsättning för att det skall anses föreligga ett intresseföretagsförhållande är att ägandet utgör ett led i en varaktig förbindelse mellan företagen.

I *andra stycket* finns en presumptionsregel om när ett intresseföretagsförhållande skall anses föreligga. De i första stycket angivna kriterierna – ”betydande inflytande” och ”varaktig förbindelse” – skall anses föreligga om näringsidkaren innehar minst tjugo procent av rösterna i en juridisk person. Presumtionen faller emellertid om det av omständigheterna framgår att de angivna kriterierna inte är uppfyllda.

Presumtionsregeln skall tillämpas inte enbart när näringsidkaren ensam innehar tjugo procent eller mera av rösterna. Av paragrafen följer att en motsvarande presumtion gäller om näringsidkarens dotterföretag ensamt eller näringsidkaren och dess dotterföretag tillsammans eller flera dotterföretag tillsammans innehar tjugo procent eller mera av rösterna i det aktuella företaget

Paragrafen har behandlats i avsnitt 6.3.

3 h §

Paragrafen som är ny innehåller bestämmelserna som tar sikte på reglerna om moderföretag, dotterföretag och intresseföretag i 7 kap. 3 f och 3 g §§ ML. Bestämmelserna handlar dels om hur vissa bulvan- och mellanmanssituationer skall hanteras vid tillämpningen av reglerna om moder-, dotter- och intresseföretag, dels om behandlingen av egna aktier vid prövning av huruvida det föreligger en koncern eller ett intresseföretagsförhållande. Bestämmelserna har utformats med ledning av motsvarande bestämmelser i 1 kap. 6 § årsredovisningslagen (1995:1554).

Nedan lämnas en beskrivning av bestämmelserna. Beskrivningen bygger på vad som anförs i förarbeten till motsvarande bestämmelser i årsredovisningslagen (prop. 1995/96:10 s. 180).

Första stycket behandlar det fallet att någon uppträder som mellanman för en annan fysisk eller juridisk person. Bestämmelsen blir tillämplig om det företag vars status som moderföretag skall prövas (eller dess dotterföretag) uppträder som mellanman för en annan person. Den blir också tillämplig när någon annan uppträder som mellanman för det prövade företaget (eller dess dotterföretag). Rekvizitet "handlar i eget namn men för en annan fysisk eller persons räkning" får anses omfatta – förutom rena bulvanskap – fallen att den som röstar innehar aktierna eller andelarna som säkerhet och utövar rösträtten enligt mottagna instruktioner eller i dens intresse som har ställt säkerheten.

Innebörden av *andra stycket* är att när det prövas om det föreligger ett koncern- eller intresseföretagsförhållande skall det totala antalet röster för samtliga andelar i det ägda företaget minskas med antalet röster för andelar som innehas på angivet sätt.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 6.3.

3 i §

I paragrafen som är ny anges vad som menas med andelar vid tillämpningen av 7 kap. 3 f, 3 g och 3 h §§ ML.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 6.3.

4 §

Hänvisningen i paragrafens första mening till den avsedda bestämmelsen i 2 kap. 5 § ML kompletteras så att den blir fullständig.

5 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om beskattningsunderlaget vid vissa fall av uttag. I *första stycket* regleras beskattningsunderlaget vid uttag enligt 2 kap. 7 och 8 §§ ML. Ändringen i första stycket görs som en följd av ändringarna i dessa paragrafer. I *tredje stycket* föreskrivs om

beskattningsunderlaget vid uttag av varor för försäljning från kiosk ombord på fartyg i internordisk trafik. Termen ”inköpsvärdet” ändras till ”inköpspriset”. Någon ändring i sak är inte avsedd. Motsvarande ändring görs också i bl.a. 7 kap. 3 § ML.

11 §

I paragrafen görs ett tillägg om hur beskattningsunderlaget skall bestämmas när en vara återimporteras och varan vid den tidigare exporten inte blivit beskattad.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 20.

8 kap.

4 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om i vilka fall avdrag får göras utöver vad som framgår av huvudregeln om avdragsrätt för ingående skatt i 8 kap. 3 § ML samt vad denna avdragsrätt avser. Första stycket 4 och 6 avser avdrag för sådan utgående skatt som är en konsekvens av uttagsbeskattning enligt 2 kap. 7 § ML. Ändringarna i förevarande paragraf görs som en följd av ändringarna i 2 kap. 7 § ML. Ändringen i punkt 4 innebär bl.a. att en skattskyldig köpare av en bostadsrätt kan få göra avdrag om en säljare som bedriver byggnadsrörelse har uttagsbeskattats på grund av att han har tillfört bostadsrätten tjänster före försäljningen. Ändringen i punkt 6 innebär bl.a. att en bostadsrättshavare som uttagsbeskattats på grund av att han tillfört bostadsrätten tjänster från sin byggnadsrörelse får göra avdrag i det fall han övergår till att använda bostadsrätten i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 4.2.4.

7 §

Ändringen föranleds av ändringarna i 8 kap. 4 § första stycket 4 ML.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 4.2.4.

13 §

I paragrafen finns bestämmelser om avdragsrätt vid s.k. blandad verksamhet. Termen ”inköpsvärdet” ändras till ”inköpspriset”. Någon ändring i sak är inte avsedd. Motsvarande ändring görs också i 7 kap. 3 och 5 §§ ML.

13 a §

Paragrafen slopas med anledning av utvecklingen av EG-rätten.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 13.

17 §

Paragrafen ändras så att den även omfattar situationer där *förvärvaren* av en vara eller en tjänst är den som skall betala skatten till staten, s.k. omvänd skattskyldighet. Enligt bestämmelsen skall avdragsrätten styrkas genom faktura oberoende av vem som är skattskyldig för omsättningen. I vissa fall av omvänd skattskyldighet kan förvärvaren bedriva s.k. blandad verksamhet (såväl skattepliktig som skattefri verksamhet). I dessa fall är avdragsrätten för förvärv som avser såväl skattepliktiga som skattefria

omsättningar begränsad till den del den ingående mervärdesskatten avser de skattepliktiga omsättningarna. För att stryka avdragsrätten i bl.a. sådana fall krävs en faktura (se även prop. 2001/02:28 Utländska företagens mervärdesskatt i Sverige, s. 33).

I ett nytt andra stycke i paragrafen föreslås att avsteg kan göras från något av kravet att faktura skall föreligga eller från något av kraven på fakturans innehåll enligt 11 kap. 8 § om den skattskyldige kan styrka avdragsrätten genom annan tillgänglig dokumentation. Detta gäller dock inte när förvärvaren är skattskyldig för ett gemenskapsinternt förvärv (GIF) enligt 1 kap. 2 § första stycket 5. Bestämmelsen i andra stycket utgör en anpassning till EG-domstolens dom i målet C-90/02 Gerhard Bockemühl.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 19.2.

19 §

Ändringarna i paragrafen, i vilken finns bestämmelser om hur rätten till avdrag skall styrkas, föranleds av ändringarna i 2 kap. 7 § och 8 kap. 4 § första stycket 4 ML.

8 a kap.

2 §

Bestämmelserna om vad som utgör investeringsvaror ändras som en följd av ändringarna i 2 kap. 7 § och 8 kap. 4 § första stycket ML. Av den nya lydelsen av *första stycket 3* framgår att också hyresrätt till en lokal och bostadsrätt till en lägenhet som varit föremål för uttagsbeskattning med stöd av bestämmelserna i 2 kap. 7 § ML anses som investeringsvaror om avdrag därefter medgetts för den mervärdesskatt som påförts genom uttaget. Det förutsätts att avdraget har uppgått till minst 100 000 kr. I *punkt 4* ändras orden "lokal" och "lokalen" till "lägenhet" respektive "lägenheten". Med lägenhet avses både bostadslägenhet och lokal (12 kap. 1 § tredje stycket jordabalken och 1 kap. 6 § bostadsrättslagen, 1991:614).

Tillägget i *andra stycket första meningen* syftar till att förtydliga att vid tillämpning av beloppsgränsen skall åtgärder och avdrag läggas samman enligt bestämmelsen när åtgärd företagits eller avdrag gjorts beträffande en och samma fastighet. Av den ändrade *andra meningen* i samma stycke följer att i det fall avdrag gjorts och åtgärder företagits på en och samma hyresrätt eller bostadsrätt enligt första stycket 3 och 4 skall avdragen och åtgärderna läggas samman vid bedömning av om en investeringsvara föreligger eller ej.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 4.2.4.

3 §

Ändringen i paragrafens *första mening* föranleds av ändringen i 8 a kap. 2 § första stycket 3 ML. Ändringen innebär att vad som i 8 kap. 4 § första stycket 5 sägs om fastigheter även skall gälla hyresrätter och bostadsrätter. I den *tredje meningen* kompletteras hänvisningen till den avsedda bestämmelsen i 8 kap. 4 § ML så att den blir fullständig.

6 §

Hänvisningen i *andra stycket 2* till de avsedda bestämmelserna i 8 kap. 4 § ML kompletteras så att den blir fullständig.

I *fjärde stycket* ändras ”byggnads- och anläggningsentreprenader” till ”bygg- och anläggningsentreprenader”. Den ändrade terminologin är inte avsedd att medföra någon ändring i sak utan innebär endast en anpassning till de språkliga rekommendationer som har utfärdats av Sveriges nationella centrum för terminologi och fackspråk, TNC. Enligt dessa rekommendationer är förledet ”bygg-” att föredra när man – som i den aktuella bestämmelsen – åsyftar aktiviteten att bygga, snarare än det konkreta resultatet av ett byggande, i vilket fall förledet ”byggnads-” är lämpligare.

9 kap.

8 §

I tredje stycket ändras ”byggnadsarbetena” till ”byggarbetena” av samma skäl som framgår i kommentaren till ändringen i 8 a kap. 6 §.

9 a kap.

1 §

Ett nytt andra stycke införs i paragrafen. Det nya stycket innebär att nya transportmedel som har förvärvats genom gemenskapsinterna förvärv inte kan omfattas av systemet med vinstmarginalbeskattning.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 14.

10 kap.

8 §

Ändringen i paragrafen är avsedd att förtydliga att rätten till återbetalning enligt 10 kap. 7 § första stycket 1–8 föreligger ML om den sammanlagda ersättningen per faktura uppgår till minst 1 000 kronor. Bestämmelsen ändras även på så sätt att rätten till återbetalning enligt 10 kap. 7 § första stycket 9–10 ML endast föreligger om den sammanlagda ersättningen per faktura uppgår till högst 200 kronor.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 16.

11 §

Paragrafen anpassas till artikel 169 c i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG). I bestämmelsens andra stycke införs i fråga om omsättning av banktjänster, finansieringstjänster, värdepappershandel, försäkringstjänster och handel med sedlar och mynt en rätt till återbetalning av ingående skatt även vid sådana situationer där förvärvaren är etablerad i ett land utanför EG. Denna situation regleras i dag i 10 kap. 12 § ML. Genom ändringen utvidgas dock återbetalningsrätten även till situationer där förvärv av sådana tjänster görs inom landet och där förvärvaren inte är en näringsidkare och denne är bosatt eller stadigvarande vistas i ett land utanför EG.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 15.

12 §

Regleringen av banktjänster, finansieringstjänster, värdepappershandel, försäkringstjänster och handel med sedlar och mynt lyfts bort från denna paragraf för att i stället i sin helhet regleras i 10 kap. 11 § ML.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 15.

11 kap.

1 §

I andra stycket utökas faktureringskyldigheten till att omfatta omsättning av bygg- och anläggningstjänster samt omsättning av varor när dessa omsätts i samband med tillhandahållande av bygg- eller anläggningstjänster, när den som förvärvar varan eller tjänsten är en privatperson. Vidare görs en mindre redaktionell ändring i lagtexten. Ändringen är föranledd av förslaget om införandet av en särskild fakturadatummetod vid redovisning av mervärdesskatt på omsättning av bygg- eller anläggningstjänster i 13 kap. 14 §.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 18.3.2.

3 §

I paragrafens första stycke slopas hänvisningen till 13 kap. 14 §. Ändringen innebär att undantaget från faktureringskyldighet för förskott och a conton i samband med bygg- eller anläggningsentreprenad slopas. Enligt den föreslagna lydelsen skall faktura alltid utfärdas vid dylika betalningar. Ändringen utgör en anpassning till artikel 220 i mervärdesskatte-direktivet (2006/112/EG). Vidare föreslås ett nytt andra stycke i paragrafen som innebär att en tidsfrist för utfärdande av faktura skall gälla vid omsättning av bygg- eller anläggningstjänster samt vid omsättning i samband härmed. Ändringarna i paragrafen föranleds av införandet av den s.k. fakturadatummetoden för redovisning av mervärdesskatt vid tillhandahållande av bygg- eller anläggningstjänster i 13 kap. 14 § ML. Eftersom redovisningstidpunkten enligt fakturadatummetoden kopplas till tidpunkten för utfärdandet av faktura krävs en bestämmelse som stadgar när sådan faktura senast skall utfärdas.

8 §

Paragrafen justeras med anledning av ikraftträdandet av det nya mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG den 1 januari 2007. Det nya mervärdesskattedirektivet ersätter det gamla sjätte direktivet (77/388/EEG). De ändrade hänvisningarna i punkterna 11 och 13 är baserade på artikel 226 i mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG. Det nya direktivet beskrivs närmare i avsnitt 2.2 ovan.

I bestämmelsen görs också en mindre ändring av redaktionell karaktär.

10 §

I paragrafen har kravet på att ange skatten enligt ursprungsfakturan i en kreditnota tagits bort. Ett sådant uppgiftskrav är inte obligatoriskt för medlemsstaterna att tillämpa enligt mervärdesskattedirektivet. Vid en sammanvägd bedömning anses förenklingsskäl för företagen väga över

i förhållande till den förenkling av kontrollen av kreditnotor som en information om skattens belopp skulle kunna medföra.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 17.2.

13 kap.

9 §

Ändringen i paragrafen är endast av språklig karaktär och avser inte att medföra någon materiell förändring.

13 §

Bestämmelsen reglerar tidpunkten för redovisning av mervärdesskatt på uttag i samband med byggnation i egen regi av den som bedriver byggnadsrörelse enligt inkomstskattelagen (1999:1229). Ändringen i paragrafen innebär att redovisning av mervärdesskatten på uttaget skall ske i samband med att fastigheten eller den del av fastigheten som uttaget avser har kunnat tas i bruk. Den tidigare bestämmelsen som medgav redovisning av utgående skatt i redovisningsperioden som infaller två månader efter ibruktagandet slopas. Ändringen utgör en anpassning till de ändringar som görs avseende redovisningstidpunkten för utgående mervärdesskatt vid utåtriktad byggverksamhet enligt 13 kap. 14 §. Se vidare kommentaren till den bestämmelsen.

Vidare utvidgas reglerna i paragrafen till att omfatta också uttag av tjänst som till större delen avser ny-, till- eller ombyggnad av en lägenhet som den som bedriver byggnadsrörelse innehar med hyresrätt eller bostadsrätt. Denna ändring föranleds av ändringarna i 2 kap. 7 § ML (se avsnitt 4.1.4). Redovisningsskyldigheten för de uttagna tjänsterna – avseende en egen fastighet eller en lägenhet som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt – inträder enligt den nya bestämmelsen senast för den redovisningsperiod under vilken fastigheten, hyresrätten eller bostadsrätten eller den del av fastigheten eller lägenheten som uttaget avser har kunnat tas i bruk.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 4.2 samt avsnitt 18.3.

14 §

Ändringen i denna paragraf innebär att bestämmelsen om rätten att senarelägga redovisning av utgående mervärdesskatt efter betalning i förskott eller a conto för byggnads- eller anläggningsentreprenader till den redovisningsperiod som infaller två månader efter det att slutbesiktning eller någon annan jämförlig åtgärd vidtagits slopas. Enligt den nya lydelsen skall redovisning av utgående mervärdesskatt vid omsättning av bygg- eller anläggningstjänster ske enligt en så kallad fakturadatummetod. Redovisningsmetoden innebär att redovisningstidpunkten knyts till tidpunkten när faktura har utfärdats. Bestämmelsen omfattar fakturerade förskott, a conton samt sedvanlig fakturering av levererade varor och tillhandahållna tjänster. Bestämmelsen stadgar vidare att redovisning skall ske i den period betalning tas emot av förskott eller a conto även om faktura inte föreligger vid den tidpunkten. Vidare stadgas att redovisning senast skall ske för den redovisningsperiod som inträffar vid utgången av den andra kalendermånaden efter den månad under vilken leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna har ägt rum. Bestämmelsen omfattar även

redovisning av utgående skatt vid omsättning av varor om dessa omsätts i samband med tillhandahållandet av bygg- eller anläggningstjänst. Ändringen utgör en anpassning av reglerna till artiklarna 63–66 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) om tidpunkten för beskattningsgrundande händelse och tidpunkten för skattens utkrävbarhet. Bestämmelsen skall inte tillämpas om den skattskyldige redovisar mervärdesskatt enligt den s.k. kontantmetoden i 13 kap. 8 § ML.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 18.3.

20 §

Paragrafen reglerar tidpunkten för när den ingående skatten får dras av i fråga om sådan omsättning av bygg- eller anläggningstjänster samt varor som levereras i samband därmed som avses i 13 kap. 14 § ML. Bestämmelsen stadgar att avdrag för ingående skatt får ske samtidigt som redovisning av utgående skatt skall ske av omsättningen i fråga. På så vis uppfylls kravet på samtidig redovisning av in- och utgående mervärdesskatt som stadgas i artikel 167 i mervärdesskattedirektivet (artikel 17.1 i sjätte direktivet).

Paragrafen har behandlats i avsnitt 18.3.

26 §

I paragrafen tillförs ett nytt stycke som innebär att den ingående skatten också skall återföras om den kreditnota som mottas avser en ändring av felaktigt debiterad mervärdesskatt. Om det föreligger särskilda skäl får kravet på kreditnota efterges.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 3.3.

Ny rubrik före 27 §

Den nya rubriken indikerar att de paragrafer som följer utgör särskilda redovisningsregler för belopp som på faktura felaktigt angivits som mervärdesskatt. Rubriken införs för att markera att de redovisningsregler som följer inte avser korrekt debiterad utgående eller ingående mervärdesskatt enligt lagen.

27 §

Paragrafen är ny och beskriver hur felaktigt debiterad mervärdesskatt skall redovisas. Bestämmelsen i *första stycket* omfattar den som redan är registrerad för mervärdesskatt. Felaktigt debiterad mervärdesskatt skall enligt bestämmelsen redovisas i den ordning som gäller för den skattskyldiges ordinarie redovisning av mervärdesskatt. Detta innebär att om en skattskyldig exempelvis tillämpar huvudregeln faktureringsmetoden vid sin redovisning av korrekt debiterad mervärdesskatt (13 kap. 6 § ML), skall felaktigt debiterad mervärdesskatt på en faktura också redovisas i enlighet med den metoden. Om den ordinarie redovisningen av mervärdesskatt sker enligt kontantmetoden (13 kap. 8 § ML) skall ett felaktigt debiterat belopp redovisas när betalning tas emot kontant eller på annat sätt kommer den skattskyldige till godo. Bestämmelsen innebär att beloppet skall redovisas i sådan deklaration och vid den tidpunkt som normalt sett gäller för den skattskyldiges mervärdesskatteredovisning. Genom att redovisning av den felaktigt debiterade skatten får göras i den ordning som gäller för den skatt-

skyldiges ordinarie redovisning kommer t.ex. en omedveten felaktig debitering av skatt automatiskt att redovisas i enlighet med vad som gäller för den skattskyldiges ordinarie redovisning av skatt. Man torde därmed kunna undvika onödiga rättelser i efterhand. I sådana fall då en faktura eller liknande handling har utfärdats utan att det föreligger en underliggande omsättning av vara eller tjänst skall mervärdesskatten redovisas i den period under vilken fakturan eller handlingen utfärdades ("fakturadatummetod"). För den som inte är registrerad för mervärdesskatt hänvisas i bestämmelsens *andra stycke* till att redovisning skall ske enligt en ny bestämmelse i 10 kap. 32 § skattebetalningslagen (1997:483), se kommentaren till denna bestämmelse nedan.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 3.3.

28 §

Paragrafen är ny och anger att om redovisning har skett av det felaktiga beloppet får en ändring av beloppet ske. För att ändring skall få ske krävs enligt bestämmelsen att kreditnota i enlighet med 11 kap. 10 § ML utfärdas. Rättelsen skall ske för den period under vilken kreditnotan har utfärdats. Om det finns särskilda skäl får kravet på kreditnota efterges av Skatteverket.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 3.3.

19 kap.

1 §

Ändringen i paragrafen är en anpassning till 3 kap. 1 § skattebetalningslagen (1997:483) som sedan den 1 januari 2004 (SFS 2003:664, prop. 2002/03:99) inte har mer än ett stycke.

23.2 Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

10 kap.

32 §

Paragrafen reglerar redovisning av mervärdesskatt i särskild skattedeclaration. Bestämmelsen har utvidgats till att omfatta den som endast är betalningsskyldig på grund av det föreslagna fjärde stycket i 1 kap. 2 § mervärdesskattelagen dvs. i fall där den är betalningsskyldig som har angivit mervärdesskatt på faktura eller liknande handling. Bestämmelsen avser redovisning av felaktigt debiterad mervärdesskatt i sådana fall då den som debiterat mervärdesskatten inte är registrerad för mervärdesskatt, dvs. då den skattskyldige varken lämnar skattedeclaration enligt 10 kap. 9 § SBL eller redovisar mervärdesskatt i självdeklarationen med stöd av 10 kap. 31 § SBL.

15 kap.

8 §

Hänvisningen i bestämmelsen till 10 kap. 32 § *första stycket* ändras till *andra stycket* med anledning av det nya första stycket i den bestämmelsen.

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

1 kap.

4 §

Förändringen är föranledd av att rådets direktiv 78/1035/EEG av den 19 december 1978 om frihet från skatt vid import av små försändelser av varor utan kommersiell karaktär har kodifierats genom rådets direktiv 2006/79/EG av den 5 oktober 2006 om befrielse från införselskatter på varor i småförsändelser av icke-kommersiell karaktär från tredjeländer.

2 kap.

5 §

Paragrafen bygger på artikel 143 e i mervärdesskattedirektivet. Första stycket ändras på så sätt att frihet från skatt vid återinförsel skall gälla även när varorna har förts ut från ett annat EG-land. Som villkor för skattefrihet skall gälla att varorna införs till Sverige av samma person som tidigare förde ut varorna från EG. Det införs ett nytt andra stycke i bestämmelsen som innebär att frihet från skatt vid återinförseln kan medges endast om varorna omfattas av tullbefrielse vid införseln enligt artiklarna 185187 i tullkodex, s.k. returtullfrihet. Bestämmelsen omfattar även varor som är tullfria enligt tulltaxan. En prövning får då göras om varorna hade varit tullbefriade i det fall de inte varit tullfria enligt tulltaxan. Tredje stycket utformas mer generellt än vad som var fallet i det tidigare andra stycket så att det omfattar samtliga situationer där en utförsel av varorna har medfört en rätt till återbetalning eller att en vara inte blivit belagd med skatt. Tredje stycket är dock inte tillämpligt när ett företag för ut egna varor för en utställning och sedan återinför varorna. Under sådana förhållanden har det inte skett någon omsättning i samband med exporten vilket innebär att beskattning inte skulle ha skett även om varorna inte förts ut. Beror återinförseln på att ett köp har gått åter och förs varorna in i landet av säljaren eller överlämnas de till säljaren i omedelbar anslutning till införseln skall dock enligt fjärde stycket skattefrihet gälla vid återinförseln oavsett om återbetalning beviljats eller om varorna annars inte har blivit belagda med skatt på grund av utförseln. Med återgång av köp avses här alla situationer där en vara återgår till den säljare vars omsättning inte blev belastad med skatt på grund av exporten. Att ett köp har gått åter skall kunna styrkas t.ex. genom uppvisande av kreditnota.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 20.