

Redovisning av mervärdesskatt för varor med återtagandeförbehåll

Innehållsförteckning

Sammanfattning	3
1 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (2023:200)	4
2 Bakgrund	5
3 Överväganden och förslag	6
3.1 Redovisning av mervärdesskatt för varor med återtagandeförbehåll	6
3.2 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	7
4 Konsekvensanalys	8
4.1 Syfte, alternativa lösningar och effekter av utebliven ändring ..	8
4.2 Offentligfinansiella effekter	8
4.3 Effekter för företagen	8
4.4 Effekter för Skatteverket	8
4.5 Förslagets förenlighet med EU-rätten	8
4.6 Övriga effekter	8
5 Författningskommentar	9

Sammanfattning

I promemorian lämnas ett förslag på mervärdesskatteområdet som avser redovisning av mervärdesskatt för varor som sålts med återtagandeförbehåll mellan näringsidkare m.fl. Förslaget innebär att redovisningsregeln för sådana försäljningar ska reglera att det är den som är betalningsskyldig för mervärdesskatten som ska redovisa skatten på i regeln angivna villkor, istället för som idag säljaren. Syftet är att det blir tydligt för företagen och Skatteverket att bestämmelsen blir tillämplig oavsett om säljaren eller köparen är betalningsskyldig för skatten.

Det föreslås också att redovisningstidpunkten ska vara den redovisningsperiod då den beskattningsgrundande händelsen har inträffat. Bakgrunden till förslaget är att det har framkommit att det inte finns någon uttalad god redovisningssed som anger när faktura för varor som sålts med återtagandeförbehåll ska utfärdas. Det är därför inte lämpligt att knyta redovisningstidpunkten till god redovisningssed.

Lagändringen föreslås träda i kraft den 1 juli 2025.

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

Härigenom föreskrivs att 7 kap. 19 § mervärdesskattelagen (2023:200) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

7 kap.

19 §

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

Om den utgående skatten för fordringar avser varor som har *sålts* med förbehåll om återtaganderätt enligt lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl., ska *den som är betalningsskyldig för mervärdesskatten* alltid redovisa den utgående skatten för den redovisningsperiod då *den beskattningsgrundande händelsen har inträffat*.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2025.
 2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för mervärdesskatt som avser beskattningsbara transaktioner för vilka den beskattningsgrundande händelsen inträffat före ikraftträdandet.

2 Bakgrund

Den 1 april 2021 gjordes vissa ändringar i 1 kap. 2 § i den då gällande mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad GML. Ändringarna innebar att om beskattningsunderlaget för omsättningen av mobiltelefoner och vissa andra varor i en faktura sammantaget översteg 100 000 kronor, skulle omvänd skattskyldighet gälla, dvs. köparen skulle vara skattskyldig i stället för säljaren. En motsvarande regel om omvänd betalningsskyldighet i dessa fall finns i 16 kap. 16 § i den nya mervärdesskattelagen (2023:200), förkortad ML.

I 7 kap. 19 § ML finns en bestämmelse om redovisning av utgående skatt vid förbehåll om återtaganderätt (en i stort sett likalydande bestämmelse fanns tidigare i 13 kap. 9 § GML). Av bestämmelsen framgår att om den utgående skatten för fordringar avser varor som den som är betalningsskyldig för skatten har sålt med förbehåll om återtaganderätt enligt lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl., ska säljaren alltid redovisa den utgående skatten för den redovisningsperiod då fakturan enligt god redovisningssed har utfärdats eller borde ha utfärdats. I bestämmelsen anges således att det är säljaren som ska redovisa mervärdesskatten. Vid omvänd betalningsskyldighet är det dock köparen som ska redovisa skatten. Någon särskild regel för redovisningsskyldighet i sistnämnda fall finns inte. För ett fungerande regelverk måste det därför tydliggöras i 7 kap. 19 § ML att bestämmelsen omfattar både en köpare och en säljare, dvs. den som är betalningsskyldig för mervärdesskatten i det enskilda fallet.

I 7 kap. 19 § ML anges även att den utgående skatten alltid ska redovisas för den redovisningsperiod då fakturan enligt god redovisningssed har utfärdats eller borde ha utfärdats. Bokföringsnämnden har i yttrande (dnr 2020:87) till Finansdepartementet över betänkandet En ny mervärdesskattelag (SOU 2020:31) fört fram att nämnden inte har uttalat sig om denna tidpunkt och inte heller torde kunna göra det. Redovisningsskyldigheten bör därför knytas till en annan tidpunkt.

3 Överväganden och förslag

3.1 Redovisning av mervärdesskatt för varor med återtagandeförbehåll

Förslag: Om den utgående skatten för fordringar avser varor som har sålts med förbehåll om återtaganderätt enligt lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl., ska den som är betalningsskyldig för mervärdesskatten alltid redovisa den utgående skatten för den redovisningsperiod då den beskattningsgrundande händelsen har inträffat.

Bedömning: Redovisningstidpunkten för ingående skatt för varor som har förvärvats genom kreditköp med förbehåll från säljaren om återtaganderätt enligt lagen om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl. behöver inte ändras.

Skälen för förslaget och bedömningen: Skatteverket har uppmärksammat att lydelsen av 7 kap. 19 § ML inte är tillfredsställande efter de ändringar som gjordes i 1 kap. 2 § GML den 1 april 2021 och som innebär att ytterligare omvänd betalningsskyldighet (tidigare omvänd skattskyldighet) har införts i vissa fall. Syftet med bestämmelserna om redovisning av den utgående skatten i 7 kap. ML är endast att peka ut i vilken redovisningsperiod skatten ska redovisas. Vem som ska redovisa skatten avgörs inte av detta kapitel utan av 16 kap. ML. Andra bestämmelser i 7 kap. är därför förhållandevis neutralt skrivna mot bakgrund av att det antingen kan vara säljaren eller köparen som ska redovisa den utgående skatten, se t.ex. 7 kap. 18 § ML ”utgående skatt ... ska redovisas för den redovisningsperiod” eller 7 kap. 20 § ML ”den som är betalningsskyldig för mervärdesskatt ... ska ... redovisa den utgående skatt ... för ...”. Bestämmelsen i 7 kap. 19 § ML bör därför ändras så att det tydliggörs när mervärdesskatten ska redovisas oavsett vem som är betalningsskyldig för skatten.

Ändringen bör göras neutral på så sätt att det tydliggörs att den är tillämplig oavsett om det är säljaren eller köparen som är betalningsskyldig för mervärdesskatten. Skatteverket föreslår därför att formuleringen ”säljaren” ändras till ”den som är betalningsskyldig för mervärdesskatten”.

Som framgår av avsnitt 2 bör även redovisningstidpunkten i 7 kap. 19 § ML ändras. I bestämmelsen anges att den utgående skatten alltid ska redovisas då fakturan enligt god redovisningssed har utfärdats eller borde ha utfärdats. Bokföringsnämnden har dock angett att nämnden inte har uttalat sig om denna tidpunkt och inte heller torde kunna göra det. Syftet med bestämmelsen är att den utgående skatten på sådana fordringar ska redovisas vid ett tillfälle vid leveransen av varan (jfr prop. 1983/84:75 s. 13 f. och bet. 1983/84:SkU19 s. 10 och 12 f. samt prop. 1993/94:99 s. 238). Därför är det lämpligt att knyta redovisningsskyldigheten till den tidpunkt då den beskattningsgrundande händelsen har inträffat. Vid leverans av varor inträffar den beskattningsgrundande händelsen som utgångspunkt när leverans sker, se 7 kap. 4 § ML. En sådan lösning har stöd i artikel 63 och 65 i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt. Skatteverket föreslår därför att redovisningstidpunkten ändras från den redovisningsperiod då fakturan enligt god redovisningssed har utfärdats eller borde ha utfärdats, till den redovisningsperiod då den beskattningsgrundande händelsen har inträffat.

Den ingående skatten för en vara som har förvärvats genom kreditköp med förbehåll från säljaren om återtaganderätt enligt lagen om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl. får dras av i den redovisningsperiod då en faktura tagits emot

(se 7 kap. 36 § ML). Definitionen av ingående skatt är kopplad till om den beskattningsgrundande händelsen för leveransen har inträffat (se 13 kap. 4 § ML). Det innebär att avdrag för ingående skatt aldrig kan göras i en tidigare redovisningsperiod än då den beskattningsgrundande händelsen inträffat. Normalt ska därför utgående och ingående skatt redovisas i samma redovisningsperiod. Att den beskattningsgrundande händelsen inträffar i en tidigare redovisningsperiod än då fakturan har tagits emot, med följderna att en köpare vid tillämpning av omvänd betalningsskyldighet måste redovisa utgående och ingående skatt i olika redovisningsperioder, bör endast undantagsvis kunna ske. Därför föreslås ingen ändring av redovisningstidpunkten för den ingående skatten i 7 kap. 36 § ML.

Lagförslag

Förslaget medför ändringar i 7 kap. 19 § ML.

3.2 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Förslag: Den föreslagna regeln ska träda i kraft den 1 juli 2025. I övrigt ska äldre bestämmelser fortfarande gälla för mervärdesskatt som avser beskattningsbara transaktioner för vilka den beskattningsgrundande händelsen inträffat före ikraftträdandet.

Skälen för förslaget: De föreslagna reglerna föreslås träda i kraft den 1 juli 2025. I aktuellt fall är det i princip bara lagstiftningsärendets olika beredningsstadier som motiverar vilket ikraftträdandedatum som väljs och inte t.ex. att enskilda behöver särskild tid för att inrätta sig inför ikraftträdandet. Den 1 juli 2025 torde tillfredsställa tidsåtgången för lagstiftningsprocessen.

I övrigt bör äldre bestämmelser på sedvanligt vis fortfarande gälla för mervärdesskatt som avser beskattningsbara transaktioner för vilka den beskattningsgrundande händelsen inträffat före ikraftträdandet.

4 Konsekvensanalys

I detta avsnitt redogörs för förslagets effekter i den omfattning som bedöms lämpligt och med beaktande av förordningen (2024:183) om konsekvensutredningar.

4.1 Syfte, alternativa lösningar och effekter av utebliven ändring

Syftet med de föreslagna ändringarna i 7 kap. 19 § ML är dels att det blir tydligt att bestämmelsen blir tillämplig oavsett vem som är betalningsskyldig för skatten, dels att det på annat sätt än med hänvisning till god redovisningssed framgår i vilken redovisningsperiod den utgående skatten ska redovisas.

Några alternativa förslag är inte aktuella.

Om förslaget inte genomförs kan det aktuella lagrummet fortsättningsvis tolkas felaktigt som att det är säljaren som är redovisningsskyldig för den utgående skatten även när omvänd betalningsskyldighet föreligger. Hänvisningen till god redovisningssed är problematisk eftersom det inte finns någon uttalad god redovisningssed som anger när faktura för varor som sålts med återtagandeförbehåll ska utfärdas.

4.2 Offentligfinansiella effekter

Förslaget bedöms inte medföra någon direkt påverkan på den offentliga sektorns skatteintäkter. De föreslagna ändringarna bedöms medföra förenklningar när det gäller skatteadministrationen och främja att rätt skatt betalas av rätt person.

4.3 Effekter för företagen

Genom de föreslagna ändringarna förväntas nuvarande osäkerhet om hur innehållet i 7 kap. 19 § ML ska tolkas minska, vilket förenklar berörda företags administration.

4.4 Effekter för Skatteverket

Förslaget innebär att Skatteverket tydligare kommer att kunna förklara innebörden av den aktuella regeln samt en minskad hantering av oavsiktliga fel på grund av svårigheter att tolka regeln.

4.5 Förslagets förenlighet med EU-rätten

Förslaget bedöms vara förenligt med EU-rätten.

4.6 Övriga effekter

Förslaget innebär inte några effekter för enskilda, kommuner eller regioner eller miljön eller sysselsättningen. Det uppstår inte heller några fördelningseffekter eller effekter för jämställdhet eller integration. Förslaget påverkar inte möjligheterna att tillhandahålla offentlig service i olika delar av landet. Det uppstår inte någon effekt på det brottsförebyggande arbetet, eller för andra myndigheter och de allmänna förvaltningsdomstolarna.

5 Författningskommentar

Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (2023:200)

7 kap.

19 § Om den utgående skatten för fordringar avser varor som har *sålls* med förbehåll om återtaganderätt enligt lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl., ska *den som är betalningsskyldig för mervärdesskatten* alltid redovisa den utgående skatten för den redovisningsperiod då *den beskattningsgrundande händelsen har inträffat*.

Paragrafen innehåller en bestämmelse om i vilken redovisningsperiod den utgående skatten ska redovisas när mervärdesskatten härrör från en försäljning av varor sålda med förbehåll om återtaganderätt. Enligt tidigare gällande rätt var det alltid säljaren som redovisade den utgående skatten. Då det numera råder omvänd betalningsskyldighet i vissa fall (16 kap. 16 §) kan skyldigheten, om beskattningsunderlaget överstiger 100 000 kronor, vila på köparen. Därför föreskrivs när mervärdesskatten ska redovisas oavsett om det är säljaren eller köparen som är betalningsskyldig för mervärdesskatten.

Redovisningstidpunkten har ändrats från den redovisningsperiod då fakturan enligt god redovisningssed har utfärdats eller borde ha utfärdats, till den redovisningsperiod då den beskattningsgrundande händelsen har inträffat. Som utgångspunkt ska den utgående skatten därför redovisas för den redovisningsperiod då varan levererats (se 7 kap. 4 §).

Övervägandena finns i avsnitt 3.1.