

5 Mervärdesskatt på vissa publikationer

5.1 Inledning

I utredningens uppdrag ingår att se över de särskilda skattepliktsregler för vissa publikationer som finns i 3 kap. mervärdesskatte-lagen (ML). Härvid skall särskilt beaktas de förslag som lämnats i SOU 1994:88 om undantag från skatteplikt för dels omsättning av publikation, inklusive radio- och kassettidningar, som utgör organ för ideell förening eller registrerat trossamfund, dels framställning av sådan publikation.

De publikationer som avses är dels periodiska medlemsblad, periodiska personaltidningar och periodiska organisationstidskrifter (3 kap. 13–14 och 16–17 §§ ML) dels program och kataloger (3 kap. 18 § ML). Bestämmelserna innebär att omsättning och införsel av nu nämnda publikationer under vissa förutsättningar undantas från skatteplikt. Det är vanligt att ideella föreningar ger ut den typ av publikationer som det är fråga om. Undantagen kan därför bli aktuella att tillämpa för dessa föreningar. Undantaget avseende organisationstidskrifter gäller dessutom enbart omsättning och införsel som görs av vissa ideella sammanslutningar.

I 3 kap. 19 § ML finns regler om undantag från skatteplikt för vissa tjänster avseende de nämnda publikationerna. Detta gäller tjänster som avser införande eller ackvisition av annonser och tjänster som avser framställning eller som tillhandahålls av framställaren i samband med framställningen, såsom distribution av upplagan. Undantagen som avser framställning etc. gäller endast för periodiska publikationer.

Ett undantag från skatteplikt för periodiska medlemsblad och periodiska personaltidningar fanns redan i förordningen om allmän varuskatt (AVF). Som skäl till det anfördes att en beskattning skulle medföra diverse tekniska svårigheter och att det stora antalet föreningstidskrifter inte tillhandahölls i förvärvssyfte utan kunde

ses som en service till medlemmarna¹. Någon särskild ersättning togs ofta inte ut för publikationerna, utan utgivningen bekostades av medlemsavgifter eller genom annonsintäkter. Undantagen överfördes till den gamla mervärdesskattelagen (GML).

Även undantaget för periodiska organisationstidskrifter överfördes från AVF till GML. Bakgrunden till detta undantag var inte skatteteknisk, utan skälet för skattefriheten var det ideella syftet hos utgivaren.

Undantaget för program och kataloger infördes i GML men ändrades 1973 till att i stället utgöra en inskränkning i yrkesmässighetsbegreppet². Eftersom utgivning av program och kataloger till sin natur kan vara yrkesmässig har bestämmelsen åter utformats som ett undantag från skatteplikten. Detta skedde i samband med införandet av ML³.

Skatteplikt för annonsering infördes i samband med att GML infördes. Vad gällde annonser i publikationer som var undantagna från skatteplikt, ansågs att skatteplikten på själva utgivningen borde vara avgörande för skatteplikten för annonseringen. Undantag från skatteplikt kom därför att gälla för införande av annons i publikation som var undantagen från skatteplikt, dvs. periodiska medlemsblad, organisationstidskrifter och personaltidningar samt program och kataloger.

5.2 Mervärdesskattelagens regler

5.2.1 Periodiska publikationer

Medlemsblad och personaltidningar

Omsättning av periodiska medlemsblad och periodiska personaltidningar undantas från skatteplikt när en sådan publikation tillhandahålls någon gratis eller mot ersättning tillhandahålls utgivaren, medlemmar eller anställda. Från skatteplikt undantas även införsel av en sådan publikation, om publikationen förs in till landet för att tillhandahållas på något av dessa sätt. Bestämmelserna som reglerar detta finns i 3 kap. 13 § ML. En publikation anses enligt 3 kap. 16 § ML som periodisk om den enligt utgivningsplanen kommer ut med normalt minst fyra nummer om året.

¹ Prop. 1959:162 s. 189–191.

² Prop. 1973:163 s. 105 och 128.

³ Prop. 1993/94:99 s. 155 och 164.

Undantaget i 13 § omfattar enligt 3 kap. 17 § även radio- och kassettidningar.

Undantaget från skatteplikt gäller när tillhandahållandet sker gratis och i vissa fall också när det sker mot ersättning. Gratis tillhandahållande kan ske till vem som helst. Tillhandahållande mot ersättning kan emellertid ske endast till vissa angivna förvärvare för att undantaget skall gälla. Dessa förvärvare är utgivaren, medlemmar och anställda. Undantaget kan sägas avse två kategorier, dels den som ger ut publikationen, t.ex. en ideell förening, dels läsaren, "konsumenten".

Vad gäller definitionen av medlemsblad och personaltidningar har Riksskatteverket (RSV) meddelat anvisningar i RSV Im 1974:7. Anvisningarna avser den gamla mervärdesskatteförordningen (MF), men torde i detta avseende fortfarande vara aktuella. I anvisningarna sägs bl.a. följande: "Med periodiskt medlemsblad förstås vid tillämpningen av MF periodisk publikation som utges av sammanslutning eller organisation och som i princip är avsedd för dess medlemmar, medlemmarnas anställda eller till medlemmarna direkt eller indirekt anslutna organisationer. Den omständigheten att sådan publikation utges av serviceorgan för sammanslutningen medför inte att publikationen förlorar karaktären av medlemsblad. Det huvudsakliga syftet med publikationen skall vara att lämna information och meddelanden inom de områden sammanslutningen eller organisationen omfattar eller om det ändamål sammanslutningen eller organisationen har till föremål att främja."

Det finns enligt RSV inte något krav på att publikationen skall innehålla en viss mängd redaktionell text⁴. Om publikationen huvudsakligen består av annonser betraktas den dock som annonsblad och inte som medlemsblad.

Undantaget från skatteplikt gäller alltid vid omsättning till utgivaren. Om denne i sin tur mot vederlag överläter ett medlemsblad eller en personaltidning till annan än medlem eller anställd är det fråga om ett skattepliktigt tillhandahållande. I sitt underlag för skatteredovisningen måste utgivaren i sådana fall göra en uppdelning mellan skattepliktig och icke-skattepliktig försäljning. Om en allmännyttig ideell förening mot ersättning tillhandahåller andra än medlemmar ett medlemsblad, omfattas denna omsättning inte av undantaget i 3 kap. 13 §. Den är således skattepliktig. Eftersom föreningen är allmännyttig är emellertid verksamheten inte att anse

⁴Handledning för mervärdesskatt 2002 s. 676.

som yrkesmässig enligt 4 kap. 8 § ML. Skattskyldighet uppkommer därför inte för sådan omsättning.

Avgöranden av regeringsrätten

Det finns ett antal avgöranden som rör tillämpningen av 3 kap. 13 § ML. Ett flertal av dessa avser frågan om en publikation uppfyller kraven för att vara undantagen från skatteplikt, medan det i några fall är ideella förenings utgivning av publikationer som prövats.

Tidningen Landstingsnytt betraktades i RÅ 1972 A 29 som personaltidning, trots att en del av upplagan delades ut till andra än personalen. Av RÅ 1972 A 35 och Fi 653 följer att publikationer som har till syfte att informera kommunmedlemmar inte omfattas av undantag från skatteplikt. Sådant undantag har däremot ansetts gälla för medlemsblad som getts ut av konsumentkooperationen (RÅ 1972 A 82).

Ett medlemsblad som en filmklubb distribuerade gratis till sina medlemmar har ansetts undantaget från skatteplikt (RÅ 1975 Aa 161).

I ett förhandsbesked behandlades frågan om en tidskrift som gavs ut av en finsk förening var undantagen från skatteplikt. Föreningen var en distriktsförening som hade 13 lokala föreningar som medlemmar. Dessa lokalföreningar hade i sin tur 6 000 medlemmar. Tidskriften skulle komma ut med fyra nummer per år och ha en upplaga på 11 000 exemplar. Den skulle delas ut gratis till finska hushåll i föreningens verksamhetsområde. Tidskriftens innehåll omfattade bl.a. föreningsnyheter, debattartiklar och lokala nyheter. RSV:s nämnd för rättsärenden fann att tidskriften fick anses som sådant periodiskt medlemsblad som var undantaget från skatteplikt vid tillhandahållanden till medlemmar mot eller utan vederlag eller då hela upplagan tillhandahölls utgivaren. Tillhandahållanden mot vederlag åt annan än medlem omfattades inte av undantaget. Regeringsrätten gjorde inte ändring i förhandsbeskedet (RÅ 1980 Aa 132).

RÅ 1986 not 309 gällde en tidning som gavs ut av ett aktiebolag. En viss del av upplagan skulle tillhandahållas medlemmar i Hälsöfrämjandet som ett led i medlemskapet. Eftersom tidskriften inte gavs ut av organisationen var den emellertid inte att betrakta som medlemsblad.

RÅ 1989 not 278 gällde en publikation som gavs ut av FAR/SRS INFO HB, vilket bolag ägdes till lika delar av Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) och Svenska Revisorsamfundets (SRS) servicebolag. Publikationen gavs ut 20 gånger per år och innehöll information inom redovisnings/revisionsområdet samt även inom skatteområdet. Den distribuerades till samtliga medlemmar inom FAR och SRS och ingick i den serviceavgift som medlemmarna betalade till respektive servicebolag. Den såldes också till medlemmarna för distribution till anställda. Vidare förekom extern försäljning. Syftet var att lämna snabb och korrekt information inom medlemmarnas verksamhetsområde. Skatterättsnämnden fann med hänsyn till syftet med utgivandet och publikationens innehåll att FAR/SRS Info var att anse som ett periodiskt medlemsblad som skulle undantas från skatteplikt. Undantaget omfattade den del av upplagan som tillhandahölls medlem, antingen mot serviceavgift eller mot särskilt vederlag för internt bruk i medlemmens verksamhet. Regeringsrätten ändrade inte förhandsbeskedet.

Ett förhandsbesked från år 1992 gällde en idrottsförening som gav ut dels matchtidningar, dels ett försäsongnummer. Det senare kom ut en gång per år. Skatterättsnämnden ansåg att skillnaderna innehållsmässigt mellan försäsongnumret och matchtidningarna gjorde att de skulle ses som fristående publikationer. Eftersom försäsongnumret kom ut endast en gång per år var det inte periodiskt och omfattades därför inte av undantag från skatteplikten. Matchtidningarna vände sig inte i första hand till medlemmarna och framstod inte heller som ett språkrör för föreningen. Inte heller dessa ansågs därför utgöra en sådan publikation som omfattades av något av undantagen. Förhandsbeskedet överklagades inte.

I ett förhandsbesked från år 1999 prövade Skatterättsnämnden frågan om en jubileumsbok utgiven av en ideell förening omfattades av undantaget för periodiska medlemsblad. Föreningen gav även ut ett periodiskt medlemsblad. Nämnden ansåg att boken och medlemsbladet på grund av skillnader i utformning och innehåll m.m. var att anse som fristående i förhållande till varandra. Eftersom boken endast skulle ges ut en gång var den inte periodisk och omfattades därför inte av något undantag från skatteplikt. Förhandsbeskedet överklagades inte.

I ett avgörande från november 1999 var frågan om en jubileumsbok som getts ut av en idrottsförening omfattades av undantag från skatteplikt. Föreningen gav ut ett medlemsblad med fyra nummer

per år till sina medlemmar utan ersättning. Boken skulle tryckas i ca 8 000 exemplar och delas ut gratis till medlemmarna. Tryckeriet skulle dock sälja 2 000 exemplar. För denna rättighet skulle någon ersättning till föreningen inte betalas ut. Föreningen ställde bl.a. frågan om boken kunde anses som nummer fem av föreningens medlemsblad och därmed omfattas av undantaget från skatteplikt. Skatterättsnämnden fann på grund av de skillnader i utformning och innehåll som skulle komma att föreligga mellan jubileumsboken och medlemsbladen att dessa skulle betraktas som i förhållande till varandra fristående publikationer. Eftersom boken skulle ges ut endast en gång var undantaget från skatteplikt inte tillämpligt. Inte heller det förhandsbeskedet har överklagats.

Ett förhandsbesked från mars 2000 gällde en förening som gav ut en medlemstidning med fyra nummer per år. Föreningen hade för avsikt att distribuera en väggalmanacka till samtliga medlemmar, och för att minska kostnaderna skulle almanackan häftas in i mitten av medlemstidningens julnummer. Almanackan innehöll uppgifter om föreningens aktiviteter och tävlingar m.m. samt annan information av intresse för medlemmarna. Skatterättsnämnden ansåg att den omständigheten att almanackan häftades in i julnumret inte innebar att detta skulle ses som en särskild publikation, utan almanackan skulle anses ingå i utgivningen av medlemsbladet. Omsättningen var därför undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 13 § ML. Av detta följde att även tryckningen var undantagen från skatteplikt.

En särskild fråga är om försäljning eller utdelning till andra än medlemmar medför att en publikation förlorar karaktären av medlemsblad. Detta hade betydelse tidigare, bl.a. enligt en s.k. bindande förklaring från dåvarande Riksskattenämnden. Av senare praxis framgår dock att läget numera är annorlunda. I ett förhandsbesked från år 1997 var det fråga om en tidning som ett bolag tryckte för ett studieförbunds räkning. Studieförbundet gav sedan ut tidningen till sina medlemmar, men hade också för avsikt att öka upplagan för att dela ut tidningen till andra än medlemmar i syfte att värva nya medlemmar. Skatterättsnämnden fann att en publikation som utgjorde medlemsblad kunde delas ut gratis till andra utan att publikationens funktion som förmedlare av information till medlemmar påverkades, och att denna funktion var det avgörande för skattefriheten. Gratis utdelning i stor omfattning kunde därför ske med bibehållen skattefrihet för hela upplagan.

RÅ 1976 Aa 152 avser försäljning till medlemmar för vidareförsäljning till andra. Förhandsbeskedet gällde ett förbund som gav ut en bulletin som ingick i medlemsavgiften för den som var medlem i förbundet. Viss del av upplagan såldes till bokhandlare och andra kommissionärer. Drygt hälften av upplagan såldes till medlemmar som lösnummer för vidareförsäljning till allmänheten. Medlemmarna fick rabatt på dessa exemplar, men kunde inte lämna dem i retur om de inte kunnat säljas. Härutöver förekom viss ytterligare lösnummerförsäljning. RSV:s nämnd för rättsärenden konstaterade att bulletinen var en sådan publikation som var undantagen från skatteplikt när tillhandahållandet skedde till medlem utan eller mot vederlag samt när upplagan tillhandahölls utgivaren. Nämnden ansåg att som tillhandahållande till medlem även fick räknas att förbundet sålde flera exemplar till medlem för vidareförsäljning till allmänheten. Däremot gällde undantaget inte tillhandahållanden som innebar försäljning mot vederlag till annan än medlem. Efter överklagande från det allmännas sida ändrade Regeringsrätten förhandsbeskedet så att försäljning till medlemmar för vidareförsäljning till allmänheten inte omfattades av undantaget från skatteplikt.

Organisationstidskrifter

Bestämmelser om undantag från skatteplikt för omsättning och införsel av periodiska organisationstidskrifter finns i 3 kap. 14 § ML. Med organisationstidskrift förstås enligt bestämmelsens andra stycke en publikation som inte är en allmän nyhetstidning, ett medlemsblad eller en personaltidning, och som väsentligen framstår som ett organ för en eller flera sammanslutningar med det huvudsakliga syftet att verka för ett religiöst, nykterhetsfrämjande, politiskt, miljövårdande, idrottsligt eller försvarsfrämjande ändamål eller att företräda funktionshindrade eller arbetshandikappade medlemmar. Reglerna gäller inte endast föreningar utan även andra sammanslutningar, exempelvis stiftelser, som fullföljer något eller några av de angivna syftena.

Som sammanslutning med huvudsakligt syfte att verka för ett idrottsligt ändamål räknas enligt paragrafens tredje stycke endast sammanslutningar som är anslutna till Sveriges riks-idrottsförbund eller Svenska korporations-idrottsförbundet eller som är representerade i Sveriges olympiska kommitté. Som sammanslutning med

huvudsakligt syfte att verka för ett försvarsfrämjande ändamål räknas endast sådan sammanslutning som enligt därom gällande föreskrifter erhåller statligt stöd till sin verksamhet. Härmed torde avses sådana organisationer som anges i förordningen (1994:524) om frivillig försvarsverksamhet.

Även för organisationstidskrifter krävs för att undantaget från skatteplikt skall gälla att publikationen är att anse som periodisk. Undantaget för organisationstidskrifter gäller även radio- och kassettidningar.

Till skillnad från undantaget för medlemsblad och personaltidningar gäller undantaget för organisationstidskrifter oavsett vem som tillhandahåller skriften och till vem den tillhandahålls. Den vanligaste situationen torde vara att en organisationstidskrift tillhandahålls medlemmarna i en förening av föreningen själv och då ofta utan ersättning som en del i medlemskapet. Undantaget omfattar emellertid alla slags tillhandahållanden, dvs. även omsättningar mot betalning i en yrkesmässig verksamhet.

Avgöranden av regeringsrätten

Vad som krävs för att en utgiven skrift skall omfattas av undantaget har bedömts i ett antal förhandsbesked. I dessa har frågan som regel varit antingen huruvida en skrift är ett organ för en viss sammanslutning eller om sammanslutningen i sig är sådan att det kan bli aktuellt att tillämpa undantagsbestämmelsen. I något fall har båda dessa frågor varit föremål för bedömning, medan det i några fall är svårt att utläsa vilken av frågorna som prövats.

Ett kyrkoblod som kom ut med fyra nummer per år och delades ut till samtliga församlingsbor har av såväl Skatterättsnämnden som Regeringsrätten ansetts som ett organ för en sammanslutning med huvudsakligt syfte att verka för religiöst ändamål (RÅ 1974 A 955). Undantaget från skatteplikt har också ansetts tillämpligt för tidningen "Race" – ett organ för SVEMO som var anslutet till Riksidrottsförbundet (RÅ 1984 Aa 80).

I några fall har det visserligen varit fråga om en sådan sammanslutning som avses i undantaget från skatteplikt, men undantaget har ändå inte varit tillämpligt på grund av att publikationen i fråga inte ansetts utgöra ett organ för sammanslutningen. En kyrklig barntidning har således inte ansetts utgöra en organisationstidskrift för den stiftelse som ägde tidningen (RÅ 1972 A 49). Inte heller

har en publikation som gavs ut av en kyrka och som utgjorde organ för daglig andakt ansetts som en sådan organisationstidskrift som avses här (RÅ 1973 A 79). RÅ 1973 A 135 gällde en tidning som ägdes av ett bolag, vilket i sin tur ägdes av ett antal församlingar. Tidningen spreds både genom försäljning och genom att delas ut gratis i samband med hembesök. Av tidningen framgick inte vem som stod bakom den utan denna information gavs vid hembesök. Varken Skatterättsnämnden eller Regeringsrätten fann att publikationen var organ för de församlingar som stod bakom den.

Det finns vidare ett antal fall där undantaget från skatteplikt inte varit tillämpligt på grund av att den sammanslutning som gett ut organet inte varit en sådan sammanslutning som avses i bestämmelsen. Detta har bl.a. gällt publikationer utgivna av stiftelser (RÅ 1971 Fi 263, RÅ 1975 Aa 194 och RÅ 1977 Aa 233). RÅ 1976 Aa 69 gällde en ungdomskrets som uppgavs ha som syfte att verka för miljövårdande ändamål. Mot bakgrund bl.a. av dess stadgar ansågs emellertid ungdomskretsen inte ha som syfte att verka för sådant miljövårdande ändamål som avses i bestämmelsen. En tidning som kretsen gett ut var därför skattepliktig. Ett annat avgörande gällde en publikation utgiven av Socialistiska Förbundet (RÅ 1984 Aa 132). Mot bakgrund bl.a. av att förbundet inte hade registrerats som politiskt parti ansåg varken Skatterättsnämnden eller Regeringsrätten att förbundet utgjorde en sammanslutning som verkade för ett politiskt ändamål.

I några fall har undantaget inte ansetts tillämpligt såväl på grund av att sammanslutningen inte varit av det slag som avses i bestämmelsen som att publikationen inte utgjort organ för den aktuella sammanslutningen. Så var fallet i RÅ 1972 Fi 893 som gällde en veckotidning som påstods utgöra organ för Riksförbundet för främjande av Andlig och Kroppslig Hälsa, i RÅ 1973 ref 26 som avsåg ett organ för Föreningen Miljö och Framtid, och i RÅ 1978 Aa 174 som gällde en publikation för en inte närmare angiven organisation.

RÅ 1974 A 1148 gällde ett organ som getts ut av en stiftelse i syfte att utgöra en personligt präglad, partipolitiskt obunden tidskrift av viss närmare angiven karaktär. Såväl Skatterättsnämnden som Regeringsrätten fann att undantaget inte var tillämpligt, dock av olika skäl. Skatterättsnämnden ansåg att stiftelsen inte kunde hänföras till sammanslutning med syfte att verka för sådant politiskt ändamål som anges i bestämmelsen, medan Regeringsrätten

fann att tidskriften inte framstod som organ för någon sammanlutning.

Reducerad skattesats

Omsättning, gemenskapsinterna förvärv och import av periodiska medlemsblad, personaltidningar och organisationstidskrifter som inte omfattas av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 13–14 §§ ML skall beskattas. Enligt bestämmelsen i 7 kap. 1 § tredje stycket 1 ML skall den reducerade skattesatsen om sex procent då tillämpas. Detta gäller enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 3 ML även vid beskattning av radio- och kassettidningar.

Tjänster som avser framställning m.m.

I 3 kap. 19 § ML finns bestämmelser om undantag från skatteplikt för omsättning av tjänster som avser dels införande eller ackquisition av annonser i periodiska medlemsblad, personaltidningar och organisationstidskrifter som anges i 13–14 §§, dels framställning av sådana publikationer eller tjänster som tillhandahålls av framställaren i samband med denna framställning, såsom distribution av upplagan. Undantaget avseende framställning är kvalificerat. Detta innebär att den som omsätter sådana framställningstjänster har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 11 § ML.

Undantaget för framställningstjänster har lett till vissa tillämpningsproblem. Inom Finansdepartementet inleddes därför under hösten 2001 en översyn av de nämnda reglerna. Förslag till förändringar har lagts fram i promemorian "Vissa mervärdesskattefrågor" (dnr Fi2002/2346). Promemorian har remissbehandlats och en lagrådsremiss är för närvarande under utarbetande inom departementet. Avsikten är att en proposition skall lämnas till riksdagen under hösten 2002.

Promemorian innehåller en beskrivning av bakgrunden till att de nämnda framställningstjänsterna har undantagits från skatteplikt. Den innehåller också en redogörelse för de problem som uppkommit vid tillämpningen av undantaget. Skälet till att en lagändring föreslås är att begreppet framställning kommit att tillämpas restriktivt och att tillämpningsområdet för undantagsbestämmelsen därigenom fått en begränsad omfattning. För en närmare beskriv-

ning av reglerna och de problem som de lett till hänvisas till promemorian.

I promemorian föreslås förändringar av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 19 § första stycket 2 ML avseende framställning av periodiska medlemsblad, personaltidningar och organisations-tidskrifter. Undantaget för framställning föreslås bli utvidgat till att omfatta även tjänster som tillhandahålls av annan än den tekniske framställaren. Syftet med förslaget är att utgivaren inte skall belastas med mervärdesskatt vid framställning av denna typ av publikationer och att skattesituationen inte skall styras av vem som tillhandahåller tjänsten. För att förhindra att utgivaren indirekt får kostnader för mervärdesskatt vid framställningen föreslås att även samordning av tjänster som är nödvändiga för att framställa publikationen undantas från beskattning. Med samordning förstås enligt promemorian bl.a. det administrativa arbete som framställningssamordnare, dvs. spindel och tidningsmakare, utför när underentreprenörer anlitas för att tekniskt färdigställa publikationen. För skattefrihet finns i förslaget inte något krav på att uppdragstagaren skall omsätta en framställningstjänst, t.ex. tryckning, för att över huvud taget omfattas av bestämmelsen. Även den som enbart omsätter en kringtjänst kan därför enligt förslaget göra detta skattefritt till utgivaren. För det fall utgivaren anlitar ett tryckeri, en framställningssamordnare eller annan för att framställa publikationen kommer de framställnings-, kring- och samordningstjänster som dessa företag utför att undantas från skatteplikt samtidigt som avdragsrätt föreligger för ingående mervärdesskatt. Undantaget omfattar uttryckligen enbart omsättning till utgivaren. Om tjänsterna omsätts till någon annan än utgivaren måste mervärdesskatt därför tas ut enligt vanliga regler.

5.2.2 Program och kataloger

Ytterligare en bestämmelse om undantag från skatteplikt finns i 3 kap. 18 § ML. Undantaget avser omsättning av program och kataloger för egen verksamhet som inte i sig medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9–13 §§. Enligt 3 kap. 19 § andra stycket ML undantas från skatteplikt även tjänster som avser införande av annonser i sådana program och kataloger som avses i 18 §. Undantaget kan bli tillämpligt för ideella föreningar vars verksamhet inte anses

yrkesmässig i enlighet med bestämmelsen i 4 kap. 8 § ML. Ett annat exempel på när undantaget kan vara tillämpligt är när ett museum ger ut en utställningskatalog.

Av ordalydelsen får anses framgå att undantaget endast kan omfatta omsättning av den som ger ut programmet eller katalogen. Annat slags omsättning, t.ex. av den som driver verksamhet som medför skattskyldighet, omfattas inte av undantaget. Detta innebär t.ex. att mervärdesskatt skall påföras vid ett tryckeris försäljning av en upplaga⁵.

Som exempel på publikationer som har ansetts omfattade av undantaget kan nämnas programtidningen Röster i Radio TV (RÅ 1982 Aa 199 respektive RÅ 1991 not 234). Däremot har ett kommunalt programblad inte ansetts som skattefri publikation på grund av att detta innehållit ett stort antal annonser (RÅ 1972 Fi 666). Inte heller sex tryckalster som framställts för en sparbanks räkning och som innehållit bl.a. annat information om hus och boendekostnader har ansetts som skattefritt program eller katalog (RÅ 1972 A 37).

Undantaget för program och kataloger gäller endast omsättning för egen verksamhet. Skatteplikt föreligger därför för gemenskapsinterna förvärv och import av sådana program och kataloger⁶.

Reducerad skattesats

Om beskattning skall ske av en omsättning, ett gemenskapsinternt förvärv eller import av ett program eller en katalog är den reducerade skattesatsen sex procent tillämplig enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 2 ML⁷.

5.3 EG:s mervärdesskatteregler

Det sjätte mervärdesskattedirektivet innehåller inte några uttryckliga bestämmelser som innebär att tillhandahållanden av sådana publikationer respektive tjänster som behandlats i avsnitt 5.2 undantas från beskattning. Vissa tillhandahållanden av publikationer kan emellertid omfattas av undantaget i artikel 13 A.1 l. Detta gäller då tillhandahållandet sker till medlemmar utan annat

⁵ Jfr RSV:s Handledning för mervärdesskatt 2002 s. 683.

⁶ Jfr RSV:s Handledning för mervärdesskatt 2002 s. 683.

⁷ Prop. 2001/02:45 s. 47.

vederlag än stadgeenligt bestämd medlemsavgift. Räckvidden av detta undantag är begränsad genom att det dels endast avser tillhandahållande till medlemmar mot medlemsavgift, dels endast gäller för organisationer med politiskt, fackligt, religiöst, patriotiskt, filosofiskt, filantropiskt eller medborgerligt syfte. Härtill kommer att program och kataloger, som tillhandahålls av exempelvis ett museum, kan omfattas av undantaget i artikel 13 A.1 n.

I direktivet finns inte något undantag för andra tillhandahållanden, t.ex. leverans till utgivaren av en tryckt upplaga. Import av de publikationer som avses liksom tjänster avseende annonsering undantas inte heller från beskattning enligt direktivet.

Enligt artikel 12.3 jämförd med bilaga H p. 6 får en reducerad skattesats tillämpas på tillhandahållanden av tidskrifter. Detta gäller dock inte tidskrifter som helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam.

Enligt anslutningsfördraget har Sverige under den övergångstid som anges i artikel 281, dvs. till dess ett slutligt mervärdesskattesystem på gemenskapsnivå införts, rätt att ha skattebefrielse för framställning av tidskrifter för ideella föreningar eller tjänster som har samband med sådan framställning. Skattebefrielsen skall åstadkommas genom återbetalning av skatt som tagits ut i tidigare led. Den skall stå i överensstämmelse med EG-rätten och uppfylla villkoren i artikel 17 sista strecksatsen i det andra mervärdesskatte-direktivet (67/228/EEC). Detta innebär att undantaget skall motiveras av tydligt angivna sociala skäl och vara till förmån för den slutliga konsumenten.

5.4 Förslagen i SOU 1994:88

EGA-utredningen konstaterade att en anpassning till EG:s bestämmelser inom det skattebefriade området för andra publikationer än dagstidningar bl.a. innebar att skattebefrielse endast kunde gälla vid försäljning till medlem⁸. Utredningen föreslog därför att ett flertal av undantagen för sådana publikationer skulle avskaffas. Det som enligt utredningen kunde behållas var ett EG-konformt undantag som gällde omsättning av varje slag av tryckt publikation till medlemmar mot en stadgeenlig eller på motsvarande sätt bestämd avgift, förutsatt att publikationen var ett organ för en sammanslutning vars huvudsakliga syfte var att främja

⁸ SOU 1994:88 s. 167–168.

allmännyttiga ändamål. Förutom tryckta publikationer skulle undantaget omfatta kassettidningar utan tryckt förlaga men som till sitt innehåll och med hänsyn till formerna för tillhandahållandet var att jämföras med tillhandahållande av publikationer undantagna från skatteplikt. I lagtekniskt hänseende föreslogs denna regel införas i 3 kap. 11 b § ML, vars innehåll i övrigt var en motsvarighet till undantaget för penninginsamlingsevenemang i artikel 13 A.1 o i direktivet. Samtidigt föreslogs att 3 kap. 13–18 §§ ML skulle upphävas.

När det gäller det enligt anslutningsfördraget möjliga kvalificerade undantaget för framställning av icke vinstdrivande subjekts publikationer, anförde utredningen att det var osäkert hur vidsträckt detta medgivande var, särskilt när det gällde möjligheten att undanta tjänster avseende distribution. Utredningen fann ändå att undantaget i 3 kap. 19 § ML för framställning och andra tjänster kunde behållas, medan undantaget för införande eller ackquisition av annonser skulle tas bort.

Utredningens förslag i dessa avseenden ledde inte till lagstiftning. Regeringen ansåg att frågorna borde bli föremål för ytterligare överväganden⁹.

5.5 Överväganden och förslag

Utredningens förslag: Undantagen från skatteplikt i 3 kap. 13–14 och 16–18 §§ ML för omsättning av periodiska medlemsblad, personaltidningar och organisationstidskrifter samt program och kataloger slopas.

Om något annat undantag från skatteplikt inte är tillämpligt kommer dessa omsättningar således att bli skattepliktiga. Med anledning härav föreslås även anpassningar i bestämmelserna om reducerad skattesats i 7 kap. 1 § tredje stycket 1–3 ML.

Undantaget från skatteplikt i 3 kap. 19 § första stycket 1 och andra stycket ML för omsättning av tjänster som avser införande och ackquisition av annonser slopas.

Utformningen av undantaget i 3 kap. 19 § första stycket 2 ML för tjänster som avser framställning av vissa publikationer föreslås ändrad som en anpassning till förslaget att slopa undantagen i 3 kap. 13–14 §§ ML.

⁹ Prop. 1994/95:57 s. 106.

5.5.1 Tillhandahållanden av publikationer

Det sjätte mervärdesskattedirektivet innehåller inte några uttryckliga undantag från skatteplikten för tillhandahållande av det slags publikationer som behandlas i detta kapitel. Undantagen i 3 kap. 13–14 och 16–19 §§ ML saknar således direkta motsvarigheter i direktivet. En anpassning till EG:s regler innebär att dessa undantag inte kan behållas. Utredningen föreslår därför att undantagen från skatteplikt i 3 kap. 13–14 och 16–18 §§ ML slopas. Vissa av de transaktioner som avses i de slopade undantagen i ML kan dock omfattas av undantag från skatteplikt enligt direktivet.

Vad nu sagts gäller tillhandahållanden av medlemstidningar och liknande, som kan vara undantagna från skatteplikt med stöd av bestämmelsen i artikel 13 A.1 l. Bestämmelserna avser tillhandahållanden av tjänster och varor med anknytning därtill som görs till förmån för medlemmar i vissa organisationer utan vinstintresse, om ersättningen endast utgörs av stadgeenligt bestämd medlemsavgift. En närmare beskrivning av undantaget finns i avsnitt 4.2. I avsnitt 4.8.3 föreslås att en motsvarighet till detta undantag förs in som en ny paragraf 3 kap. 11 b § i ML. Undantaget avser inte några särskilt angivna tjänster eller varor, och kan därför även omfatta det slags publikationer som här är i fråga, t.ex. medlemsblad, medlemstidningar och organisationstidskrifter. Undantagets räckvidd begränsas av att det inte omfattar transaktioner mot särskild betalning och att det endast avser organisationer utan vinstintresse med vissa angivna syften. Nu gällande krav på periodicitet kan inte behållas, eftersom ett sådant krav inte har någon motsvarighet i direktivbestämmelsen.

Även tillhandahållanden av program och kataloger kan vara undantagna från skatteplikt enligt direktivet. Bestämmelsen härom finns i artikel 13 A.1 n, där undantag görs för vissa kulturella tjänster och varor med nära anknytning därtill, som tillhandahålls av offentlighetsrättsliga organ eller andra kulturella organ som är erkända av medlemsstaten i fråga. Vilka organ som på detta sätt erkänts i Sverige framgår av bestämmelsen i 3 kap. 11 § ML. Som exempel kan nämnas museiverksamhet, som fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna. Kataloger och program som ges ut av ett sådant museum och som avser den egna aktiviteten kan därför mot bakgrund av vad som sägs i direktivet undantas från skatteplikt.

Innebörden av förslaget

Utredningens förslag leder till att vissa tillhandahållanden som enligt nuvarande regler är undantagna från skatteplikt kommer att föranleda beskattning. En förutsättning härför är dock att den omsättningsgräns på 90 000 kr, som utredningen föreslår i kapitel 6, har överskridits. Exempel på tillhandahållanden som enligt förslaget kommer att omfattas av skatteplikt är försäljning till utgivaren av medlemsblad, personaltidningar och organisations-tidskrifter. Den reducerade skattesatsen sex procent kan dock vara tillämplig, se avsnitt 5.5.2. Försäljning av publikationer mot särskild ersättning både till medlemmar och till andra än medlemmar kommer också att föranleda beskattning med tillämpning av reducerad skattesats. Tillhandahållande till medlemmar utan särskild ersättning kommer däremot även fortsättningsvis att vara undantaget från skatteplikt, under förutsättning att tillhandahållandet görs av en organisation som utan vinstintresse verkar i politiskt, fackligt, religiöst, patriotiskt, filosofiskt, filantropiskt eller medborgarrättsligt syfte. Det är dessutom inte helt uteslutet att ett tillhandahållande av detta slag i vissa fall skulle kunna ses som tillhandahållande utan motprestation och till följd därav ligga utanför skattens tillämpningsområde.

Omsättning av personaltidningar kommer att beskattas för det fall särskild ersättning betalas.

Slopandet av undantaget för organisationstidskrifter i 3 kap. 14 § ML innebär att omsättning och införsel av sådana tidskrifter kommer att föranleda beskattning.

Förslaget att slopa undantaget i 3 kap. 18 § ML avseende program och kataloger medför i princip att omsättning av sådana publikationer kommer att beskattas. Om utgivarens aktiviteter i övrigt är undantagna från skatteplikt, kan undantaget emellertid gälla även tillhandahållande mot ersättning av program och kataloger avseende de egna aktiviteterna. Detta gäller biblioteks-, arkiv- och museiverksamhet, som bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna. Bestämmelser härom föreslås intagna i 3 kap. 11 § första stycket 2–4 ML (se avsnitt 4.8.5).

Reducerad skattesats

Omsättning, gemenskapsinternt förvärv och import av bl.a. tidningar och tidskrifter omfattas enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 1 ML av skattesatsen sex procent. Enligt bestämmelsen gäller detta om inte annat följer av 3 kap. 13 och 14 §§ ML. Utredningens förslag att slopa nämnda undantag får därför konsekvenser när det gäller regeln om reducerad skattesats. Hänvisningen till 3 kap. 13 och 14 §§ kan inte kvarstå. Omsättning av sådana publikationer som idag omfattas av de nämnda undantagen kommer således i stället att beskattas med tillämpning av skattesatsen sex procent. Detta gäller dock inte om omsättningen omfattas av det föreslagna undantaget i 3 kap. 11 b § ML, exempelvis medlemsblad som omsätts mot medlemsavgift utan att särskild ersättning betalats. En hänvisning till den bestämmelsen bör införas i 7 kap. 1 § tredje stycket ML. Liksom för övriga varor som omfattas av den reducerade skattesatsen krävs att publikationerna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam.

Enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 2 ML gäller skattesatsen sex procent för annan omsättning än för egen verksamhet, gemenskapsinternt förvärv och import av program och kataloger för verksamhet som avses i 3 kap. 18 § ML, under förutsättning att programmen och katalogerna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam. Förslaget att slopa 3 kap. 18 § ML innebär att denna hänvisning inte kan kvarstå. Den aktuella regeln i 7 kap. 1 § ML gäller inte generellt för program och kataloger utan endast för vissa särskilt angivna. Borttagandet av hänvisningen till 3 kap. 18 § ML medför att omsättning av program och kataloger, som tidigare omfattades av nämnda undantag från skatteplikt kommer att bli beskattad med tillämpning av den normala skattesatsen 25 procent, om något annat undantag från skatteplikt inte kan åberopas. En skillnad kommer därmed att uppstå i beskattningen av program och kataloger. Som exempel kan nämnas att omsättning av kataloger som görs av ett museum, vars verksamhet inte omfattas av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 11 § första stycket 4 ML, beskattas med tillämpning av skattesatsen sex procent. Omsättning av kataloger, som görs av ett museum, vars verksamhet undantas från skatteplikt, omfattas däremot av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 11 § första stycket 4 ML, under förutsättning att katalogerna avser egna aktiviteter. Sistnämnda subjekts omsättning av kataloger, som inte avser egna aktiviteter, beskattas med tillämpning av

den reducerade skattesatsen sex procent. Den 25-procentiga skattesatsen kommer att bli tillämplig på omsättning av sådana program och kataloger, som inte omfattas av vare sig den reducerade skattesatsen sex procent som den kommit till uttryck i 7 kap. 1 § tredje stycket 2 ML eller undantaget från skatteplikt i 3 kap. 11 § första stycket 2–4 ML. Detta kan i och för sig leda till oönskade effekter. Utredningen har dock inte kunnat se i vilka fall det i praktiken skulle kunna bli aktuellt att tillämpa den oreducerade skattesatsen. Det bör enligt vår uppfattning ankomma på den utredning, som antas bli tillsatt under hösten och som kan beräknas få i uppdrag att se över skattesatserna, att närmare beakta denna fråga.

Reducerad skattesats tillämpas enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 3 ML även på omsättning av radiotidningar samt omsättning, gemenskapsinternt förvärv och import av kassettidningar om inte annat följer av 3 kap. 17 § ML. Sistnämnda regel innebär att undantagen i 3 kap. 13 och 14 §§ avseende periodiska medlemsblad, personaltidningar och organisationstidskrifter även omfattar radio- och kassettidningar. Eftersom utredningen föreslår att bestämmelsen i 3 kap. 17 § ML skall slopas, kan hänvisningen till den bestämmelsen inte kvarstå. Omsättning av sådana radio- och kassettidningar som tidigare omfattades av nämnda undantag kommer därmed att omfattas av den reducerade skattesatsen. Det samma gäller införsel och gemenskapsinternt förvärv av kassettidningar

5.5.2 Införande och ackvisition av annonser

Direktivet innehåller inte någon motsvarighet till undantaget i 3 kap. 19 § första stycket 1 respektive andra stycket ML för omsättning av tjänster som avser införande eller ackvisition av annonser i periodiska medlemsblad, personaltidningar och organisationstidskrifter samt program och kataloger. Sådana tjänster omfattas inte heller av den möjlighet som Sverige fått i anslutningsfördraget att ha skattebefrielse för framställning av tidskrifter för ideella föreningar eller tjänster som har samband med sådan framställning, eftersom tjänster avseende annonsering inte kan anses som en del av framställningen. Utredningen föreslår därför att detta undantag slopas.

Innebörden av förslaget

Förslaget innebär att omsättning av tjänster som avser införande och ackquisition av annonser kommer att föranleda beskattning. Det nuvarande undantaget för sådana tjänster är inte kvalificerat. Den som omsätter tjänsten har alltså inte rätt till avdrag för ingående skatt. Detta medför att det pris som begärs för dessa tjänster innehåller en dold mervärdesskatt. Förslaget att slopa undantaget för de aktuella tjänsterna innebär att avdragsrätt kommer att föreligga för den som omsätter sådana tjänster. Eftersom utredningen även föreslår att undantagen från skatteplikt för omsättning av de publikationer som anges i 3 kap. 19 § första stycket 1 och andra stycket skall slopas, kommer den som förvärvar en tjänst som avser införande eller ackquisition av annonser att ha avdragsrätt för ingående skatt. Skatten blir således inte en kostnad för denne. Detta kan i kombination med en skattesats om sex procent för omsättning av ifrågavarande publikationer antas innebära en ekonomiskt mer förmånlig situation än nuvarande regler med undantag för såväl publikationerna som för tjänster avseende införande och ackquisition av annonser. En viss administrativ belastning till följd av att skatt skall redovisas uppkommer visserligen, men detta uppvägs enligt utredningens bedömning av de ekonomiska fördelarna för de beskattningsbara personerna.

5.5.3 Framställning och tillhörande tjänster

Utredningens uppdrag omfattar även tjänster som anges i 3 kap. 19 § första stycket 2 ML, dvs. framställning av de i detta kapitel berörda publikationerna och andra tjänster som tillhandhålls i samband med framställningen.

Som angetts i avsnitt 5.2.1 pågår för närvarande en översyn av undantaget för framställningstjänster etc. Förslag till förändringar av reglerna har lagts fram i en promemoria från Finansdepartementet. Förslagen rör framför allt vad som avses med begreppet framställning och vilka övriga tjänster som undantaget skall omfatta. Avsikten är att en proposition skall avlämnas till riksdagen under hösten 2002.

Det kan antas att översynen av den aktuella bestämmelsen kommer att leda till lagstiftning. Utredningen har inte någon annan uppfattning än Finansdepartementet i fråga om utformningen av

den bestämmelse som föreslagits i promemorian. Den föreslagna lydelsen kan därför ligga till grund för utredningens överväganden. Dessa begränsas till vad som föranleds av de förslag som utredningen lämnar i detta kapitel. Några generella överväganden vad gäller begreppet framställningstjänster eller övriga tjänster som undantaget avser görs däremot inte.

Undantaget från skatteplikt för framställningstjänster avser enligt den i departementspromemorian föreslagna lydelsen av 3 kap. 19 § första stycket 2 ML sådana publikationer som anges i styckets första punkt. Sistnämnda punkt gäller tjänster som avser införande eller ackvisition av annonser i periodiska medlemsblad, personaltidningar och organisationstidskrifter som anges i 3 kap. 13 och 14 §§ ML. Utredningen föreslår att såväl de sistnämnda bestämmelserna som punkten 1 i 3 kap. 19 § ML skall slopas. Detta medför att den hänvisning till första punkten som görs i punkten 2 avseende framställningstjänster inte kan kvarstå. I stället måste det uttryckligen anges vilka slags publikationer som de undantagna framställningstjänsterna skall avse.

Medgivandet enligt anslutningsfördraget avser undantag för framställning av tidskrifter för ideella föreningar eller tjänster som har samband med sådan framställning. Enligt utredningens uppfattning bör emellertid någon utvidgning vad gäller de slag av publikationer som framställningstjänsterna avser inte göras. Skälet härtill är främst att undantaget är tänkt att tillämpas under en övergångstid. Undantaget bör i fortsättningen avse endast periodiska medlemsblad och periodiska organisationstidskrifter. Framställningstjänster avseende personaltidningar bör inte omfattas av undantaget från skatteplikt i ML, eftersom det slaget av publikationer inte omfattas av medgivandet i anslutningsfördraget.

Förslaget att slopa 3 kap. 13–14 och 16 §§ ML medför att det i 19 § måste anges vad som menas med att en publikation är periodisk. Den nuvarande definitionen i 3 kap. 16 § ML bör därvid kunna användas.

Det har övervägts om regeln i 3 kap. 19 § ML bör innehålla en definition av vad som avses med organisationstidskrift. Enligt den nuvarande regeln skall en organisationstidskrift väsentligen framstå som ett organ för en eller flera sammanslutningar med vissa angivna syften. Detta innebär en begränsning i förhållande till anslutningsfördraget, som avser tjänster för ideella föreningar. Den svenska tillämpningen bör anpassas till anslutningsfördraget. I den engelska versionen av anslutningsfördraget anges att medgivandet

till skattebefrielse gäller "production or other related services concerning periodicals of non-profit-making organizations". Uttrycket "non-profit-making organizations" är ett vidare uttryck än det som används i den svenska översättningen. En organisations-tidskrift bör enligt vår uppfattning väsentligen framstå som ett organ för en eller flera organisationer utan vinstintresse. Vad som avses med en organisation utan vinstintresse är en fråga för rättstillämpningen. Någon definition av begreppet föreslås därför inte.

Undantaget för framställningstjänster avser även publikationer i form av radio- och kassettidningar. Medgivandet i anslutningsfördraget kan inte anses utgöra hinder för att undantaget även fortsättningsvis skall kunna omfatta dessa former av publikationer. Utredningen föreslår därför att undantaget för framställningstjänster etc. även skall gälla publikationer i form av radio- och kassettidningar.

Undantaget för omsättning av framställningstjänster etc. kommer att få minskad betydelse till följd av förslagen att slopa undantagen i 3 kap. 13–14 §§ ML. Eftersom de slopade undantagen medför att omsättning av de ifrågavarande publikationerna i princip kommer att leda till beskattning, kommer även avdragsrätt för ingående skatt att föreligga. Skatteeffekten skulle således bli densamma om skatt togs ut på tjänsterna avseende framställning etc. Endast för omsättning av publikationer som undantas enligt någon bestämmelse i 3 kap. ML kommer undantaget från skatteplikt för framställningstjänster etc. att få en verklig betydelse. Undantaget bör dock även fortsättningsvis vara generellt utformat.

6 Särskilda regler för små företag

6.1 Inledning

Utredningen skall överväga om det är lämpligt att införa de särskilda mervärdesskatteregler för mindre företag som Sverige genom anslutningsfördraget getts möjlighet att tillämpa.

Artikel 24 i sjätte mervärdesskattedirektivet innehåller särskilda bestämmelser för små företag. Reglerna är fakultativa. Detta innebär att medlemsländerna får införa särskilda regler för små företag, exempelvis olika slag av förenklade förfaranden. Det finns också en möjlighet att befria beskattningsbara personer med liten omsättning från mervärdesbeskattning. Dessa bestämmelser finns i artikel 24.2–24.6.

I artikel 25 finns särskilda regler för jordbrukare.

Enligt anslutningsfördraget får Sverige vid tillämpningen av artikel 24.2–24.6 i direktivet bl.a. befria beskattningsbara personer¹ vars årliga omsättning understiger ett belopp motsvarande 10 000 ECU från mervärdesbeskattning (se SFS 1994:1501 s. 5792).

I kapitel 4 har som en anpassning till EG:s mervärdesskatteregler föreslagits att den särskilda regeln i 4 kap. 8 § mervärdesskattelagen (ML) för verksamhet som bedrivs av allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund skall tas bort. Med ideella föreningar avses i fortsättningen även registrerade trossamfund om inte annat anges. Allmännyttiga ideella föreningar kommer härigenom att bli skyldiga att tillämpa de vanliga reglerna i ML. Utredningen har också föreslagit att vissa nya undantag från skatteplikten skall införas, vilka kommer att vara tillämpliga på organisationer utan vinstintresse. Förslagen innebär att det skattebefriade området för dessa subjekt kommer att begränsas i förhållande till nuvarande regler. Detta leder sannolikt till att allmännyttiga ideella föreningar kommer att omfattas av mervärdesskattesystemet i

¹ I den svenska versionen av anslutningsfördraget används uttrycket "skattskyldiga". Här används dock uttrycket "beskattningsbar person" av skäl som framgår av avsnitt 1.7.

större omfattning än vad som är fallet med nu gällande regler. Många av dessa har en liten eller mycket liten årlig skattepliktig omsättning. Detta framgår bl.a. av svaren på den enkät som utredningen genomfört till ett urval av ideella föreningar (se bilaga 3). Om inga särskilda åtgärder vidtas kommer belastningen på skatteförvaltningen att öka till följd av att ett antal nya skatte- subjekt skall registreras till mervärdesskatt. Den ökade arbets- belastningen beror bl.a. på att fler deklARATIONER skall lämnas och att dessa vid behov skall kontrolleras av skattemyndigheten. Vidare kommer antalet ärenden hos skatteförvaltningen att öka på grund av ställda frågor etc. De subjekt som tillkommer i mervärdes- skattesystemet kommer att få fler administrativa uppgifter i form av debitering av mervärdesskatt samt redovisning och betalning av skatten.

Vad nu sagts medför enligt utredningens bedömning att det finns behov av att införa någon form av förenkling för subjekt med liten omsättning.

I det följande redogörs för direktivets regler när det gäller vilka förenklingar som är möjliga att införa samt de svenska mervärdes- skattereglerna i aktuellt hänseende. Härefter redogörs för andra EU-länders regler på ifrågavarande område och övervägs vilka förenklingar som enligt utredningen bör införas.

6.2 EG:s regler för små företag

6.2.1 Inledning

En av grundtankarna med mervärdesskatten är att den skall vara generell och tillämpas i alla led i produktions- och distributions- kedjan. Mervärdesskatten är en flerledsskatt, vilket innebär att skattebördan skall flyttas framåt i kedjan för att slutligen träffa konsumenten. Detta åstadkoms genom avdragsrätten för ingående skatt. Redovisning av skatten sker däremot inte av den som konsumerar varan eller tjänsten utan av varje led i produktions- eller distributionskedjan. Därvid sker en nettoredovisning där utgående och ingående skatt under en viss period ställs mot varandra. Redovisningen görs således inte av den som slutligen skall bära skattekostnaden. Mervärdesskatten kallas på grund av detta för en indirekt skatt.

För att ett mervärdesskattesystem skall fungera utan problem bör undantag och särregler vara få. Samma regler – både materiella regler och förfaranderegler – skall i princip gälla alla som omfattas av mervärdesbeskattning. Förutsättningarna för att hantera mervärdesskatt är emellertid olika för olika skattesubjekt. Detta gäller inte minst i administrativt hänseende. Det har mot den bakgrunden införts olika slag av lättnader och särregler för mindre företag. De flesta länder som har mervärdesskatt tillämpar någon form av lättnad eller förenkling för små företag. Sådana regler kan t.ex. innebära att de små företagen hålls utanför tillämpningen av mervärdesskatten. Det kan också vara fråga om olika typer av lättnader från administrativa skyldigheter, t.ex. när det gäller inlämnande av deklaration, redovisning av skatt m.m.

Lättnadsregler för små företag för emellertid med sig nackdelar av olika slag. En nackdel är att systematiken bryts och därmed även principen om en enhetlig beskattning och likabehandling. Regler som innebär befrielse från mervärdesbeskattningen medför skattebortfall och påverkan på konkurrenssituationen. I vissa fall kan regler som är avsedda att förenkla hanteringen vara så omfattande och detaljerade att de blir svåra att tillämpa. Det är då givetvis tveksamt om de verkligen innebär några förenklingar.

EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv innehåller regler som ger ett medlemsland rätt att införa särskilda system eller regler för små företag. Reglerna finns i artikel 24 och gäller för företag i allmänhet.

Det finns också lättnadsregler som gäller vissa sektorer i ekonomin och som får införas bl.a. om det uppstår svårigheter att tillämpa reglerna i artikel 24. Dessa regler återfinns i artikel 25 och avser företag inom jordbruk, skogsbruk och fiske. Artikel 25 medger att medlemsländerna inför system med schablonbeskattning för ifrågavarande företag, som ofta har liten omsättning.

En annan bestämmelse i direktivet som bör nämnas i detta sammanhang är artikel 27. Enligt denna kan rådet, på förslag från EG-kommissionen, tillåta ett medlemsland att införa från direktivet avvikande bestämmelser för att förenkla skatteuttaget eller för att förhindra vissa slag av skatteflykt eller skatteundandragande. En särskild procedur måste följas vid införande av sådana avvikelser från det gemensamma systemet. I några fall har avvikelser införda med stöd av artikel 27 tagit sikte på mindre företag. Syftet har då i första hand varit att förhindra skatteundandragande.

6.2.2 Närmare om sjätte mervärdesskattedirektivets regler (artikel 24 och 25)

Artikel 24 innehåller två olika huvudmetoder för att uppnå lättnader för företag med liten omsättning. För det första ges medlemsländerna i artikel 24.1 möjlighet att införa förenklade förfaranden för små företag när det gäller påförande och uppbörd av skatt, exempelvis schablonregler. Sådana regler får inte leda till ett minskat skatteuttag.

För det andra innehåller artikel 24.2–7 bestämmelser som tillåter medlemsländerna att befria företag med liten omsättning från mervärdesbeskattning, i vissa fall kombinerat med ett gradvis påförande av skatt. Eftersom regler om befrielse från mervärdesbeskattning kan leda till minskade skatteintäkter föreskriver direktivet att befrielsen endast får gälla upp till ett visst tröskelvärde

Förenklade förfaranden

AVDELNING XIV SÄRSKILDA REGLER

Artikel 24.1 Särskilda regler för små företag

Medlemsstater som kan tänkas stöta på svårigheter vid tillämpningen av de normala skattereglerna på små företag på grund av dessas verksamhet eller struktur skall ha möjlighet att, på de villkor och inom de gränser som de bestämmer, med förbehåll för samråd enligt artikel 29, tillämpa förenklade förfaranden såsom schablonregler för påförande och uppbörd av skatten, förutsatt att dessa inte leder till någon minskning av denna.

Schablonbeskattning

Såvitt framgår av en av EG-kommissionen framlagd rapport² innebär schablonregler för påförande av skatt att ett företag som omfattas av systemet inte beräknar utgående och ingående skatt enligt de vanliga reglerna utan med hjälp av särskilda schabloner. Sådana schablonregler eller schablonsystem kan vara generella eller individuella. Ett generellt schablonsystem gäller för företag inom

² COM (83) 748 final – Description, analysis and suggestions for the harmonisation of national schemes for small undertakings.

en viss sektor eller bransch, och förutsätter därför att förhållandena inom sektorn eller branschen är förhållandevis enhetliga, exempelvis när det gäller inköpen karaktär och storlek eller vinstmarginalens storlek. Om tillräcklig enhetlighet föreligger kan gemensamma procentsatser eller koefficienter fastställas för bestämmande av antingen ingående eller utgående skatt (eller båda-dera).

I de länder där generella system tillämpas eller har tillämpats har de vanligen avsett olika sektorer inom detaljhandeln, exempelvis skohandlare, klädhandlare eller bokhandlare. Även när det gäller företag som tillhandahåller tjänster kan förenklade system användas, t.ex. för olika grupper av hantverkare.

Generella schablonregler kan innebära att olika modeller för beräkning av utgående och ingående skatt används, utan egentlig hänsyn till faktiska belopp. En modell som tillämpas i vissa länder är att företagets omsättning bestäms schablonmässigt med ledning av storleken av inköpen. Därefter kan den utgående skatten beräknas och den ingående skatten dras.

Vid schablonmässigt fastställande av den utgående skatten kan antingen vinstmarginalen eller försäljningsvärdet användas. När det gäller ingående skatt kan storleken av kostnaderna användas som underlag.

Den som omfattas av ett system med schablonregler är inte befriad från skyldigheten att debitera mervärdesskatt och redovisa skatten till staten. Fördelarna med att använda ett schablonsystem är att fastställandet och hanteringen av skatten blir enklare för de företag som tillämpar systemet. Det kan också ställas lägre krav på bokföringen. För redovisning av mervärdesskatt krävs i princip endast bokföring av antingen försäljning eller inköp.

Schablonsystem för beräkning av skatten tillämpas bl.a. i Italien och Spanien.

Schablonregler för beräkning av skatten kan alltså även fastställas på individuell nivå. I ett sådant system strävar man efter att så långt möjligt beakta varje enskilt företags speciella situation. Detta kan exempelvis ske genom att uppgifter om företaget samlas in av skatteförvaltningen och att man därefter bestämmer de procentsatser eller koefficienter som skall användas.

Fördelen med individuellt bestämda schablonregler är att ett mera korrekt resultat uppnås för varje företag. Å andra sidan förorsakar sådana system mycket arbete för skatteförvaltningen i form

av inhämtande och bearbetande av information för fastställande av schablonerna.

Equalization tax

En annan typ av schablonbeskattning är vad som benämns "equalization tax" (equalization= utjämning). Systemet är framför allt tillämpligt inom mycket väl avgränsade sektorer inom detaljhandeln och förutsätter enhetliga vinstmarginaler. Handlarna debiterar mervärdesskatt på sina försäljningar men är inte skyldiga att redovisa någon skatt till staten. Den skatt som belöper på mervärdet i detaljistledet betalas i stället av föregående led, vanligen en grossist eller motsvarande. I praktiken torde detta ske genom att en fastställd procentsats appliceras på värdet av detaljistens inköp. Det belopp som fastställs betalas in av grossisten som skatt på detaljistens mervärde. Grossisten får således redovisa till staten både skatten på mervärdet i sitt eget led och i detaljistledet. Den stora fördelen med systemet är att de detaljister som omfattas befrias från administrativa skyldigheter.

I Spanien tillämpas denna typ av lättnad för företag främst inom detaljhandeln (se bilaga 4).

Befrielse från mervärdesbeskattning

Artikel 24.2

Intill den dag som skall fastställas av rådet enhälligt på kommissionens förslag men som inte får vara senare än den dag då skatt på import och skatterestitution på export i handeln medlemsstaterna emellan upphävs, gäller följande:

a) Medlemsstater som har utnyttjat valmöjligheten enligt artikel 14 i rådets andra direktiv av den 11 april 1967 för att införa undantag från skatteplikt (1) eller graderade skattelättnader får behålla dessa och reglerna för deras tillämpning om de är förenliga med mervärdesskattesystemet. De medlemsstater som tillämpar befrielse från skatt för skattskyldiga personer (2) vilkas årsomsättning är mindre än motvärdet i nationell valuta av 5 000 europeiska beräkningsenheter enligt den omräkningskurs som gäller den dag då detta direktiv införs, får höja denna gräns till 5 000 europeiska beräkningsenheter. Medlemsstater som tilläm-

par graderad skattelättnad får varken höja den övre gränsen för denna eller göra villkoren för beviljande härav gynnsammare.

b) Medlemsstater som inte har utnyttjat denna valmöjlighet får medge befrielse från skatt för skattskyldiga personer (2) vilkas årsomsättning är högst lika med motvärdet i nationell valuta av 5 000 europeiska beräkningsenheter enligt den omräkningskurs som gäller den dag då detta direktiv införs; vid behov får de medge graderad skattelättnad till skattskyldiga personer (2) vars årsomsättning överskrider den övre gräns som har fastställts av medlemsstaterna för undantag.

c) Medlemsstater som tillämpar undantag från skatt (1) för skattskyldiga personer (2) vars årsomsättning är lika med eller högre än motvärdet i nationell valuta av 5 000 europeiska beräkningsenheter enligt den omräkningskurs som gäller den dag då detta direktiv införs, får höja den för att bibehålla dess reala värde.

Anmärkningar

(1) I den engelska språkversionen används uttrycket "exemption". I den franska versionen används uttrycket "franchise" (befrielse). I den tyska versionen används uttrycket "Steuerbefreiungen" (skattebefrielse). Den danska versionen använder sig av "afgiftfritagelse". Det svenska uttrycket "undantag" får anses mindre lämpligt i detta sammanhang eftersom det uttrycket används i 3 kap. ML när det gäller undantag från skatteplikten och därför kan leda till missförstånd. I det följande används därför genomgående uttrycket befrielse från mervärdesbeskattning eller beskattning.

(2) Utredningen använder sig av uttrycket "beskattningsbar person" utom vid citat av direktivtexten.

Den andra huvudmetoden att införa lättnader för företag med liten omsättning är att befria dessa från tillämpningen av mervärdes-skattesystemet. Artikel 24.2–7 innehåller sådana regler. De är delvis olika för länder som vid direktivets tillkomst tillämpade befrielser från skatten i sin interna lagstiftning, och för länder som inte hade några sådana bestämmelser. Vidare kan senare antagna medlemsländer i samband med anslutningen ha medgetts rätt att ha avvikelser från direktivets regler.

Reglerna är inte avsedda att vara permanenta utan är av övergångskaraktär. Redan i samband med sjätte mervärdesskattedirektivets tillkomst konstaterades att befrielse från skatten eller andra lättnader inte kan betraktas som normalt när det gäller en sådan allmän skatt på konsumtion som mervärdesskatten är. Olika

system i medlemsländerna kan också utgöra hinder för ett verkligt avskaffande av de fiskala gränserna.

Av artikel 24.2 framgår att avsikten varit att reglerna skulle upphöra senast i samband med införandet av den inre marknaden, dvs. den 1 januari 1993. Så har dock inte skett.

Enligt artikel 24.8–9 skall reglerna vara föremål för löpande översyn och kan EG-kommissionen föreslå förbättringar av reglerna. Ett förslag till ny lydelse av artikel 24 lämnades av kommissionen i oktober 1986³. Förslaget innebar i huvudsak att det skulle vara obligatoriskt för medlemsländerna att tillämpa befrielse från mervärdesbeskattning för företag vars omsättning understeg 10 000 ECU. De länder som ville kunde tillämpa en gräns på 35 000 ECU. Vidare skulle medlemsländerna vara tvungna att införa förenklade regler i vissa avseenden.

Förslaget var ett försök att åstadkomma större enhetlighet bland medlemsländerna vad gäller behandlingen av skattesubjekt med liten omsättning. Förslaget byggde på den nämnda rapporten från EG-kommissionen i vilken det bl.a. konstaterats att reglerna i medlemsländerna var mycket olikartade. Förslaget ledde emellertid inte till lagstiftning och har sedermera återkallats.

Enligt artikel 24.2 a har de medlemsländer som vid direktivets tillkomst hade infört antingen befrielse från mervärdesbeskattning eller graderade skattelättnader rätt att behålla dessa arrangemang under förutsättning att de är förenliga med mervärdesskattesystemet. Av bestämmelsen framgår att sådana lättnader är införda med stöd av artikel 14 i EG:s andra mervärdesskattedirektiv, som upphävdes när det sjätte mervärdesskattedirektivet infördes.

Vad som avses med graderade skattelättnader (engelska: "graduated tax relief", franska: "des atténuations dégressives", tyska: "degressive Steuerermässigung", danska: "gradvise nedsættelser af afgiften") framgår inte av reglerna. Ett sådant system torde innebära att små företag medges någon form av successivt inträde eller infasning i mervärdesskattesystemet, exempelvis genom att skatten är lägre inom vissa omsättningsintervall.

Medlemsländer som tillämpar befrielse från mervärdesbeskattning men med en lägre omsättningsgräns än vad som i nationell valuta motsvarar 5 000 ECU, får höja gränsen till detta belopp. Länder som tillämpat graderade skattelättnader får dock inte höja gränsvärdet och inte i övrigt göra reglerna mera förmånliga.

³ COM (86) 444 final.

Artikel 24.2 b medger att medlemsländer som inte infört sådana skattelättnader som avses i p. 2 a får införa befrielse från mervärdesbeskattning för företag vars årliga omsättning uppgår till högst vad som i nationell valuta motsvarar 5 000 ECU. Det är också möjligt att införa graderade skattelättnader för företag vars omsättning överstiger beloppsgränsen.

Artikel 24.2 c innehåller regler som innebär att beloppsgränsen får höjas för att dess reella värde skall bevaras.

Beloppsgränserna i artikel 24.2 anknyter till den valutakurs som gällde den dag då sjätte mervärdesskattedirektivet infördes, dvs. den 17 maj 1977. Vid den tidpunkten var kursen för en ECU 4,92 kr.

Samtliga länder som inträtt i EU efter direktivets tillkomst, dvs. Spanien, Portugal, Grekland, Finland, Österrike och Sverige har i respektive anslutningsfördrag getts rätt att tillämpa högre beloppsgränser än vad som i nationell valuta motsvarar 5 000 ECU. I de flesta fall tilläts skattebefrielse upp till 10 000 ECU. Portugal hade dock under de tre första åren rätt att tillämpa en gräns på 15 000 ECU, medan Österrike har getts rätt att tillämpa en gräns på 35 000 ECU. För Spanien, Portugal och Grekland anges i respektive anslutningsfördrag att det är kursen på dagen för anslutningen som skall användas. Någon motsvarande bestämmelse för Finland, Österrike och Sverige finns emellertid inte.

Enligt artikel 31 tilläts avrundning av beloppet uppåt eller nedåt med tio procent.

Artikel 24.3

Begreppen undantag från skatteplikt och graderad skattelättnad skall tillämpas på tillhandahållandet av varor och tjänster av små företag. Medlemsstater får undanta vissa transaktioner från de regler som föreskrivs i punkt 2. Bestämmelserna i punkt 2 skall inte i något fall tillämpas på de transaktioner som avses i artikel 4.3.

Under alla förhållanden skall inte leveranser av nya transportmedel gjorda under de förhållanden som fastställs i artikel 28c.A eller tillhandahållanden av varor och tjänster gjorda av en beskattningsbar person (1) som inte är etablerad i landets territorium omfattas av undantagen under punkt 2.⁴

Anmärkning

(1) Utredningen använder sig av uttrycket "beskattningsbar person" utom vid citat av direktivtexten.

Närmare bestämmelser om befrielse från mervärdesbeskattning finns i artikel 24.3–7. I punkt 3 anges att befrielse respektive graderade skattelättnader skall tillämpas på tillhandahållande av varor och tjänster av små företag. Syftet med denna bestämmelse är att klargöra att det är ett företags försäljning som kan omfattas av befrielse från mervärdesbeskattning. Andra beskattningsgrundande händelser, t.ex. import och förvärv, omfattas inte.

I artikel 24.3 anges vidare att medlemsländerna får undanta vissa transaktioner från tillämpningen av reglerna i punkt 2. Det sägs dessutom att transaktioner som avses i artikel 4.3 (tillfälliga transaktioner, särskilt försäljning av hus och mark för bebyggelse) inte skall omfattas av reglerna i punkt 2.

Andra stycket i artikel 24.3 kommenteras nedan under rubriken *Övergångsordningen*.

En fråga som uppkommer är om befrielse från mervärdesbeskattning på grund av liten omsättning kan vara tillämpligt på en del av en beskattningsbar persons aktiviteter. Enligt ordalydelsen i rubriken till artikel 24 gäller bestämmelserna för "småföretag". I den fortsatta direktivtexten används huvudsakligen uttrycket "beskattningsbar person". Det använda uttrycksättet torde innebära att bestämmelserna tar sikte på den beskattningsbara personen

⁴ Stycket infört genom direktiv 92/111/EEG såsom ersättning av artikel 28i som infördes genom direktiv 91/680/EEG.

som sådan och därför avser alla aktiviteter som denne bedriver. Det kan därigenom inte anses möjligt att tillämpa befrielse från mervärdesbeskattning på delar av en beskattningsbar persons aktiviteter.

Artikel 24.4

Den omsättning som skall utgöra referensnivå vid tolkning av bestämmelserna i punkt 2 skall bestå av beloppet, exklusive mervärdesskatt, av tillhandahållande av varor och tjänster såsom detta definieras i artiklarna 5 och 6, i den mån som de beskattas, däribland transaktioner som är undantagna med återbetalning av tidigare erlagd skatt i enlighet med artikel 28.2, och beloppet av de transaktioner som är undantagna enligt artikel 15, beloppet av fastighetstransaktioner, de finansiella transaktioner som avses i artikel 13 B d, och försäkringstjänster, med mindre dessa transaktioner har karaktär av bitransaktioner. Köpeskillingen vid avyttring av ett företags materiella eller immateriella anläggningstillgångar skall inte räknas med vid beräkning av omsättningen.

I artikel 24.4 finns bestämmelser om vad som skall ingå i begreppet omsättning vid tillämpning av bestämmelserna i punkt 2. Således anges att det är värdet exklusive mervärdesskatt av varor och tjänster som har tillhandahållits enligt definitionerna i artikel 5 och 6, i den mån dessa beskattas. Hänvisningen till artiklarna 5 och 6 innebär att tillhandahållanden i form av uttag skall ingå i omsättningsbegreppet.

I omsättningsbegreppet skall vidare ingå vissa särskilt angivna transaktioner som är undantagna från skatteplikt.

Termen "fastighetstransaktioner" är vidsträckt och kan omfatta alla slags transaktioner som rör fast egendom, t.ex. byggnation, reparation, uthyrning, renhållning etc. Sådana transaktioner kan vara såväl skattepliktiga som undantagna från skatteplikt. Genom att de senare skall läggas till enligt artikel 24.4, kommer alla transaktioner avseende fastigheter att inräknas i omsättningsbegreppet. Sådana tillfälliga transaktioner som avses i artikel 4.3, bl.a. försäljning av nya hus och mark för bebyggelse, omfattas inte av reglerna om befrielse från beskattning enligt artikel 24 och skall således inte ingå i omsättningsbegreppet.

Vad som avses med uttrycket "i den mån som de beskattas" är inte helt klart (engelska: "to the extent that they are taxed",

franska: "pour autant qu'elles soient imposées", tyska: "soweit diese besteuert werden", danska: "i det omfang disse er pålagt afgift"). Om en transaktion görs av någon som omfattas av reglerna om befrielse från mervärdesbeskattning enligt artikel 24 kommer någon beskattning inte att ske. Syftet med bestämmelsen är sannolikt att det omsättningsbegrepp som används endast skall omfatta transaktioner som normalt skulle medföra beskattning om den beskattningsbara personen inte omfattades av befrielse enligt artikel 24. Transaktioner som undantas från skatteplikten, exempelvis enligt artikel 13, omfattas inte. Sådana transaktioner föranleder inte beskattning och behöver därför inte heller påverka bedömningen av om ett företag får tillämpa befrielse från skatt med stöd av artikel 24. Denna tolkning stämmer också väl överens med ordalydelsen i exempelvis den franska versionen av direktivtexten.

Vissa kvalificerat undantagna transaktioner skall också ingå i omsättningsbegreppet, exempelvis export av varor och vissa bank- och finansieringstjänster.

Avyttringar av anläggningstillgångar skall däremot inte tas med vid beräkning av den årliga omsättningen. Ett företag kan således avyttra en anläggningstillgång, t.ex. en maskin, utan att gå miste om rätten till befrielse från beskattning enligt artikel 24.

Artikel 24.5

Skattskyldiga personer (1) som är undantagna från skatt skall inte ha rätt att dra av skatt i enlighet med bestämmelserna i artikel 17 och inte heller att ange skatten på sina fakturor eller därmed jämförliga handlingar.

Anmärkning

(1) Utredningen använder sig av uttrycket "beskattningsbar person" utom vid citat av direktivtexten.

Avdragsförbudet omfattar all avdragsrätt som följer av artikel 17. Om den som är skattebefriad omsätter kvalificerat undantagna varor eller tjänster föreligger således inte rätt till avdrag för ingående skatt. Ett exempel på sådana transaktioner kan vara export av varor.

Avdragsförbudet träffar även ingående skatt med anledning av import och gemenskapsinterna förvärv. I dess fall motsvaras den ingående skatten av den utgående skatten i anledning av importen eller förvärvet. Eftersom varken import eller gemenskapsinterna

förvärv omfattas av reglerna om skattebefrielse, föranleder sådana transaktioner beskattning. Trots detta finns det således inte någon rätt till avdrag för ingående skatt. Detsamma gäller sådana omsättningar av tjänster eller varor där förvärvaren blir betalningskyldig för skatten (s.k. omvänd skattskyldighet). En skattebefriad person kan således bli skyldig att betala skatt på ett förvärv men ändå inte ha avdragsrätt för densamma.

I sammanhanget bör även regeln i artikel 20.6 nämnas. Artikel 20 innehåller regler om jämkning av avdragen ingående skatt. I artikel 20.6 anges att om en beskattningsbar person övergår från att beskattas på ett normalt sätt till särskilda regler eller omvänt, får medlemsstaterna vidta alla nödvändiga åtgärder för att den skattskyldige personen inte skall gynnas eller missgynnas orättvist. Denna regel är tillämplig på befrielse från mervärdesbeskattning enligt artikel 24.2 och torde innebära att om en beskattningsbar person efter att ha gjort avdrag för ingående skatt på en investering övergår till att vara skattebefriad enligt artikel 24.2, kan skyldighet att jämka den avdragna skatten uppkomma. Även i det omvända fallet, dvs. att den som varit skattebefriad övergår till att beskattas enligt det normala systemet, kan en rätt till jämkning uppkomma. I det fallet innebär jämkningen en rätt till avdrag för del av erlagd skatt som vid förvärvet inte medförde avdragsrätt.

Bestämmelsen i artikel 24.5 innebär vidare att vid tillhandahållanden till andra beskattningsbara personer kan en faktura från ett företag som är befriat från mervärdesbeskattning inte grunda någon avdragsrätt. Ett av syftena med bestämmelsen är att klargöra detta förhållande. Vidare skall regeln ses mot bakgrund av artikel 22.3 b, enligt vilken det på en faktura skall anges om något undantag är tillämpligt. Denna regel gäller även befrielse enligt artikel 24⁵.

⁵ I artikel 22.3 b i dess lydelse enligt direktiv 2001/115/EG anges att vid befrielse från skatt skall en faktura innehålla en hänvisning till den relevanta bestämmelsen i direktivet, till motsvarande nationella bestämmelse eller till annan uppgift om att leveransen är skattebefriad.

Artikel 24.6

Skattskyldiga personer (1) som är undantagna från skatt får välja antingen de normala mervärdesskattereglerna eller de förenklade förfaranden som avses i punkt 1. I detta fall skall de ha rätt till varje graderad skattelättnad som kan ha fastställts genom inhemsk lagstiftning.

Anmärkning

(1) Utredningen använder sig av uttrycket "beskattningsbar person" utom vid citat av direktivtexten.

En beskattningsbar person som omfattas av befrielse från mervärdesbeskattning skall ha rätt att begära inträde i det normala mervärdesskattesystemet eller att omfattas av sådana förenklade förfaranden som anges i artikel 24.1, t.ex. schablonregler. Med hänsyn till detta får reglerna om befrielse från mervärdesbeskattning karaktär av frivilliga regler. Rätten till inträde i det normala mervärdesskattesystemet avser den beskattningsbara personen som sådan och omfattar därför dennes samtliga transaktioner.

Artikel 24.7

Skattskyldiga personer (1) som åtnjuter graderad skattelättnad skall behandlas som beskattningsbara personer underkastade de normala reglerna om mervärdesskatt med förbehåll för tillämpningen av punkt 1.

Anmärkning

(1) Utredningen använder sig av uttrycket "beskattningsbar person" utom vid citat av direktivtexten.

Bestämmelsen i artikel 24.7 innebär att beskattningsbara personer som åtnjuter graderad skattelättnad skall behandlas som beskattningsbara personer enligt de vanliga mervärdesskatte-reglerna, bortsett från artikel 24.1 (förenklade förfaranden). Detta innebär bl.a. att sådana företag skall debitera skatt och redovisa denna på vanligt sätt samt att avdragsrätt för ingående skatt föreligger enligt de vanliga reglerna.

Övergångsordningen

Den övergångsordning som infördes i samband med tillkomsten av den inre marknaden innehåller några bestämmelser som rör de särskilda reglerna för små företag.

Genom övergångsordningen infördes ett nytt stycke i artikel 24.3. Detta innebär att sådan omsättning av nya transportmedel som anges i artikel 28c A utesluts från tillämpningen av befrielse från mervärdesbeskattning enligt artikel 24. Stycket har senare kompletterats med en bestämmelse som innebär att omsättning av varor och tjänster som görs av beskattningsbara personer som inte är etablerade inom landet inte omfattas av befrielse från mervärdesbeskattning enligt artikel 24.2.

Enligt artikel 28a.4 skall som beskattningsbar person anses en person (även privatperson) som tillfälligtvis tillhandahåller ett nytt transportmedel under sådana förhållanden som anges i artikel 28c A. En sådan person har avdragsrätt under vissa förutsättningar och med vissa begränsningar. Av artikel 28c A följer att omsättning till köpare i andra EG-länder undantas från beskattning, förutsatt att köparen är en beskattningsbar person eller en juridisk person och varan transporteras ut ur landet. Beskattning sker i stället av förvärvet. I fråga om omsättning av nya transportmedel gäller undantaget oavsett köparens status.

Bestämmelsen i artikel 24.3 innebär att från skatteplikt undantagna omsättningar av nya transportmedel inte omfattas av skattebefrielse med stöd av artikel 24. Skälet till detta är den avdrags- eller återbetalningsrätt som kan föreligga vid tillhandahållande av nytt transportmedel som undantas från skatteplikt enligt artikel 28cA. Denna bestämmelse omfattar det fallet att transportmedlet skickas eller transporteras till köparen. I stället för att beskatta tillhandahållandet är det förvärvet som beskattas. För att undvika s.k. kumulativa effekter kan säljaren göra avdrag för ingående skatt avseende tillhandahållandet (artikel 28a.4 andra stycket). I detta fall har även de som omfattas av befrielse enligt artikel 24 avdragsrätt.

En annan följd av bestämmelsen i andra stycket i artikel 24.3 är att värdet av tillhandahållanden av nya transportmedel inte beaktas vid fastställande av den sammanlagda omsättningen enligt artikel 24.2.

Tillhandahållanden som görs av beskattningsbara personer som inte är etablerade inom landet omfattas inte av regler om befrielse

från mervärdesbeskattning på grund av liten omsättning. Vid införandet av bestämmelsen i artikel 24.3 angavs att syftet var att inte begränsa avdragsrätten i hemlandet. Bakgrunden härtill är att enligt artikel 17.3 föreligger avdragsrätt för ingående skatt avseende förvärv som gjorts i ett land oavsett att förvärvet avser transaktioner som utförs i ett annat land. Det enda som krävs är att avdragsrätt hade förelegat om omsättningarna hade utförts inom landet.

Reglerna om små företag berörs även på några andra ställen i övergångsordningen. Således framgår det av artikel 28a.1 (a) att gemenskapsinterna förvärv inte skall beskattas när säljaren är en beskattningsbar person som omfattas av befrielse från mervärdesbeskattning enligt artikel 24. I sådana fall måste således köparen ha kännedom om att säljaren är skattebefriad.

Övergångsordningen innebär att vid gränsöverskridande transaktioner mellan näringsidkare beskattas inte själva tillhandahållandet av en vara som transporteras från ett EG-land till ett annat. I stället är det förvärvet som utgör den beskattningsgrundande händelsen. Tillhandahållandet undantas från skatteplikt enligt bestämmelser som finns i artikel 28c A. Detta undantag skall emellertid inte tillämpas på tillhandahållanden som görs av beskattningsbara personer som är befriade från mervärdesbeskattning enligt artikel 24 (se artikel 28c A a andra stycket). Till följd av detta har inte köparen rätt till avdrag för ingående skatt eftersom omsättningen är befriad på grundval av reglerna i artikel 24. Regeln innebär dessutom att värdet av sådana tillhandahållanden skall beaktas vid bestämmande av omsättningsgränsen enligt artikel 24.2.

Ytterligare en fråga som aktualiseras är huruvida reglerna om gemenskapsinterna förvärv är tillämpliga på beskattningsbara personer som omfattas av befrielse från mervärdesbeskattning enligt artikel 24. Olika regler gäller för olika slags varor. Gemenskapsinterna förvärv av nya transportmedel och punktskattepliktiga varor skall beskattas oavsett om köparen omfattas av skattebefrielse enligt artikel 24. Detta följer av bestämmelserna i artikel 28a.1 b och c.

För andra varor än de nu nämnda gäller enligt artikel 28a.1(a) jämförd med artikel 28a.1 a, att förvärv som görs av en beskattningsbar person som inte har rätt till avdrag för ingående skatt inte beskattas. Dock gäller detta endast under förutsättning att summan av förvärven varken under det aktuella kalenderåret eller kalenderåret dessförinnan översteg ett belopp som i nationell valuta

motsvarar minst 10 000 ECU. Beskattningsbara personer som omfattas av befrielse från mervärdesbeskattning enligt artikel 24 har inte avdragsrätt för ingående skatt och omfattas därför av denna bestämmelse. Om detta undantag från förvärvsbeskattning är tillämpligt skall omsättningen i försäljningslandet inte vara undantagen från skatteplikt (se artikel 28c A a andra stycket). Det krävs därför att säljaren har kännedom om köparens status.

En beskattningsbar person som inte har avdrags- eller återbetalningsrätt kan inte förvärva varor för hur stora belopp som helst utan att beskattning sker av förvärven. Om den nämnda beloppsgränsen motsvarande minst 10 000 ECU överskrids, skall förvärven beskattas. Detta framgår av artikel 28a.1a (b). Beskattningsbara personer som omfattas av befrielse från mervärdesbeskattning enligt artikel 24, omfattas således av två olika beloppsgränser, vilket kan vara en komplikation. Gränsen avseende förvärv bör dock inte påverka omsättningsgränsen enligt artikel 24, men när denna överskrids inträder skyldighet att betala skatt för gemenskapsinterna förvärv. Detta följer av att avdragsrätt inträder och därigenom är regeln i artikel 28a.1a (b) inte längre tillämplig.

Innebörden av att tillämpa befrielse från mervärdesbeskattning

En beskattningsbar person som är befriad från mervärdesbeskattning på grund av liten omsättning står inte helt och hållet utanför mervärdesskattesystemet. Enligt direktivet betraktas en sådan person som en beskattningsbar person och omfattas i princip av regelsystemet. Bestämmelserna om befrielse från beskattning innebär att en särordning är tillämplig, vilket medför att vissa skyldigheter och rättigheter inte gäller. Systemet är inte obligatoriskt utan en möjlighet till frivilligt inträde i det ordinarie mervärdesskattesystemet skall finnas.

Den omedelbara effekten av att vara befriad från mervärdesbeskattning blir att skatt inte skall debiteras och att avdragsrätt inte föreligger.

Av stor betydelse när det gäller effekterna av befrielse från mervärdesbeskattning är hur detta påverkar olika skyldigheter i administrativt hänseende. Sådana bestämmelser finns i artikel 22 och avser registrering, fakturering, deklaration och lämnande av uppgifter i periodisk sammanställning.

Nya bestämmelser om fakturering har införts genom direktiv 2001/115/EG. Dessa skall vara införda i nationell lagstiftning med verkan från den 1 januari 2004.

Skyldigheterna i artikel 22 gäller i princip även för dem som omfattas av befrielse från mervärdesbeskattning enligt artikel 24, eftersom de är beskattningsbara personer. Enligt artikel 22.9 får medlemsländerna emellertid befria beskattningsbara personer från vissa eller alla skyldigheter i artikel 22. Möjligheten att medge befrielse gäller bl.a. för beskattningsbara personer som omfattas av befrielse från beskattning enligt artikel 24 och enligt artikel 28a.1 a andra stycket. Sistnämnda bestämmelse avser undantag från skyldigheten att betala skatt vid gemenskapsinterna förvärv av andra varor än nya transportmedel och punktskattepliktiga varor. Regeln i artikel 22.9 torde innebära att den som omfattas av artikel 24 även måste omfattas av undantaget i artikel 28a.1 a för att kunna vara befriad från olika administrativa skyldigheter. Om skyldighet att betala skatt uppkommit för gemenskapsinterna förvärv av andra varor än nya transportmedel och punktskattepliktiga varor, t.ex. för att beloppsgränsen om 10 000 ECU överskridits, kan artikel 22.9 inte längre tillämpas. Detta innebär bl.a. att registrering skall ske.

Av artikel 22.3 a i dess lydelse enligt direktiv 2001/115/EG framgår att medlemsstaterna får befria beskattningsbara personer från skyldigheten att utfärda faktura avseende leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som är befriade från skatt. Om faktura ändå utfärdas skall det av denna framgå att befrielse från beskattning föreligger och vilka regler befrielsen grundas på (artikel 22.3 b).

I ett avseende förefaller beskattningsbara personer som omfattas av befrielse från mervärdesbeskattning enligt artikel 24 falla utanför tillämpningsområdet för artikel 22. Detta gäller registrerings-skyldigheten. Enligt artikel 22.1 c är inte medlemsländerna skyldiga att registrera beskattningsbara personer som inte har rätt till avdrag för ingående skatt. Detta innebär att beskattningsbara personer som omfattas av befrielse på grund av liten omsättning inte behöver vara registrerade. Bestämmelsen innebär dock inte något hinder för ett medlemsland att registrera sådana beskattningsbara personer.

Registreringsskyldighet kan emellertid uppkomma även för beskattningsbara personer som omfattas av befrielse från mervärdesbeskattning enligt artikel 24. Detta gäller i de fall beskattning skall ske för gemenskapsinterna förvärv av andra varor än nya

transportmedel och punktskattepliktiga varor. Den som skall beskattas för gemenskapsinternt förvärv skall således registreras, vilket framgår av artikel 22.1 c andra strecksatsen. Denna bestämmelse hänvisar till artikel 22.1 b som innebär att en beskattningsbar person som inte längre omfattas av undantaget från beskattning av gemenskapsinterna förvärv i artikel 28a.1 a skall anmäla detta. En sådan beskattningsbar person tilldelas således ett registreringsnummer, vilket i sin tur medför att säljarens omsättning undantas från skatteplikt. Den som beskattas för gemenskapsinternt förvärv på sätt som nu angetts kan emellertid fortfarande omfattas av befrielse från mervärdesbeskattning enligt artikel 24.

Vad händer när omsättningsgränsen överskrids?

En fråga är vad som inträffar när omsättningsgränsen överskrids för en beskattningsbar person som omfattas av skattebefrielse enligt artikel 24. Inget särskilt sägs om detta i direktivet, varken i artikel 24 eller i artikel 22. När omsättningsgränsen överskrids upphör förutsättningarna att omfattas av befrielse från mervärdesbeskattning enligt artikel 24. Den beskattningsbara personen kommer därigenom att omfattas av de olika skyldigheter och rättigheter som gäller enligt mervärdesskattesystemet, bl.a. de olika administrativa skyldigheterna enligt artikel 22. En sådan skyldighet är att anmäla det ändrade förhållandet till myndigheterna. Den beskattningsbara personen skall registreras till mervärdesskatt. För omsättningar som sker efter det att gränsen överskridits är han skyldig att utfärda faktura och debitera skatt samt redovisa denna enligt tillämpliga regler.

Transaktioner som har skett före det att gränsen överskridits berörs inte av att inträde skett i mervärdesskattesystemet. Den beskattningsbara personen har inte kompenserat sig för mervärdesskatt på redan genomförda transaktioner och torde ofta ha svårt att göra det i efterhand. Redan genomförda transaktioner skall således inte beskattas när inträde sker i mervärdesskattesystemet.

De närmare bestämmelserna om olika frågor som uppkommer när omsättningsgränsen överskrids får beslutas av varje medlemsland.

Schablonbeskattning för jordbrukare (artikel 25)

Artikel 25.1 Särskilt beskattningssystem för jordbrukare

Om tillämpningen av de normala mervärdesskattereglerna på jordbrukare, eller de förenklade regler som föreskrivs i artikel 24, skulle leda till svårigheter, får medlemsstaterna tillämpa ett system med schablonregler enligt denna artikel för att kompensera jordbrukarna för den mervärdesskatt de betalar på inköp av varor och tjänster.

Ett system som har likheter med "equalization tax" är det särskilda schablonbeskattningssystem som får tillämpas av jordbrukare ("farmers"). Med jordbrukare avses företag som driver verksamhet inom jordbruk, skogsbruk eller fiske. En närmare beskrivning av de verksamheter som avses finns i bilaga A till det sjätte mervärdesskattedirektivet.

Den som omfattas av det särskilda systemet för jordbrukare debiterar inte mervärdesskatt på sin försäljning och har inte någon avdragsrätt för ingående skatt. I gengäld erhålls en särskild kompensation för den ingående mervärdesskatten ("flat-rate compensation"). Kompensationen utbetalas antingen av myndigheterna eller av de företag som köper jordbrukarens produkter. I det senare fallet får det utbetalande företaget göra avdrag för kompensationen. Varje medlemsland fastställer procentsatsen för kompensationen.

Procentsatsen skall bygga på makroekonomisk statistik och får inte användas för att ge jordbrukarna större återbetalningar än den ingående skatten. Procentsatsen kan bestämmas till 0.

Den bestämda procentsatsen för kompensation skall tillämpas på priset, exklusive mervärdesskatt, för sådana produkter som schablonbeskattade jordbrukare tillhandahåller andra beskattningsbara personer än sådana som omfattas av systemet.

Medlemsländerna kan befria jordbrukare som omfattas av schablonbeskattning från sådana administrativa åligganden som anges i artikel 22.

Den som omfattas av systemet har rätt att begära inträde i det normala mervärdesskattesystemet eller att omfattas av förenklade regler med stöd av artikel 24. Medlemsländerna får från systemet med schablonbeskattning undanta vissa särskilda kategorier av jordbrukare och sådana som utan problem kan tillämpa det normala systemet eller lättnader enligt artikel 24.

6.3 Svenska regler

6.3.1 ML:s regler – bakgrund och tidigare lagstiftning

ML innehåller inte några regler som undantar skattskyldiga med liten omsättning från att tillämpa systemet. Det finns inte heller några andra regler som innebär förenklingar vid beräkning av utgående eller ingående skatt. Däremot finns det vissa lättnader i administrativt hänseende för skattskyldiga med liten omsättning (se avsnitt 6.3.2).

För vissa slag av omsättningar respektive viss verksamhet innehåller ML regler som innebär att beskattning sker först sedan en särskild beloppsgräns överskridits. En sådan beloppsgräns föreskrivs i 1 kap. 2 a § ML och innebär att skattskyldighet inte föreligger för omsättning av vissa konstverk som görs av upphovsmannen eller dennes dödsbo och det sammanlagda beskattningsunderlaget för beskattningsåret understiger 300 000 kr. Bestämelsen har beskrivits närmare i avsnitt 2.7.6.

Vidare innehåller 4 kap. 1–3 §§ ML regler som innebär att det i vissa särskilda fall krävs att en beloppsgräns på 30 000 kr har överskridits för att en verksamhet skall anses yrkesmässig. Dessa bestämmelser har beskrivits i avsnitt 2.3.3 och 2.7.1 och 2.7.1.

I övrigt uppkommer skyldighet att betala mervärdesskatt när de i lagen angivna förutsättningarna är uppfyllda, dvs. för omsättning av skattepliktig vara eller tjänst i en yrkesmässig verksamhet samt vid gemenskapsinterna förvärv och import. Skattskyldighet uppkommer oavsett omsättningens storlek i den aktuella verksamheten.

Generella regler som undantar verksamheter med liten omsättning från mervärdesskatt har emellertid funnits tidigare. Före 1990/91 års skattereform förelåg en skillnad mellan de i lagen använda begreppen skattskyldighet och redovisningsskyldighet. Skattskyldighet uppkom när någon i yrkesmässig verksamhet inom landet eller genom export omsatte skattepliktig vara eller tjänst eller kvalificerat skattefri vara eller tjänst. Redovisningsskyldighet inträdde emellertid först när den skattepliktiga omsättningen översteg ett belopp om 30 000 kr för beskattningsåret. En sådan beloppsgräns hade gällt alltsedan mervärdesskattens införande och uppgick ursprungligen till 10 000 kr. Höjningen till 30 000 kr genomfördes 1986.

Skattskyldiga vars omsättning inte översteg 30 000 kr och som därmed inte var redovisningsskyldiga, var inte skyldiga att anmäla sig för registrering och inte heller att lämna deklaration. Däremot förelåg en skyldighet att debitera mervärdesskatt och redovisa den öppet i fakturor. Den som förvärvade skattepliktiga varor eller tjänster från någon som inte var redovisningsskyldig kunde därför göra avdrag för ingående skatt. För den som omfattades av undantaget från redovisningsskyldighet räknades utgående skatt som intäkt och ingående skatt som kostnad i inkomstskattedeklarationen.

I samband med skattereformen övervägdes om gränsen för redovisningsskyldighet borde höjas⁶. Skälet var att antalet skattskyldiga och redovisningsskyldiga skulle komma att öka till följd av den breddning av basen för mervärdesskatten som skattereformen innebar, framför allt när det gällde beskattning av tjänster. Detta befarades leda till en ökad belastning på skattemyndigheterna. De beloppsgränser som övervägdes var 50 000 kr respektive 100 000 kr. En ökad gräns skulle emellertid få en del negativa effekter, t.ex. konkurrensfördelar för de företag som hamnade under gränsen samt minskade skatteintäkter för staten. Nackdelarna ansågs inte uppvägas av de administrativa fördelarna. I stället för en höjd beloppsgräns för redovisningsskyldighet föreslogs en förändring av redovisningsreglerna. Innebörden av denna var att skattskyldiga som hade en skattepliktig omsättning som understeg 200 000 kr, dvs. de som tidigare medgavs hel- eller halvårsredovisning, i stället skulle redovisa mervärdesskatten i sin inkomstdeklaration. Samtidigt avskaffades begreppet redovisningsskyldig och beloppsgränsen på 30 000 kr.

För vissa specialfall av yrkesmässig verksamhet, t.ex. vissa fastighetsinkomster och verksamhet som drivs under rörelseliknande former, infördes dock en beloppsgräns på 30 000 kr. Särskilda regler infördes vidare för handelsbolag och kommanditbolag.

Förslagen i SOU 1989:35 ledde i huvudsak till lagstiftning⁷. Reglerna infördes 1991 och principerna tillämpas alltjämt, även om reglernas utformning har förändrats. Av de ändringar som gjorts kan särskilt nämnas att redovisningsperioden för mervärdesskatt enligt huvudregeln har förkortats från två månader till en månad.

⁶ SOU 1989:35 s. 275 ff.

⁷ Prop. 1989/90:111, särskilt s. 132 ff.

Vidare har gränsen för redovisning i självdeklaration höjts. Båda dessa förändringar har skett från den 1 januari 1996⁸.

Frågan om införande av en beloppsgräns för beskattning övervägdes av EGA-utredningen. Utredningen lämnade två förslag om införande av en sådan gräns på 90 000 kr⁹. Det ena förslaget avsåg verksamhet som bedrivs av allmännyttiga ideella föreningar och det andra avsåg omsättning och import i vissa fall av konstverk. Som skäl för införandet av en gräns för allmännyttiga ideella föreningar anfördes att den EG-anpassning av ML:s regler som utredningen föreslog i denna del skulle medföra att ett stort antal föreningar blev skyldiga att betala mervärdesskatt. Eftersom det antogs att många av dessa föreningar hade liten eller mycket liten omsättning ansågs någon form av avgränsning nödvändig för att hålla de mindre föreningarna utanför mervärdesskattesystemet. Liknande skäl anfördes för införande av en gräns för omsättning och import i vissa fall av konstverk.

Inget av förslagen ledde till lagstiftning. En särskild gräns för omsättning och import i vissa fall av konstverk har därefter förts in i 1 kap. 2 a § ML.

6.3.2 Förfaranderegler (SBL)

Den som avser att bedriva verksamhet som medför skattskyldighet till mervärdesskatt är skyldig att anmäla sig hos skattemyndigheten, som skall registrera vederbörande (jfr 3 kap. 1 och 2 §§ SBL). Vissa undantag från anmälningsskyldigheten finns, men enligt huvudregeln gäller anmälningsskyldigheten oavsett verksamhetens förväntade storlek. Skattemyndigheten har enligt 3 kap. 4 § SBL möjlighet att förelägga den som inte fullgjort anmälningsskyldigheten att göra det. Ett föreläggande kan förenas med vite (23 kap. 2 § SBL).

Den som är skattskyldig till mervärdesskatt skall normalt redovisa skatten i skattedeklaration (se 10 kap. 9 § 4 SBL). Skattedeklaration lämnas för varje redovisningsperiod, som i huvudfallet omfattar en kalendermånad (10 kap. 13 och 14 §§ SBL). Tidpunkten för när skattedeklarationen skall ha kommit in till skattemyndigheten beror på om beskattningsunderlagen är större eller mindre än 40 mkr.

⁸ Prop. 1995/96:19.

⁹ SOU 1994:88 s. 363 ff.

Vissa skattskyldiga är emellertid inte skyldiga att lämna skattedeklaration utan skall i stället redovisa skatten i självdeklaration (10 kap. 31 § ML). Detta gäller om beskattningsunderlagen understiger en miljon kronor, exklusive gemenskapsinterna förvärv och import. Vidare krävs att den skattskyldige inte är handelsbolag eller grupphuvudman, samt att skyldighet att lämna självdeklaration föreligger. Innebörden av regeln blir att mervärdesskatten redovisas endast en gång om året i samband med att självdeklaration lämnas in. Detta innebär dock inte att betalning av skatt endast sker en gång om året. Vid beräkning av preliminär skatt skall nämligen hänsyn tas även till mervärdesskatt (jfr 6 kap. 1 och 2 §§ SBL).

I stället för att redovisa skatt i självdeklaration kan den skattskyldige begära att få redovisa skatten i skattedeklaration (10 kap. 11 § SBL). Det kan bli aktuellt t.ex. om den ingående skatten överstiger den utgående och den skattskyldige således har en fordran på staten. Om det finns särskilda skäl kan skattemyndigheten även i övrigt besluta att redovisning skall ske i skattedeklaration. Ett beslut på begäran av den skattskyldige skall gälla under minst två på varandra följande beskattningsår.

Skattskyldiga som inte är skyldiga att lämna självdeklaration måste oavsett omsättningens storlek redovisa skatten i skattedeklaration. Detta gäller exempelvis handelsbolag, som inte är skattesubjekt enligt inkomstskattelagen (IL). Eftersom handelsbolag är skattesubjekt enligt viss annan skattelagstiftning (t.ex. fastighetsskatt), har de uttryckligen undantagits från möjligheten till redovisning i självdeklaration. Även s.k. grupphuvudmän har undantagits.

För skattskyldiga som inte lämnar självdeklaration har dock införts en möjlighet att lämna skattedeklaration endast en gång årligen (10 kap. 15 § SBL). Regeln gäller bl.a. handelsbolag, och medger årlig redovisning om beskattningsunderlagen – exkl. gemenskapsinterna förvärv och import – uppgår till högst 200 000 kr. För att få lämna skattedeklaration en gång årligen krävs beslut av skattemyndigheten.

Allmännyttiga ideella föreningar som är frikallade från skattskyldighet till inkomstskatt och som inte har några inkomster som skall beskattas lämnar inte självdeklaration. Deklarationskyldighet för inkomst uppkommer först när föreningen har skattepliktiga inkomster som överstiger grundavdraget 15 000 kr (63 kap. 11 § IL och 2 kap. 8 § 2 LSK). Eftersom skyldigheten att betala mer-

värdesskatt uppkommer från "första kronan", kan en förening bli tvungen att redovisa mervärdesskatt i skattedeklaration. Skyldighet att lämna skattedeklaration kan även uppkomma av andra skäl, t.ex. att löner utbetalats till anställda. Möjligheten föreligger även för dessa subjekt att lämna skattedeklaration en gång årligen.

Den som är skattskyldig endast för gemenskapsinternt förvärv av nya transportmedel eller punktskattepliktiga varor skall enligt 10 kap. 32 § SBL redovisa skatten i särskild skattedeklaration som skall lämnas senast 35 dagar efter förvärvet.

6.4 Regler för små företag i andra EU-länder

Utredningen har genom en skriftlig förfrågan fått uppgifter från övriga medlemsländer om vilka regler som respektive land infört för små företag. Samtliga länder som besvarat förfrågan har infört någon form av förenkling för små företag. Den vanligaste formen av förenkling är befrielse från mervärdesbeskattning för företag med liten omsättning. Sådana regler finns i Danmark, Finland, Italien, Luxemburg, Storbritannien, Tyskland och Österrike. Omsättningsgränsens storlek varierar kraftigt. Således uppgår den i Danmark till 20 000 danska kronor, medan den i Storbritannien uppgår till 51 000 pund. I Nederländerna tillämpas ett lättnadssystem som baseras på skattens storlek i stället för omsättningen.

Vissa länder har andra slag av lättnader än en beloppsgräns. Detta gäller Spanien och i viss mån Italien.

En mera utförlig redogörelse för de svar som erhållits finns i bilaga 4.

6.5 Överväganden och förslag

6.5.1 Behov av förenkling för små företag finns

Utredningens bedömning: Förslaget att slopa det särskilda undantaget från mervärdesbeskattning för ideella föreningar och registrerade trossamfund i 4 kap. 8 § ML medför att ytterligare ett antal subjekt kommer att omfattas av mervärdesbeskattning. För att minska den administrativa bördan för både myndigheterna och de berörda subjekten föreligger behov av att införa någon form av undantag eller förenkling för små företag.

Utgångspunkt med anledning av utredningens tidigare förslag

Utredningen föreslår i kapitel 3 att den svenska mervärdesskattelagstiftningen skall anpassas till EG:s regler vad gäller vissa centrala begrepp. Sålunda föreslås att i ML införs de gemenskrätsliga begreppen "beskattningsbar person" och "ekonomisk aktivitet". De nya begreppen ersätter bl.a. begreppen "skattskyldig", "näringsidkare" och "yrkesmässig verksamhet" i ML. De föreslagna förändringarna innebär att de särskilda reglerna om yrkesmässig verksamhet i 4 kap. ML inte kan behållas. Detta gäller även den särskilda regeln i 4 kap. 8 § ML som i stor utsträckning befriar allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund från beskattning. Denna regel saknar motsvarighet i EG:s regelsystem och medför effekter som inte stämmer överens med de gemensamma reglerna. Utredningens förslag medför att allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund kommer att betraktas som beskattningsbara personer i den mån de utför ekonomiska aktiviteter av något slag. De kan därigenom komma att omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt.

Utredningen föreslår emellertid också att det i ML införs ytterligare undantag från skatteplikten som berör ideella aktiviteter och som utgör motsvarigheter till vissa undantag i sjätte mervärdesskattedirektivet (se kapitel 4). De föreslagna undantagen avser liksom övriga undantag i artikel 13 särskilt angivna tillhandahållanden. En förändring av reglerna på angivet sätt medför att de undantag som är tillämpliga på ideell verksamhet blir mindre omfattande än enligt nuvarande regler. Ett antal allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund, som för när-

varande inte omfattas av mervärdesskattesystemet, kan till följd härav bli beskattningsbara personer och skyldiga att debitera och redovisa mervärdesskatt för i vart fall en del av sina aktiviteter.

Antalet föreningar och trossamfund som kan komma att omfattas av mervärdesskattesystemet

Det totala antalet ideella föreningar i Sverige brukar uppskattas till minst 100 000. Arbetsgruppen om den sociala ekonomin anger i sin slutrapport att antalet ideella föreningar kan uppgå till 150 000¹⁰. Ett mera exakt antal är inte möjligt att ange, eftersom det inte finns någon obligatorisk registrering av ideella föreningar och många föreningar inte är skattskyldiga och inte betalar ut löner. Antalet föreningar som är registrerade i RSV:s basregister uppgår till omkring 108 000 (april 2002). Registrering i basregistret sker för att föreningen skall få ett organisationsnummer.

Antalet ideella föreningar som är registrerade till mervärdesskatt uppgick i april 2002 till drygt 3 000. För redovisningsåret 2000 uppgick den totala omsättningen för ideella föreningar som var registrerade till mervärdesskatt till knappt 8 mdkr. Netto betalades mervärdesskatt på drygt 200 mkr till staten.

Hur många av de föreningar som idag inte är registrerade men som kommer att omfattas av mervärdesskattesystemet om utredningens förslag genomförs är svårt att bedöma. Svaren på den av utredningen genomförda enkäten om ideella föreningars ekonomiska aktiviteter ger dock en möjlighet till vissa antaganden. En närmare redovisning av resultatet av enkäten och de slutsatser som kan dras av detta material finns i avsnitt 4.5.2.

Resultatet av enkäten visar att ett stort antal föreningar har små eller mycket små inkomster. Av de föreningar som besvarade enkäten har 62 procent totala intäkter som understiger 90 000 kr. När det gäller intäkter som kan bli föremål för beskattning efter föreslagna förändringar, framgår det att 20 procent av föreningarna hade sådana intäkter som överstiger 90 000 kr. Med ledning av detta och med beaktande av antalet föreningar som idag är registrerade till mervärdesskatt, kan det antas att ytterligare 10 000–24 000 föreningar kan bli skyldiga att registreras till mervärdesskatt om endast de vars sammanlagda omsättning överstiger 90 000 kr

¹⁰ Social ekonomi – en tredje sektor för välfärd, demokrati och tillväxt? Rapport från en arbetsgrupp (s. 51-52).

omfattas av systemet. Hur beräkningarna gjorts framgår av avsnitt 4.5.2. Som en jämförelse kan konstateras att 63 procent av de föreningar och trossamfund som besvarade enkäten hade intäkter av sådant slag som, om utredningens förslag genomförs, skulle kunna medföra skyldighet att tillämpa mervärdesskattereglerna. Detta tyder på att mellan 37 000 och 75 000 föreningar kan komma att bli skyldiga att registreras till mervärdesskatt om inte en gräns för att omfattas av mervärdesskattesystemet införs.

Innebörden av nuvarande regler

Nuvarande bestämmelser i ML innehåller inte någon gräns för att bli mervärdesbeskattad. Föreningar som utför transaktioner som medför beskattning skulle därför, om någon förändring i detta avseende inte kommer till stånd, bli tvungna att registrera sig och att redovisa mervärdesskatt. I den mån dessa föreningar är frikallade från skyldigheten att betala inkomstskatt föreligger inte någon skyldighet att lämna självdeklaration. Mervärdesskatt måste därför redovisas i skattedeclaration. Det finns visserligen möjlighet att lämna sådan deklARATION en gång om året om omsättningen uppgår till högst 200 000 kr. Även om detta beaktas skulle det ökade antalet skattesubjekt emellertid innebära en ytterligare arbetsbelastning på skatteförvaltningen i form av registrering och hantering av deklARATIONER samt allt övrigt arbete som följer av ett inträde i mervärdesskattesystemet. Åtskilliga av de subjekt som avses har ingen anställd personal. Arbetsuppgifter som rör en förenings ekonomi utförs till stor del genom ideella insatser. Endast mycket stora föreningar torde ha anställd personal för att utföra sådana arbetsuppgifter. Ett inträde i mervärdesskattesystemet skulle öka den administrativa arbetsbördan och i många fall också medföra ökade kostnader. I sammanhanget bör dock påpekas att ett stort antal ideella föreningar omfattas av bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen¹¹.

Om inga åtgärder vidtas kommer således ett stort antal föreningar med liten eller mycket liten omsättning att bli tvungna att debitera och redovisa mervärdesskatt. Ett resultat härav skulle i och för sig kunna bli ökade skatteintäkter för staten. Detta skall dock vägas mot det ökade arbete och de ytterligare kostnader som det

¹¹ Se Bokföringsnämndens rapport Ideella föreningar och bokföringsskyldigheten – en rapport om begreppet näringsverksamhet m.m. (beslutad den 10 juni 2002).

innebär för myndigheterna att registrera och hantera deklARATIONER från ett stort antal nya skattesubjekt. Även arbetsbelastningen och kostnaderna för föreningarna måste beaktas. Utredningen anser att den förändrade situationen medför att någon form av lättnad eller särordning för beskattningsbara personer med liten omsättning bör införas. I det följande övervägs först vilket slag av system som kan vara lämpligt att införa.

6.5.2 Val av system

Utredningens förslag: I ML införs bestämmelser som innebär att beskattningsbara personer vars sammanlagda intäkter av vissa transaktioner understiger 90 000 kr kan befrias från skyldigheten att tillämpa mervärdesskattesystemet.

Schablonmetoden

Det sjätte mervärdesskattedirektivet ger medlemsstaterna rätt att införa olika slag av särordningar och förenklingar samt även befrielse från mervärdesbeskattning. De särskilda system som medför en schablonmässig beräkning av skatten innebär visserligen förenklingar men är på grund av sin konstruktion mest lämpade för sektorer där stor enhetlighet råder, främst inom detaljhandeln. Redan på grund av det förefaller sådana system vara mindre lämpade i detta sammanhang. Någon enhetlighet av detta slag finns knappast när det gäller allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund. Det krävs dessutom omfattande arbetsinsatser för att fastställa de olika standardskattesatser som skall användas och att utforma reglerna. För skatteförvaltningens del kan det därför ifrågasättas om sådana system innebär några förenklingar eller någon minskning av arbetsbördan. Eftersom samhället ständigt genomgår förändringar måste ett system av detta slag bevakas och följas upp kontinuerligt, t.ex. med branschstatistik. Det krävs alltså relativt stora arbetsinsatser för att upprätthålla ett sådant system.

Enligt direktivet får förenklingar i form av exempelvis schablonmässig beräkning av skatten inte leda till en minskning av skatteintäkterna. En positiv särbehandling får således ej avse själva skatteuttaget utan endast andra förhållanden, såsom förenklad hantering

etc. Schablonmässig beräkning av skatten innebär därför inte heller att vissa skattesubjekt hålls utanför mervärdesskattesystemet. Utredningen anser att det vore en fördel om vissa av de allmännyttiga ideella föreningarna och registrerade trossamfunden hölls utanför mervärdesskattesystemet. Detta kan inte uppnås med regler som innebär en schablonmässig beräkning av skatten.

Sammantaget kan det inte anses ändamålsenligt eller lämpligt att införa detta slag av förenklingsåtgärder.

”Equalization tax”

Ett annat system är s.k. ”equalization tax”. I ett sådant system kan en överflyttning av skyldigheten att betala skatt sägas ske till det led som föregår det som omfattas av systemet. Jämfört med schablonbeskattning innebär detta betydande förenklingar både för den som omfattas av systemet och för skatteförvaltningen. De administrativa skyldigheter som normalt åvilar den som omfattas av systemet överförs i stället till föregående led. Å andra sidan innebär konstruktionen med en fast procentsats som skall appliceras på detaljistens inköp att systemet i praktiken endast kan tillämpas på försäljning av varor inom branscher eller delar av branscher med få aktörer och där vissa förhållanden, framför allt när det gäller vinstmarginaler, är mycket likartade. Inte heller sådana system förefaller därför lämpliga inom de nu aktuella områdena.

Införande av en omsättningsgräns

Den enda typ av förenklingsåtgärd som utredningen anser är praktiskt genomförbar och förhållandevis enkel att införa och tillämpa är ett system som innebär en befrielse från mervärdesbeskattning för beskattningsbara personer med liten omsättning.

I enlighet med direktivet och anslutningsfördraget har Sverige rätt att befria beskattningsbara personer vars årliga omsättning understiger ett belopp motsvarande 10 000 ECU, beräknat på sätt som anges i avsnitt 6.2.2, från mervärdesbeskattning. Beloppet avser den maximala nivån, varför även en lägre nivå kan användas.

Införande av regler om befrielse från mervärdesbeskattning för företag med liten omsättning kan antas medföra att konkurrensen gentemot andra företag påverkas. Den som omfattas av befrielsen

behöver inte debitera och redovisa mervärdesskatt och kan därigenom ta ut ett lägre pris av sina kunder. Detta innebär en konkurrensfördel gentemot andra företag. Eftersom avdragsrätt för ingående skatt inte föreligger, kommer påverkan på priset emellertid inte att vara lika stor som den utgående skatten. Generellt kan sägas att i branscher med förhållandevis liten ingående skatt kommer fördelar från konkurrenssynpunkt av att undantas från beskattning att vara större än i branscher där den ingående skatten normalt är högre.

Omsättningsgränsens storlek har givetvis betydelse för vilka effekter på konkurrenssituationen som införandet av en omsättningsgräns leder till. Ju högre gränsen är desto fler beskattningsbara personer kan komma att omfattas av undantaget, vilket i sin tur leder till större effekter i konkurrenshänseende. 10 000 ECU motsvarar enligt nu gällande kurs ca 90 000 kr. Detta är enligt utredningens uppfattning ett förhållandevis lågt belopp som medför att effekterna i konkurrenshänseende blir så pass begränsade att fördelarna överväger nackdelarna. Den omständigheten att beloppsgränsen avser en beskattningsbar persons samtliga aktiviteter innebär också en begränsning av snedvridningen av konkurrensen i förhållande till de som omfattas av mervärdesskattesystemet. Utredningen anser att det maximalt tillåtna beloppet 10 000 ECU bör läggas till grund för de föreslagna reglerna om befrielse från mervärdesbeskattning. I anslutningsfördraget sägs inget om tillämplig kurs vid införandet av sådana regler. Den kurs som gällde den 1 januari 1995 bör dock kunna användas. Kursen var då 9 kr och 12 öre. Enligt artikel 31 tilläts en avrundning uppåt eller nedåt med tio procent. Utredningen anser att beloppsgränsen bör fastställas till 90 000 kr.

Promemoria från Finansdepartementet (dnr Fi2001/3993)

Av en promemoria som upprättats inom regeringskansliet framgår att en befrielse från mervärdesbeskattning för företag med en omsättning på högst 90 000 kr skulle underlätta skatteförvaltningens arbete genom att man slipper hantera alla små företag och företag som inte blir av. De företag som omfattas av en befrielse behöver inte vara insatta i alla regler. Detta innebär administrativa lättnader för dem. För skatteförvaltningens del innebär en befrielse för små företag att resurser inom förvaltningen frigörs för mer

angelägna frågor. Risken för kringgående genom bildande av nya bolag bedöms som liten med en beloppsgräns på 90 000 kr. De positiva effekterna av en befrielse bedöms dock i rapporten minska om de små företagen skall ha rätt att begära inträde i mervärdesskattesystemet. Detta skulle till och med kunna leda till en försämring på grund av den ökade administration som blir följden av en hantering av begäran om inträde i mervärdesskattesystemet.

RSV:s Rapport 2002:3

RSV har i en rapport lämnat en principskiss till ett förslag om schablonbeskattning vad gäller inkomstskatt för små företag. Systemet föreslås vara obligatoriskt och baserat på den genomsnittliga försörjningsförmågan. Vid beräkning av schablonen har man utgått från normallönen för den verksamme baserad på kollektivavtal. Systemet anges lämpa sig bäst för mindre tjänsteproducerande företag. Med små företag avses i rapporten företag med högst fyra verksamma mätt i årsarbetskrafter. Såvitt gäller mervärdesskatt anger RSV att det enklaste är att de allra minsta företagen ligger helt utanför mervärdesskattesystemet. Frågan bör lösas generellt för alla företag oavsett bransch och kanske också oavsett företagsform. Samma skattskyldighet till mervärdesskatt bör föreligga oavsett om företaget inkomstbeskattas konventionellt eller schabloniserat. Av enkelhetsskäl förordas dock att även mervärdesskatten skall beräknas schablonmässigt upp till samma gräns som gäller för schablonbeskattningen till inkomstskatt. För en stor grupp små företag skulle detta innebära att både inkomstskatt och mervärdesskatt beräknas schablonmässigt. RSV diskuterar härfter utformningen av ett system för schablonmässigt beräkning av mervärdesskatt.

Effekter av att införa en omsättningsgräns

Ett system med befrielse från mervärdesbeskattning för beskattningsbara personer med liten omsättning kan antas leda till inkomstbortfall för staten. För att få en uppfattning om effekterna av en omsättningsgräns har utredningen inhämtat uppgifter avseende antalet registrerade till mervärdesskatt, fördelat efter dels omsättningsintervall, dels redovisad utgående och ingående mer-

värdesskatt. Uppgifterna har tillhandahållits av RSV. De intervall som använts är 1–29 999 kr, 30 000–59 999 kr, 60 000–89 999 kr samt över 90 000 kr. Sävitt gäller dem som redovisar mervärdesskatt i inkomstdeklaration avser uppgifterna taxeringsåret 2001, medan uppgifterna för dem som redovisar skatten i skattedeklaration avser redovisningsåret 2000. Av uppgifterna framgår följande.

Antalet registrerade till mervärdesskatt uppgår totalt i landet till ca 837 000. Av dessa redovisar omkring hälften skatten i skattedeklaration. De flesta av dessa är juridiska personer. De som redovisar skatten i inkomstdeklaration utgörs till största delen av fysiska personer (ca 376 000). För dem som redovisar skatten i skattedeklaration avser siffran endast dem som varit registrerade under hela det aktuella året, och alltså inte nyregistrerade eller avregistrerade företag.

Av det totala antalet registrerade skattskyldiga hade omkring 46 procent (ca 388 000) en omsättning som understeg 90 000 kr. Av dessa hade ca 289 000 en omsättning som understeg 30 000 kr. Omkring 290 000 av dem som hade en omsättning upp till 90 000 kr redovisade skatten i inkomstdeklaration. Ca 270 000 av dem var fysiska personer. Omkring 212 000 av dem som redovisade skatten i inkomstdeklaration hade en omsättning som understeg 30 000 kr. Av dessa var ca 198 000 fysiska personer.

För dem som redovisar i skattedeklaration innefattar den totala omsättningen även transaktioner som är undantagna från skatteplikt. Så är inte fallet för dem som redovisar i självdeklaration.

När det gäller redovisad utgående och ingående skatt kan följande utläsas. Samtliga registrerade redovisade utgående skatt med totalt ca 986 mdkr. De som hade en omsättning som understeg 90 000 kr redovisade utgående skatt med ca 1,8 mdkr. Detta utgör knappt 2 promille av den totala utgående skatten.

Total ingående skatt uppgick till drygt 833 mdkr. De som hade en total omsättning som understeg 90 000 kr redovisade ingående skatt med drygt 3,5 mdkr, dvs. med omkring 4 promille av den totala ingående skatten.

Det kan således konstateras att skattskyldiga med en omsättning som understiger 90 000 kr totalt sett har högre ingående än utgående skatt.

I omsättningsintervallet upp till 30 000 kr uppgick redovisad utgående skatt till 439 mkr och redovisad ingående skatt till 2 262 mkr. I detta intervall översteg således den ingående skatten

den utgående med 1 823 mkr. I intervallet 30 000–60 000 kr var den ingående skatten något högre än den utgående, medan det omvända förhållandet gällde i intervallet 59 999–90 000 kr.

Totalt finns det drygt 126 000 som är registrerade till mervärdesskatt men som inte redovisar någon utgående mervärdesskatt. Av dessa är omkring hälften fysiska personer som redovisar mervärdesskatten i inkomstdeklaration.

Införandet av regler om befrielse från mervärdesskatt för beskattningsbara personer vars sammanlagda omsättning understiger 90 000 kr skulle alltså kunna medföra en ökning av statens inkomster. Hur stor denna blir beror på hur många som väljer att inträda i mervärdesskattesystemet. Ett antal av dem som har högre ingående än utgående skatt, kommer med all sannolikhet att vilja omfattas av det normala systemet. Det är dock svårt att uppskatta hur många de är. Detta medför i sin tur att de ekonomiska effekterna av införandet av en omsättningsgräns är svåra att beräkna. I sammanhanget måste också beaktas att företag som väljer att stå utanför systemet inte skall debitera mervärdesskatt på sina omsättningar. Därmed uppkommer inte någon avdragsgill ingående skatt hos den som förvärvar en vara eller tjänst från ett sådant företag. Detta leder till en ytterligare ökning av statens inkomster. De ekonomiska konsekvenserna av ett undantag från beskattning på grund av liten omsättning berörs ytterligare i avsnitt 6.5.5.

6.5.3 Utformningen av regler om befrielse från mervärdesskatt

Utredningens förslag: Beskattningsbara personer vars sammanlagda årliga intäkter avseende skattepliktiga omsättningar av varor och tjänster inom landet understiger 90 000 kr ges rätt att vara befriade från mervärdesskatt. Vid bedömningen av om beloppsgränsen överskridits skall beskattningsunderlag avseende uttag av varor och tjänster beaktas. Dessutom skall hänsyn tas till vissa omsättningar som antingen undantas från skatteplikt eller anses gjorda utomlands. Däremot skall inte omsättning av anläggningstillgångar beaktas. Det föreslagna beloppet beräknas utan mervärdesskatt.

Andra beskattningsgrundande händelser än omsättning, dvs. gemenskapsinterna förvärv och import, omfattas inte av de föreslagna reglerna om skattebefrielse. Detsamma gäller

transaktioner för vilka föreskrivs att förvärvaren är betalningsskyldig. Vissa omsättningar omfattas inte heller av de föreslagna reglerna. Detta gäller omsättning av nya transportmedel som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML och sådana tillfälliga omsättningar som anges i föreslagna 1 a kap. 2 § ML.

För allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trosamfund skall skattebefrielsen gälla utan att någon åtgärd behöver vidtas. För övriga beskattningsbara personer innebär reglerna en rätt att efter begäran bli befriade från mervärdesbeskattning.

Den som är befriad från mervärdesbeskattning har inte rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt och är inte skyldig att utfärda faktura eller jämförlig handling för transaktioner som omfattas av befrielsen.

Den som är befriad kan begära inträde i mervärdes-skattesystemet, med åtföljande skyldighet bl.a. att redovisa utgående skatt och rätt att göra avdrag för ingående skatt.

Vissa kategorier av beskattningsbara personer har inte rätt att tillämpa de föreslagna reglerna om skattebefrielse. Detta gäller beskattningsbara personer som inte är etablerade inom landet, beskattningsbara personer som omfattas av reglerna i 9 kap. ML om frivillig beskattning för vissa fastighetsupplåtelser och beskattningsbara personer som beskattas frivilligt enligt 3 kap. 10 b § ML för omsättning av investeringsguld.

Frågan om hur en befrielse från mervärdesbeskattning för små företag skall utformas kräver överväganden i ett antal avseenden. Skall reglerna exempelvis gälla generellt eller endast för en viss kategori beskattningsbara personer? På vilket sätt skall skattebefrielsen införas? Skall systemet vara obligatoriskt eller frivilligt och hur skall omsättningsbegreppet utformas? Dessa frågor behandlas i det följande.

Skall regler om befrielse från mervärdesbeskattning gälla generellt eller endast för vissa skattesubjekt?

En fråga är huruvida regler om befrielse från mervärdesbeskattning skall gälla generellt eller endast för de subjekt som kan sägas vara anledningen till förslaget att införa sådana regler, dvs. de allmännyttiga ideella föreningarna och de registrerade trossamfunden? Varken artikel 24 i det sjätte mervärdesskattedirektivet eller Sveriges anslutningsfördrag med EU innehåller någon uttrycklig regel om detta. I artikel 24 anges inte att regler som införs med stöd av artikeln får avse endast vissa sektorer. I direktivtexten (artikel 24.2–6) används uttrycket beskattningsbara personer och det finns ingen bestämmelse som medger en begränsning till vissa slag av beskattningsbara personer. Det kan med hänsyn härtill ligga nära till hands att anse att reglerna måste vara generella.

Tjänstemän vid EG-kommissionen har framfört att en befrielse från mervärdesbeskattning med stöd av artikel 24 måste gälla generellt. Det ansågs alltså inte tillåtet att begränsa skattebefrielsen till endast vissa kategorier beskattningsbara personer. Skälet var att sådana regler skulle innebära en diskriminering gentemot andra företag och kunna leda till konkurrenssnedvridningar.

Även om direktivets regler inte är entydiga är det utredningens uppfattning att övervägande skäl talar för att befrielse från beskattning för små företag bör gälla generellt och inte endast för vissa kategorier. De länder som infört befrielse med stöd av artikel 24 synes också ha utformat detta generellt. Utredningen förslår därför att reglerna skall vara generella och kunna tillämpas av alla beskattningsbara personer. Utredningen gör således en annan tolkning av direktivets innebörd på denna punkt jämfört med EGA-utredningen (se avsnitt 6.3.1).

På vilket sätt bör regler om befrielse från mervärdesbeskattning införas?

Enligt direktivet är regler om skattebefrielse för små företag en särordning för dessa subjekt. Det är således inte fråga om ett undantag från skatteplikt, vilket som regel tar sikte på vissa transaktioner. Befrielsen från beskattning avser i princip alla typer av transaktioner som en beskattningsbar person utför. Den som omfattas av regler om befrielse från mervärdesbeskattning är fort-

farande att anse som en beskattningsbar person, men är befriad från skyldigheten att debitera och redovisa skatt och har inte avdragsrätt för ingående skatt. Däremot är direktivets administrativa regler tillämpliga på en sådan person. Detta innebär t.ex. att den som omfattas av skattebefrielsen i princip är skyldig att utfärda faktura och lämna deklaration. Medlemsländerna har dock möjlighet att befria sådana beskattningsbara personer från vissa eller samtliga administrativa skyldigheter avseende transaktioner som omfattas av särordningen.

ML innehåller flera särordningar som införts med stöd av direktivet. Som exempel kan nämnas reglerna om mervärdesskattegrupper, handel med begagnade varor m.m. och viss resebyråverksamhet. Dessa särordningar har införts i separata kapitel. Detsamma bör gälla för regler om befrielse från beskattning för små företag. Dessa föreslås således bli införda i ett nytt kapitel 9 d.

Skall systemet vara obligatoriskt eller frivilligt?

Reglerna i artikel 24 är utformade som en möjlighet för medlemsländerna att införa olika lättnader för små företag. Av direktivet framgår inte uttryckligen om de regler som ett land inför med stöd av artikel 24 skall gälla obligatoriskt eller om det skall krävas att den som vill tillämpa befrielse från mervärdesbeskattning måste begära detta. Enligt artikel 24.6 skall det finnas en möjlighet att välja att i stället tillämpa det normala mervärdesskattesystemet. Detta skulle kunna tolkas som att reglerna om befrielse från beskattning enligt artikel 24 skall vara tvingande. Eftersom mervärdesskattesystemet är tvingande i sig kan emellertid valfriheten i stället gälla särskilda regler med stöd av artikel 24. I avsaknad av uttryckliga regler och då olika tolkningar av innebörden av direktivet är möjliga, anser utredningen att frågan om hur ett system med befrielse från beskattning skall vara utformat får avgöras av varje medlemsland.

Vid bedömningen av hur systemet skall vara utformat kan olika synpunkter göra sig gällande för olika kategorier av beskattningsbara personer. De beskattningsbara personer som kan sägas vara anledningen till att en befrielse från mervärdesbeskattning föreslås, dvs. allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund, är till följd av den nuvarande regeln i 4 kap. 8 § ML i stor omfattning undantagna från mervärdesskattesystemet. Det kan också

antas att en stor andel av dessa subjekt även i fortsättningen vill stå utanför systemet. Detta åstadkoms på det enklaste sättet om befrielsen från beskattning utformas som det normala för dessa kategorier av beskattningsbara personer. En sådan ordning innebär att om förutsättningarna härför är uppfyllda, krävs inte någon åtgärd från den beskattningsbara personen för att omfattas av befrielse från mervärdesbeskattning. Så länge beloppsgränsen inte överskrids behöver således inte någon åtgärd vidtas. Det krävs dock att föreningen eller trossamfundet har kännedom om de sammanlagda intäkternas storlek, vilket i sin tur ställer krav på att bokföring sköts på ett tillfredsställande sätt.

För andra beskattningsbara personer än de nu avsedda är förhållandena annorlunda. Det rör sig här om "vanliga" företag som normalt bedrivs under affärsmässiga betingelser. Dessa omfattas i princip alltid av bokföringsskyldighet och förutsätts ha god kännedom i olika ekonomiska frågor. De måste också ha kunskaper om skattesystemet. Det är inte självklart att sådana beskattningsbara personer vill stå utanför mervärdesskattesystemet, även om detta vore möjligt. Det är svårt att förutse hur många av de "vanliga" företag vars intäkter understiger den föreslagna beloppsgränsen som kommer att vilja stå utanför mervärdesskattesystemet. Det kan antas att frågan om man skall omfattas av mervärdesskattesystemet eller stå utanför övervägs noggrant så att det inte föreligger någon tvekan om huruvida skatt skall debiteras eller inte. Utredningen anser mot denna bakgrund att befrielsen från mervärdesbeskattning inte skall gälla automatiskt för andra än allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund. Andra beskattningsbara personer än de nämnda kommer således att omfattas av mervärdesskattesystemet oavsett omsättningens storlek. När omsättningen kan bedömas understiga den föreslagna gränsen skall det dock vara möjligt att anmäla att man i stället vill vara befriad från systemet. Ett särskilt beslut om detta skall då fattas av skattemyndigheten. Om skattemyndigheten inte anser att förutsättningarna är uppfyllda, kan den vägra att besluta i enlighet med anmälan och i stället meddela ett avslagsbeslut. Den beskattningsbara personen kan begära omprövning av ett sådant beslut. När beslut om befrielse från mervärdesbeskattning fattats fortsätter den beskattningsbara personen att omfattas av befrielsen så länge beloppsgränsen inte överskrids. I enlighet med direktivet skall det dock vara möjligt att begära att i stället omfattas av det normala systemet. Det är framför allt i två situationer som detta kan bli

aktuellt, dels om den ingående skatten är högre än den utgående, dels om omsättning sker främst till andra beskattningsbara personer. Reglerna om skattebefrielse kan på grund av detta antas komma till användning främst vid omsättning till andra än beskattningsbara personer, dvs. för konsumtion.

Utredningen anser inte att direktivet utgör hinder för att på detta sätt ha olika regler för olika kategorier beskattningsbara personer vad gäller frågan om man automatiskt skall omfattas av befrielsen eller ej, så länge möjligheten står öppen för alla berörda att så att säga byta sida.

En fråga som uppkommer är om en begäran om inträde i mervärdesskattesystemet skall gälla tills vidare eller under en begränsad tid. En liknande frågeställning uppkommer när omsättningen hos ett företag som omfattas av det normala mervärdesskattesystemet sjunker under omsättningsgränsen. I sistnämnda fall är frågan om ett sådant företag skall kunna övergå från det normala systemet till att omfattas av befrielse från beskattning och när en sådan övergång i så fall skall kunna ske.

Reglerna i artikel 24 innebär att det inte görs någon skillnad på företag vars omsättning aldrig överstigit omsättningsgränsen och företag som har beskattats men vars omsättning sjunkit under gränsen. I båda fallen finns förutsättningar enligt artikel 24 att vara befriad från mervärdesskattning. Eftersom reglerna i direktivet inte är tvingande för medlemsländerna ankommer det på varje enskilt land att utforma närmare bestämmelser när det gäller rätten eller skyldigheten att stå utanför mervärdesskattesystemet. Syftet med en sådan reglering bör vara att undvika att beskattningsbara personer vars omsättning under en följd av år kretsar kring beloppsgränsen omväxlande omfattas av det normala systemet respektive av reglerna om befrielse från beskattning. Reglerna bör således utformas så att de medför en viss "tröghet" i sådana situationer. Den närmare innebörden av detta berörs nedan.

För vilka aktiviteter skall befrielsen från mervärdesskattning gälla?

I avsnitt 6.2.2 har konstaterats att befrielse från beskattning enligt artikel 24 gäller den beskattningsbara personen som sådan och således samtliga aktiviteter som denne bedriver. Någon möjlighet att befria en viss del av en beskattningsbar persons aktiviteter finns

således inte. Detta innebär också att den som väljer att bli beskattad måste debitera och redovisa skatt för alla omsättningar om övriga förutsättningar för beskattning är uppfyllda. Till skillnad från exempelvis regler om vinstmarginalbeskattning¹² gäller således de särskilda reglerna om skattebefrielse för små företag "allt eller inget". Härvid bortses från transaktioner som särskilt skall undantas vid tillämpningen av reglerna om skattebefrielse.

I nuvarande 4 kap. 4 § ML finns särskilda regler för aktiviteter som bedrivs genom enkelt bolag eller under samäganderätt och som avser de beloppsgränser som anges i 4 kap. 1–3 §§ ML. Dessa bestämmelser föreslås slopade. Samma frågeställning uppkommer emellertid beträffande de nu föreslagna reglerna om befrielse från mervärdesbeskattning. Om aktiviteter bedrivs i enkelt bolag är det delägarna som är skattskyldiga och som registreras till mervärdes-skatt. Det enkla bolaget är således inte något skattesubjekt såvitt gäller mervärdesskatt. Detsamma gäller aktiviteter som bedrivs under samäganderätt och som partrederi. Ofta torde dock någon av delägarna utses att som företrädare för samtliga delägare svara för redovisning och betalning av skatten (jfr 23 kap. 3 § SBL om sådan s.k. representantredovisning).

Som nyss konstaterats gäller direktivets regler om befrielse från mervärdesbeskattning för en beskattningsbar persons samtliga aktiviteter. Aktiviteter som utförs av enkla bolag och genom samäganderätt hänförs till varje delägare såvitt gäller tillämpning av mervärdesskattesystemet. Var och en av dessa är att betrakta som en beskattningsbar person. Reglerna om skattebefrielse gäller därför för varje delägare. Detta skulle i och för sig kunna leda till att reglerna om skattebefrielse utnyttjas på ett sätt som inte är önskvärt. Utredningen anser emellertid att den förhållandevis låga gränsen på 90 000 kr medför att detta inte riskerar att bli av någon mera betydande omfattning.

Vilka transaktioner bör undantas från systemet med befrielse från mervärdesbeskattning?

Enligt artikel 24.3 skall regler om befrielse från mervärdesbeskattning vara tillämpliga på tillhandahållandet av varor och tjänster av små företag. Det är således ett företags försäljning av varor och tjänster som omfattas av befrielsen. Detta innebär att import av

¹² Jfr 9 a kap. 3 § och 9 b kap. 6 § ML.

varor inte omfattas av systemet utan föranleder beskattning i förekommande fall. Någon uttrycklig bestämmelse om detta behövs inte.

Gemenskapsinterna förvärv omfattas inte heller av befrielse från mervärdesbeskattning för små företag. Beskattningen av gemenskapsinterna förvärv påverkar således inte möjligheten att omfattas av skattebefrielsen. Detta gäller oavsett vilka varor som förvärvet avser. Någon uttrycklig regel om detta föreslås inte.

ML innehåller regler som innebär att det i vissa fall vid förvärv av varor och tjänster är förvärvaren som är skyldig att betala skatten, s.k. omvänd skattskyldighet. Detta kan exempelvis ske vid förvärv av tjänster från en säljare som inte är etablerad inom landet ("utländsk företagare" enligt nuvarande terminologi). Inte heller sådan förvärvsbeskattning omfattas av skattebefrielse med stöd av artikel 24.

Av artikel 24.3 framgår att medlemsstaterna får undanta vissa transaktioner från tillämpningen av befrielse från mervärdesbeskattning. Dessutom föreskrivs att så skall ske obligatoriskt i några fall, nämligen beträffande omsättningar som omfattas av artikel 4.3 (tillfälliga transaktioner, särskilt omsättning av nya hus respektive råmark), leveranser av nya transportmedel som undantas enligt artikel 28c.A och tillhandahållanden som görs av beskattningsbara personer som inte är etablerade inom landet.

Artikel 4.3 innebär en möjlighet för medlemsländerna att beskatta transaktioner som sker tillfälligt. Detta gäller särskilt vissa tillhandahållanden avseende fast egendom. Den som utför sådana tillfälliga transaktioner kan således anses vara en beskattningsbar person. Regeln i artikel 24.3 innebär att sådana tillfälliga transaktioner inte omfattas av befrielse från beskattning för små företag. Utredningen föreslår att regler som grundas på artikel 4.3 förs in i 1 a kap. 2 § ML. Dessa transaktioner bör följaktligen undantas från tillämpningen av befrielse enligt 9 d kap. ML.

Särskilda regler gäller för omsättning av nya transportmedel. Omsättning av ett nytt transportmedel från en säljare i Sverige till en köpare i ett annat EG-land undantas under vissa förutsättningar från skatteplikt, oavsett köparens status (3 kap. 30 a § andra stycket). Omsättning av nya transportmedel som undantas från skatteplikt skall enligt artikel 24.3 inte omfattas av befrielse från mervärdesbeskattning. Detta bör anges uttryckligen.

En beskattningsbar person som inte är etablerad i Sverige kan bli beskattad här för omsättning av varor och tjänster. En sådan

beskattningsbar person skall inte omfattas av de föreslagna bestämmelserna om skattebefrielse. Detta måste anges särskilt.

I 9 kap. ML finns särskilda regler om frivillig beskattning av fastighetsupplåtelser. Omsättning av tjänster som avser uthyrning av fast egendom är i stor utsträckning undantagna från skatteplikt (3 kap. 2 § ML). Reglerna i 9 kap. ML innebär en möjlighet för fastighetsägare och andra att under vissa förutsättningar begära inträde i mervärdesskattesystemet. Eftersom regler om befrielse från mervärdesbeskattning för små företag inte går att förena med regler om frivilligt inträde, är det utredningens uppfattning att den som begärt att frivilligt bli beskattad inte skall omfattas av de föreslagna bestämmelserna om befrielse från beskattning för små företag.

I ML finns i 3 kap. 10 a–c §§ särskilda regler om undantag från skatteplikt för investeringsguld. Reglerna innebär bl.a. att en beskattningsbar person har rätt att begära att bli beskattad för transaktioner som annars skulle ha varit undantagna från skatteplikt. Inte heller dessa regler går att förena med befrielse från mervärdesbeskattning för små företag. De beskattningsbara personer som väljer frivillig beskattning i dess fall bör således inte kunna begära att bli skattebefriade avseende övriga omsättningar enligt de föreslagna reglerna.

Förutsättningarna för att omfattas av befrielse från mervärdesbeskattning

En bedömning av aktiviteternas omfattning krävs

Frågan om reglerna för befrielse från mervärdesbeskattning är tillämpliga i det enskilda fallet måste grundas på en i förväg gjord bedömning av aktiviteternas omfattning. För beskattningsbara personer som automatiskt omfattas av befrielsen måste en sådan bedömning göras i samband med att systemet träder i kraft. För kommande år måste bedömningen göras inför varje kalenderår eller räkenskapsår. Detta är nödvändigt eftersom den beskattningsbara personen vid årets ingång måste veta om skatt skall debiteras eller inte. En sådan bedömning kan inte ske i efterhand, eftersom den som utfört transaktionen då inte längre har någon möjlighet att beakta skatten vid bestämmande av priset på varan eller tjänsten.

Också den som omfattas av mervärdesbeskattning – automatiskt eller efter särskilt beslut – men som anser att förutsättningar föreligger för befrielse från systemet, måste göra en bedömning av omfattningen av sina aktiviteter.

I första hand bör bedömningen grundas på förhållandena under det senast avslutade beskattningsåret. Om beloppsgränsen på 90 000 kr inte överskridits det senaste året bör det kunna presumeras att gränsen inte kommer att överskridas heller under kommande år. Om det däremot kan förutses att förhållandena kommer att ändras så att förutsättningarna för att omfattas av befrielse från beskattning inte längre föreligger skall detta anmälas till skattemyndigheten. Det kan exempelvis vara så att intäkterna förväntas öka på grund av att rörelsen befinner sig i ett expansivt skede. Det kan i sådana situationer vara lämpligt att samråda med företrädare för skattemyndigheten för att åstadkomma en så korrekt prognos som möjligt. Skattemyndigheten kan besluta om att inträde skall ske i mervärdesskattesystemet.

Vad händer när gränsen överskrids?

En beskattningsbar person som omfattas av befrielse från mervärdesbeskattning kan under löpande år komma att överskrida den föreskrivna gränsen. I ett sådant fall finns inte längre förutsättningar för att omfattas av de särskilda reglerna, utan det normala mervärdesskattesystemet skall tillämpas. Så snart det kan förutses att beloppsgränsen kommer att överskridas inträder den beskattningsbara personen i det normala systemet. Detta innebär att skatt skall debiteras på de varor och tjänster som omsätts. Samtidigt inträder avdragsrätt för ingående skatt som belöper på de transaktioner för vilka mervärdesskatt skall debiteras. Omsättningar som skett tidigare påverkas inte, eftersom det inte är möjligt att i efterhand debitera skatt på transaktioner som genomförts utan sådan debitering.

Enligt utredningens förslag skall beskattningsbara personer som har avdragsrätt eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11–13 §§ registreras (jfr förslag till lydelse av 3 kap. 1 § SBL). Den som avser att bedriva näringsverksamhet och som skall registreras skall anmäla sig för registrering (3 kap. 2 § SBL). Anmälan skall göras senast två veckor innan den verksamhet som medför anmälningsplikt påbörjas. Normalt innebär detta att registreringen kommer att

ha skett innan skattepliktiga transaktioner utförs. Registreringen utgör emellertid inte i sig en förutsättning för skyldigheten att betala skatt (jfr RÅ 1987 ref. 115). Så snart det kan förutses att omsättningsgränsen kommer att överskridas skall den beskattningsbara personen debitera skatt på sina omsättningar och redovisa skatten till staten. En annan sak är att redovisning av skatten förutsätter registrering och skall ske på visst sätt och med användande av vissa blanketter.

En fråga som uppkommer i detta sammanhang är hur den omsättning som innebär att beloppsgränsen överskrids skall behandlas. Som exempel kan anges att en beskattningsbar person under det löpande året haft sammanlagda intäkter avseende skattepliktiga omsättningar som uppgår till 80 000 kr. I slutet av beskattningsåret omsätts en vara eller tjänst till ett värde av 15 000 kr. I denna situation uppkommer frågan om det belopp som skall beskattas skall vara 5 000 kr eller 15 000 kr. Direktivets regler ger ingen vägledning för hur situationen skall hanteras. Eftersom det redan från början står klart att beloppsgränsen kommer att överskridas under det löpande beskattningsåret är det enligt utredningens uppfattning inte motiverat att tillämpa reglerna om befrielse på någon del av transaktionen. Utredningen anser således att hela den transaktion som innebär att beloppsgränsen överskrids skall föranleda beskattning. Frågan synes uppkomma endast i de fall beloppsgränsen överskrids alldeles i slutet av beskattningsåret. För det fall gränsen passeras tidigare under året kan det förutsättas att den beskattningsbara personen redan viss tid dessförinnan insett att omsättningen under året kommer att överstiga 90 000 kr och då, dvs. viss tid innan gränsen faktiskt överskrids, börjat tillämpa det normala mervärdesskattesystemet.

Av vad som nu sagts följer att beloppsgränsen 90 000 kr inte är att betrakta som ett fribelopp som gäller för alla skattesubjekt.

Övergången från att ha stått utanför mervärdesskattesystemet till att debitera och redovisa skatt sker när det kan förutses att omsättningsgränsen kommer att överskridas under året. För att systemet skall fungera på rätt sätt krävs det att den beskattningsbara personen har kännedom om värdet av de transaktioner som gjorts under året och som skall beaktas i det här sammanhanget. Eftersom det handlar om beskattningsbara personer med förhållandevis små intäkter, framstår det som sannolikt att den beskattningsbara personen har fortlöpande kontroll på intäkternas storlek. Den som överskridit gränsen utan att ha kännedom om detta kan komma att

omsätta varor och tjänster utan att debitera mervärdesskatt trots att så borde ha skett. Någon anmälan till skattemyndigheten om det ändrade förhållandet har då inte heller skett. I ett sådant fall kan skattemyndigheten i efterhand komma att påföra mervärdesskatt för de omsättningar som borde ha beskattats.

Vad händer om intäkterna sjunker under gränsen?

Det kan givetvis inträffa att värdet av de transaktioner som skall beaktas sjunker under den föreslagna gränsen och att detta sker för en beskattningsbar person som omfattas av mervärdesskattesystemet. En sådan beskattningsbar person uppfyller förutsättningarna för att vara befriad från beskattning. I dessa fall bör det finnas en möjlighet till utträde ur systemet. Detta innebär i praktiken att den beskattningsbara personen avregistreras. För att upprätthålla en viss stabilitet anser utredningen att en "övergångstid" bör gälla i sådana fall. Det skall således inte vara tillräckligt för utträde ur mervärdesskattesystemet att beloppsgränsen underskridits under ett år. Det bör i stället krävas att så varit fallet under minst två år i rad och att några förändringar inte kan förutses för år tre.

Den som är befriad från mervärdesbeskattning skall enligt artikel 24.6 ha möjlighet att begära inträde i mervärdesskattesystemet och alltså bli beskattad. Om så sker och beloppsgränsen ändå inte överskrids herefter, är en sådan person i princip kvalificerad för att återigen omfattas av reglerna om befrielse från mervärdesbeskattning. Det kan visserligen hävdas att den som valt att omfattas av det gängse systemet skall kvarstå i detta för all framtid. En sådan regel framstår dock som onödigt stelbent. I vissa fall skulle den kunna leda till att aktiviteter läggs ned och därefter återupptas i annan form för att kunna omfattas av de föreslagna reglerna om befrielse från mervärdesbeskattning. För att undvika detta anser utredningen att det bör finnas en möjlighet att i en sådan situation kunna tillämpa reglerna om befrielse från beskattning. Det bör dock krävas att det normala systemet tillämpats under viss minsta tid. Regeln bör utformas så att den beskattningsbara personen kan anmäla utträde ur det normala systemet, men att detta kan ske först sedan han varit inne i systemet under minst två år.

Omsättningsbegreppet

Enligt artikel 24.2 är det den sammanlagda årsomsättningen ("turnover") som är avgörande för om en beskattningsbar person kan omfattas av regler om befrielse från mervärdesbeskattning. Begreppet turnover motsvaras av det svenska termen omsättning. Med omsättning avses enligt allmänt språkbruk och i företags-ekonomiska sammanhang värdet av ett företags försäljning under en viss tid. I mervärdesskattesammanhang har emellertid termen omsättning en särskild innebörd. Av 2 kap. 1 § ML framgår att med omsättning av vara förstås att en vara överläts mot ersättning eller tas i anspråk genom uttag. Med omsättning av tjänst förstås att en tjänst mot ersättning utförs, överläts eller på annat sätt tillhandahålls någon eller tas i anspråk genom uttag. I normala fall är det en omsättning av en vara eller tjänst som utgör den beskattningsgrundande händelsen och som föranleder mervärdesbeskattning. Det förefaller inte lämpligt att i lagen använda begreppet omsättning också i en annan betydelse än den som redan finns.

Eftersom omsättningar av varor och tjänster som är undantagna från skatteplikt i princip inte skall omfattas av omsättningsbegreppet, skulle uttrycket beskattningsunderlag kunna användas i stället. En fördel med detta uttryck är att det avser ett värde utan mervärdesskatt. Detta behöver därför inte särskilt anges i lagtexten. Däremot behöver det särskilt anges vilka omsättningar som är undantagna från skatteplikt som skall läggas till. Ett problem med att använda uttrycket beskattningsunderlag är att detta har en särskild betydelse för sådana omsättningar som beskattas enligt särskilda regler för beskattning av vinstmarginalen. Marginalbeskattning skall enligt 9 a kap. ML ske vid omsättning av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter samt enligt 9 b kap. vid beskattning av resebyråtjänster. Detta medför att begreppet beskattningsunderlag inte heller är lämpligt i detta sammanhang.

Utredningen anser i stället att det i princip är de sammanlagda intäkterna avseende skattepliktiga omsättningar av varor och tjänster inom landet som skall vara avgörande för om försättningar föreligger för en beskattningsbar person att vara befriad från mervärdesbeskattning. Hur denna omsättning skall beräknas framgår av artikel 24.4, vari hänvisas till artikel 5 och 6. Av bestämmelserna följer att i det belopp som skall utgöra

referensnivå – för svensk del 90 000 kr – skall inräknas skattepliktiga omsättningar av varor och tjänster, exklusive mervärdeskatt. I beloppet ingår även beskattningsunderlag avseende uttag av varor och tjänster. Andra beskattningsgrundande händelser, dvs. gemenskapsinterna förvärv och import, skall inte medräknas. Detsamma gäller förvärv för vilka gäller omvänd betalningsskyldighet. Inte heller omsättning av anläggningstillgångar skall enligt artikel 24.4 räknas med i den årliga omsättningen.

Tillhandahållanden som undantas från skatteplikt skall således enligt grundregeln inte räknas med vid bedömningen av om beloppsgränsen överskridits. Enligt direktivtexten gäller detta dock inte transaktioner som är undantagna med återbetalning av tidigare erlagd skatt i enlighet med artikel 28.2, transaktioner som undantas enligt artikel 15 (export), fastighetstransaktioner samt finansiella transaktioner som avses i artikel 13 B d och försäkringstransaktioner, om dessa transaktioner inte har karaktär av bitransaktioner. Nämnade omsättningar skall således beaktas vid beräkningen av om gränsen på 90 000 kronor uppnåtts. Regler som motsvarar direktivets bestämmelser föreslås intagna i 9 d kap. ML.

Vissa kvalificerade undantag

Enligt anslutningsfördraget med EU får Sverige under övergångstiden ha skattebefrielse – genom återbetalning av skatt som tagits ut i tidigare led – vad gäller tillhandahållanden av läkemedel till sjukhus och receptbelagda läkemedel samt framställning av tidskrifter för ideella föreningar och tjänster som har samband med sådan framställning. De aktuella undantagen finns i 3 kap 23 § 2 ML (läkemedel som lämnas ut enligt recept eller säljs till sjukhus) respektive 3 kap. 19 § (framställningstjänster avseende vissa publikationer). Dessa omsättningar skall beaktas vid beräkning av om referensnivån 90 000 kr nåtts. En regel härom föreslås intagen i 9 d kap. ML.

Export m.m.

I omsättningsbegreppet enligt artikel 24 skall ingå värdet av transaktioner som undantas enligt artikel 15. Denna artikel innehåller undantag för export från gemenskapen och liknande transaktioner. Vid införandet i ML av regler om befrielse från mervärdesbeskattning måste det anges att dessa transaktioner skall beaktas vid beräkning av de sammanlagda intäkterna.

Artikel 15.1

Här undantas leverans av varor som skickas eller transporteras till en destination utanför gemenskapen av säljaren eller för dennes räkning. I ML finns motsvarande regel i 5 kap. 9 § första stycket 1 och 2.

Artikel 15.2

Genom denna punkt undantas leverans av varor som skickas eller transporteras till en destination utanför gemenskapen av kund eller för dennes räkning om kunden inte är etablerad inom landet. Vissa leveranser av varor avsedda för privata båtar eller flygplan omfattas inte av undantaget. Vidare finns särskilda regler som avser försäljning till turister från tredje land (sådan försäljning omfattas således av bestämmelsen i artikel 15.2).

Det första ledet motsvaras i ML av 5 kap. 9 § första stycket 3. Enligt denna regel krävs att varan är avsedd för verksamhet i utlandet, vilket torde utesluta varor avsedda för privata båtar och flygplan.

Regler för försäljning till turister från tredje land finns i 5 kap. 9 § första stycket 9 ML. Reglerna innebär att skatt betalas vid förvärvet men att denna skatt återfås vid utförelsen under vissa förutsättningar. Särskilda regler gäller för försäljning till turister från Norge och Åland (bl.a. högre beloppsgräns).

Artikel 15.3

Här undantas tillhandahållande av tjänster som avser arbete på lös egendom som införs till gemenskapen för detta arbete och som därefter skickats eller transporterats ut ur gemenskapen av den som tillhandahåller tjänsterna eller av kunden, om denne inte är etablerad inom landets territorium, eller för någonaderas räkning. Motsvarande bestämmelse finns i 5 kap 11 § 3 ML.

Artikel 15.4-9

Dessa punkter innehåller undantag som avser vissa fartyg som används för passagerarbefordran (internationellt) eller i kommersiellt eller industriellt syfte eller för fiske. Detsamma gäller leverans av varor för räddningsfartyg och kustfiske i vissa fall. Även krigsfartyg omfattas av reglerna under vissa förutsättningar. Undantaget avser såväl omsättning av sådana fartyg som omfattas av reglerna samt omsättning av varor och tjänster med anknytning till sådana fartyg. Det kan exempelvis gälla omsättning av bränsle och proviant samt tjänster avseende reparation, underhåll och uthyrning. Även förmedling av sådana transaktioner som nu nämnts omfattas av skattefrihet (punkt 14). Reglerna innehåller också motsvarande undantag för flygplan som används i internationell trafik.

Motsvarande regler i ML finns i 3 kap. 21-22 §§. Såsom anmärks i prop. 1994/95:57 (s. 102) står dessa undantag inte helt i överensstämmelse med EG:s regler. Mot bakgrund av att reglerna i direktivet anses svåra att tolka och att införandet i övriga länder inte varit enhetligt ansågs dock att de svenska reglerna kunde kvarstå. Viss utvidgning av reglerna företogs dock. Vidare har bestämmelsen i 21 a § om omsättning via förmedling tillkommit.

Artikel 15.10

Denna punkt innehåller undantag för tillhandahållande av varor och tjänster som sker inom ramen för diplomatiska och konsulära förbindelser samt till internationella organisationer. Undantaget får ges i form av återbetalning av skatt. I ML motsvaras också undantaget av en rätt till återbetalning av skatt – se 10 kap. 6-8 §§ ML. Eftersom omsättning till dessa subjekt beskattas behövs ingen särskild regel när det gäller införandet av skattebefrielse för verksamheter med liten omsättning.

Artikel 15.11

Enligt denna punkt görs undantag för leverans av guld till centralbanker. Motsvarande regel i ML finns i 3 kap. 23 § 7.

Artikel 15.12

Punkten innehåller undantag för varor som levereras till godkända organ som exporterar dem ut ur gemenskapen som ett led i humanitära, välgörenhets- eller undervisande verksamheter utanför gemenskapen. Undantaget får införas i form av en rätt till

återbetalning. I Sverige har regeln också införts som en rätt till återbetalning – se 10 kap. 5 § ML. Det behövs därför ingen särskild regel när det gäller införandet av skattebefrielse för verksamheter med liten omsättning.

Artikel 15.13

Denna punkt innehåller undantag för tillhandahållande av tjänster som har direkt samband med export eller import. Undantaget gäller bl.a. för transporttjänster och tjänster med anknytning till ifrågavarande varor. Dock omfattas tjänster som undantas enligt artikel 13 inte av ifrågavarande regel.

I ML återfinns motsvarande undantag i 5 kap. 11 § 2 a och 2 b.

Artikel 15.14

I punkt 14 finns ett särskilt undantag för förmedlingsverksamhet som utgör en del av sådana transaktioner som anges i artikel 15 eller transaktioner som utförs utom gemenskapen. Förmedling skall ske i huvudmannens namn och för dennes räkning. Undantaget omfattar inte sådan förmedling som omfattas av de särskilda reglerna om resebyråverksamhet. Motsvarande undantag finns i 5 kap. 11 § 5 ML.

Fastighetstransaktioner

Med fastighetstransaktioner kan avses både transaktioner som görs av en fastighetsägare och transaktioner som förvärfvas av denne men utförs av någon annan. Transaktioner som görs av en fastighetsägare kan exempelvis vara försäljning av fastighet eller omsättning av vissa rättigheter till fast egendom, såsom uthyrning etc. Sådana transaktioner är i stor omfattning undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § ML. Eftersom de skall medräknas i beloppsgränsen måste detta särskilt anges. Det bör påpekas att sådana tillfälliga transaktioner avseende fastigheter som omfattas av den av utredningen föreslagna bestämmelsen i 1 a kap. 2 § ML och medför att den som utför dem är en beskattningsbar person, inte omfattas av regler om befrielse från mervärdesbeskattning. Detta leder till att transaktionerna i fråga alltid kommer att beskattas. Intäkter avseende sistnämnda transaktioner skall således inte beaktas vid bedömningen av om gränsen uppnåtts, trots att de kan omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § ML.

Transaktioner avseende fastighet som görs till en fastighetsägare kan exempelvis avse tjänster avseende ny-, till- och ombyggnad, reparation och underhåll m.m. Sådana tjänster föranleder regelmässigt beskattning och det behöver därför inte särskilt anges att dessa skall ingå i beloppsgränsen.

Finansiella transaktioner m.m.

Sådana bank- och finansieringstjänster samt tjänster avseende värdepappershandel som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML skall beaktas vid fastställande av de sammanlagda intäkterna. I enlighet med direktivet gäller detta dock inte om tjänsterna endast är av underordnad karaktär.

Även sådana försäkringstjänster som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 10 § skall beaktas vid bestämmande av intäkternas storlek. Liksom för tjänster som undantas enligt 3 kap. 9 § ML gäller detta dock inte om de är av underordnad karaktär.

Sammanfattning

Vilka transaktioner som skall beaktas vid bedömningen av om det föreslagna gränslöppet på 90 000 kr har överskridits eller inte kan sammanfattas enligt följande.

I beloppet 90 000 kr skall inräknas:

- Intäkter, exklusive mervärdesskatt, avseende skattepliktiga omsättningar inom landet, med undantag av omsättning av anläggningstillgångar.
- Beskattningsunderlag avseende uttag av varor och tjänster.
- Intäkter avseende följande omsättningar som antingen är undantagna från skatteplikt eller anses gjorda utomlands:
 - omsättning av varor som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 23 § 2 ML (vissa läkemedel),
 - omsättning av tjänster som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 19 § ML (framställningstjänster avseende vissa publikationer),
 - omsättning av varor som anses gjorda utomlands enligt 5 kap. 9 § första stycket 1–3 och 9 ML (export och försäljning till turister),

- omsättning av tjänster som anses gjorda utomlands enligt 5 kap. 11 § 2a, 2b, 3 och 5 ML (tjänster i samband med import eller export),
- omsättning av varor och tjänster som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 21–22 §§ ML (fartyg och luftfartyg etc.),
- omsättning av varor som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 23 § 7 ML (guld som levereras till Sveriges riksbank),
- omsättning av tjänster som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § ML (transaktioner avseende fastigheter), och
- omsättning av tjänster som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 9 och 10 §§ ML och som inte endast är av underordnad karaktär (bank- och finansieringstjänster, värdepappershandel samt försäkringstjänster).

Det skall också anmärkas att sådana omsättningar som enligt de föreslagna reglerna undantas från tillämpningen av reglerna om skattebefrielse inte skall beaktas vid bedömningen av om beloppsgränsen 90 000 kr har uppnåtts. Detta gäller vissa tillfälliga transaktioner enligt 1 a kap. 2 § ML och omsättning av nya transportmedel som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML.

Rätten till avdrag för ingående skatt förloras

Beskattningsbara personer som omfattas av regler om befrielse från mervärdesbeskattning enligt artikel 24 har inte rätt till avdrag för ingående skatt och får inte ange skatt på faktura eller liknande handling (artikel 24.5). Avdragsförbudet omfattar även rätt till återbetalning av ingående skatt. En motsvarande bestämmelse föreslås i 9 d kap. ML. Vidare bör en hänvisning till den nya regeln göras i 8 kap. ML. I 10 kap. 11 respektive 12 § ML bör anges att återbetalningsrätt inte föreligger för den som omfattas av 9 d kap.

Avdragsförbudet omfattar i princip all ingående skatt som den beskattningsbara personen skulle ha kunnat dra av om han inte omfattats av skattebefrielse. I ett särskilt fall kan dock avdragsrätt ändå föreligga. Detta gäller tillhandahållanden av nya transportmedel som undantas enligt artikel 28c A och som enligt en uttrycklig regel inte omfattas av befrielse från mervärdesbeskattning. En regel om att omsättning av nya transportmedel som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § inte skall omfattas av

skattebefrielse föreslås i 9 d kap. För att det tydligt skall framgå att avdragsrätt finns i dessa fall bör de aktuella tillhandahållandena undantas från avdragsförbudet. Detsamma gäller sådana tillfälliga transaktioner som avses i 1 a kap. 2 § ML.

Avdragsförbudet för den som omfattas av de föreslagna reglerna om befrielse från mervärdesbeskattning gäller i princip till dess inträde sker i det normala mervärdesskattesystemet. I samband med att den beskattningsbara personen inträder i det normala mervärdesskattesystemet får denne också rätt att göra avdrag för ingående skatt. Avdragsrätten omfattar ingående skatt som blivit avdragsgill efter det att inträdet i det normala mervärdesskattesystemet skett. Avgörande tidpunkt för när avdragsrätten inträder är den beskattningsgrundande händelsen för motsvarande ingående skatt (se avsnitt 7.8.1 och 7.8.3). Det kan således inträffa att omsättning av varor och tjänster medför beskattning, men att någon avdragsrätt för ingående skatt som hänför sig till sådan omsättning inte föreligger. Detta är en oundviklig följd av regeln i artikel 24.5. Det enda sättet att erhålla avdragsrätt är att begära inträde i mervärdesskattesystemet innan avdragsrätten inträder.

Utredningens förslag innebär att andra beskattningsbara personer än allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trosamfund omfattas av mervärdesskattesystemet. De kan bli befriade från detta först efter anmälan. Den som inte omfattas av befrielse har avdragsrätt för ingående skatt på vanligt sätt. Detta gäller exempelvis företag som befinner sig i ett uppbyggnadsskede och som kan ha avdragsrätt för ingående skatt på investeringar. Den som är befriad från mervärdesbeskattning har däremot inte rätt till avdrag för ingående skatt, utan måste begära inträde i mervärdesskattesystemet för att få avdragsrätt.

Den som omfattas av befrielse från mervärdesbeskattning kan komma att överskrida beloppsgränsen utan att vara medveten om detta och således utan att ha anmält förhållandet till skattemyndigheten. Skattemyndigheten kan i sådana fall påföra skatt på redan genomförda transaktioner. Därvid skall beaktas eventuell avdragsgill ingående skatt avseende förvärv för dessa transaktioner.

Jämkning av ingående skatt

I artikel 20.6 anges att om en beskattningsbar person övergår från att beskattas på ett normalt sätt till särskilda regler eller omvänt, får medlemsstaterna vidta alla nödvändiga åtgärder för att den skattskyldige personen inte skall gynnas eller missgynnas orättvist. I avsnitt 6.2.2 har konstaterats att reglerna innebär att skyldighet eller rätt att jämka ingående skatt kan uppkomma både för den som omfattats av mervärdesskattesystemet men blivit skattebefriad, och den som varit befriad men övergår till att omfattas av systemet.

Skyldigheten att jämka avdragen skatt gäller enligt 8 a kap. 1 § ML bl.a. om användningen av varan ändras efter förvärvet. Enligt 8 a kap. 4 § ML skall jämkning ske, såvitt nu är av intresse, i två fall. Det första fallet är om användningen av en investeringsvara vars förvärvande helt eller delvis medfört avdragsrätt för ingående skatt ändras på så sätt att avdragsrätten minskar. Detta fall innebär således jämkning till nackdel för den beskattningsbara personen. För det andra skall jämkning ske om användningen av en investeringsvara vars förvärvande inte medfört rätt till avdrag för ingående skatt eller endast delvis medfört sådan rätt ändras på så sätt att avdragsrätten ökar. I det fallet innebär jämkningsen en fördel för den beskattningsbara personen. Av dessa regler följer att jämkning skulle kunna komma i fråga både för den som blir skattebefriad och för den som övergår från att vara befriad till att omfattas av det normala systemet.

Utredningen finner att jämkningsbestämmelserna endast bör kunna tillämpas när den beskattningsbara personen övergår till att vara befriad från mervärdesbeskattning från att tidigare ha omfattats av mervärdesbeskattningen med åtföljande rätt till avdrag för ingående skatt. Enligt utredningens uppfattning kan behovet av en jämkningsmöjlighet för det fall någon övergår från att ha varit befriad till att omfattas av mervärdesbeskattning inte anses särskilt stort. Tvärtom kan sägas att behovet härav är tillgodosett genom att man har rätt att omfattas av de generella bestämmelserna – mervärdesbeskattningen – om man begär det.

Det nuvarande kravet på ändrad användning av en vara för att jämkning skall ske kan inte anses omfatta de situationer som avses här, dvs. att någon blir befriad efter att ha omfattats av det normala mervärdesskattesystemet. Bestämmelsen i 8 a kap. 1 a § ML bör således kompletteras så att en skyldighet att jämka den ingående skatten uppkommer i dessa fall.

Handel med andra EU-länder

Försäljning

Beskattningsbara personer som omfattas av skattebefrielse på grund av liten omsättning kan bedriva handel med andra EU-länder. Om en sådan person säljer varor till köpare i ett annat EU-land, är omsättningen befriad från skatt enligt reglerna i 9 d kap. ML. Omsättningen undantas således inte från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML. Detta bör anges i sistnämnda bestämmelse. Vad nu sagts innebär dels att avdragsrätt saknas avseende sådana tillhandahållanden, dels att värdet av sådana omsättningar skall beaktas vid beräkning av om gränsen på 90 000 kr uppnåtts. För köparen i det andra EU-landet innebär detta vidare att beskattning inte skall ske för ett gemenskapsinternt förvärv (jfr artikel 28a.1a).

Omsättning av nya transportmedel behandlas särskilt. Sådan omsättning undantas alltid från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML. Omsättning av nya transportmedel omfattas således inte av de föreslagna reglerna i 9 d kap. ML, vilket anges uttryckligen. Därmed föreligger avdragsrätt (återbetalningsrätt) enligt 10 kap. 11 § ML avseende den ingående skatt som är hänförlig till sådana tillhandahållanden. Vad nu sagts gäller oberoende av om köparen omfattas av befrielse från mervärdesbeskattning enligt artikel 24 eller ej.

Förvärv

Om ett företag som omfattas av regler om befrielse från mervärdesbeskattning köper varor från säljare i annat EG-land blir effekterna olika beroende på om säljaren omfattas av regler om skattebefrielse eller ej.

Omfattas säljaren av befrielse från mervärdesbeskattning enligt nationella bestämmelser som införts med stöd av artikel 24, sker beskattning av köparens förvärv endast om det avser nytt transportmedel eller punktskattepliktig vara. Detta följer av 2 a kap. 3 § första stycket 1 och 2 ML. Förvärv av andra varor från en sådan person beskattas inte. Detta följer av ett föreslaget tillägg i 2 a kap. 3 § första stycket 3 ML.

Om säljaren är en beskattningsbar person som omfattas av mervärdesbeskattning, skall förvärvet beskattas om det avser nytt transportmedel eller punktskattepliktig vara (2 a kap. 3 § första

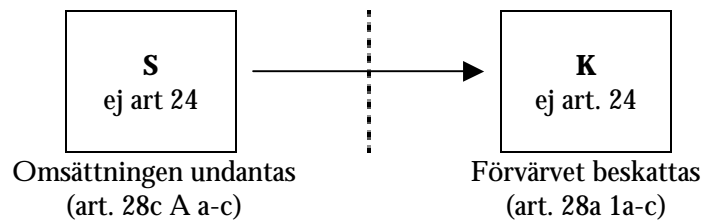
stycket 1 och 2 ML). Avser förvärvet en annan vara skall förvärvet beskattas om köparens sammanlagda förvärv av varor överstiger 90 000 kr. I beloppet skall inte inräknas förvärv av nya transportmedel och punktskattepliktiga varor. Detta framgår av 2 a kap. 3 § första stycket 3 och andra stycket. Om de sammanlagda förvärven understiger nämnda belopp kan beskattning av förvärvet ske om köparen begärt det. Detta följer av 2 a kap. 3 § andra stycket ML jämförd med 4 §.

Om förvärvsbeskattning skall ske kan köparen ändå omfattas av befrielse från mervärdesbeskattning eftersom förvärv inte omfattas av reglerna i 9 d kap. ML och inte ingår i beloppsgränsen på 90 000 kr. Ingående skatt som hänför sig till sådana förvärv får inte dras av.

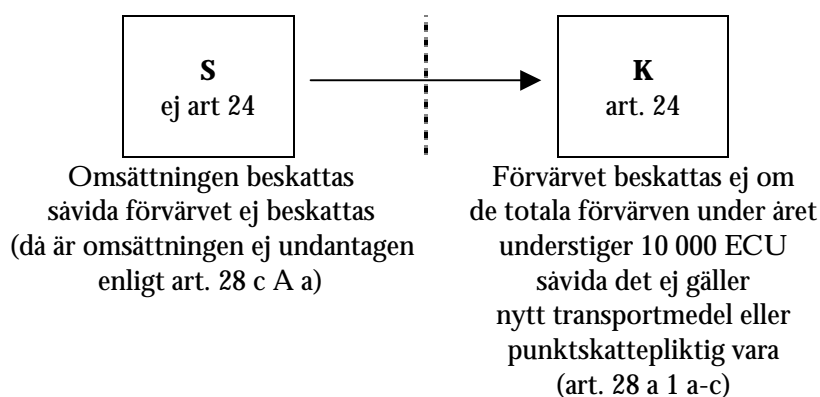
Registrering behöver ske endast om förvärvsbeskattning skall ske för andra varor än nya transportmedel eller punktskattepliktiga varor (3 kap. 1 § SBL). Redovisning av skatt avseende förvärv av nya transportmedel och punktskattepliktiga varor sker i särskild skattedeklaration (10 kap. 32 § SBL). Förvärvsskatt avseende andra varor följer vanliga regler.

Vad nu sagts om transaktioner med andra EU-länder kan åskådliggöras enligt följande.

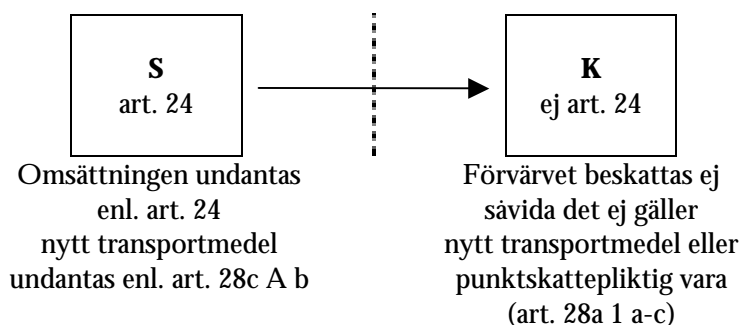
1. Varken säljaren eller köparen omfattas av skattebefrielse



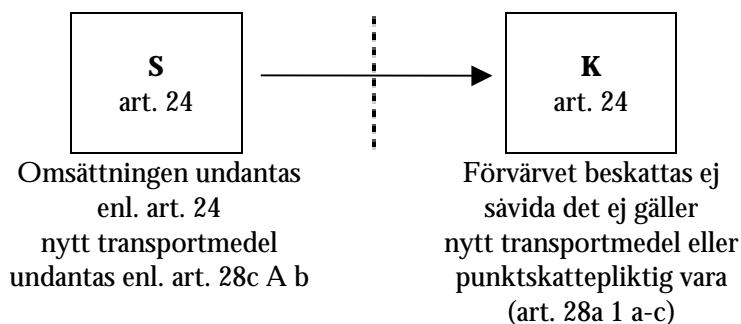
2. Endast köparen omfattas av skattebefrielse



3. Endast säljaren omfattas av skattebefrielse



4. Både säljaren och köparen omfattas av skattebefrielse



Förfaranderegler

Enligt artikel 22.9 har medlemsländerna rätt att befria beskattningsbara personer som omfattas av regler om skattebefrielse med stöd av artikel 24 från olika administrativa skyldigheter. I syfte att uppnå förenklingar både för beskattningsbara personer och för skatteförvaltningen anser utredningen att denna möjlighet bör utnyttjas, såvitt avser såväl registrering som skyldighet att lämna deklaration.

Registrering och deklaration

Enligt 3 kap. 1 § första stycket 2 SBL i den av utredningen föreslagna lydelsen skall skattemyndigheten registrera den som är beskattningsbar person och som har avdragsrätt eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11–13 §§ ML. Vidare skall den som är betalningsskyldig för gemenskapsinternt förvärv registreras. Detta gäller dock inte den som är betalningsskyldig endast för gemenskapsinternt förvärv av punktskattepliktig vara eller nytt transportmedel.

Bestämmelserna om registrering innebär att den som omfattas av befrielse från mervärdesbeskattning enligt föreslagna 9 d kap. ML inte kommer att behöva registreras. Om betalningsskyldighet för gemenskapsinternt förvärv av annan vara än punktskattepliktig vara eller nytt transportmedel inträder skall dock registrering ske.

Enligt 10 kap. 9 § 4 SBL i den av utredningen föreslagna lydelsen skall skattedeklaration lämnas bl.a. av en beskattningsbar person som är betalningsskyldig enligt 1 kap. 2 § ML, har avdragsrätt enligt 8 kap. ML eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11–13 §§ ML samt annan som är betalningsskyldig för gemenskapsinternt förvärv enligt 1 kap. 2 § första stycket 5 ML. Detta gäller dock inte om redovisning får ske i självdeklaration eller i särskild skattedeklaration. Redovisning i självdeklaration skall enligt 10 kap. 31 § SBL ske om beskattningsunderlagen exklusive gemenskapsinterna förvärv och import beräknas uppgå till sammanlagt högst 1 mkr och självdeklaration skall lämnas. Särskild skattedeklaration skall lämnas av den som är skattskyldig endast på grund av förvärv av nytt transportmedel eller punktskattepliktig vara. Beskattningsbara personer som omfattas av befrielse från mervärdesbeskattning enligt förslagen i 9 d kap. ML kommer således att behöva lämna

skattedeklaration endast om de skall beskattas för gemenskapsinternt förvärv av annan vara än nytt transportmedel eller punktskattepliktig vara och om de inte är skyldiga att lämna självdeklaration.

En beskattningsbar person kan även bli skyldig att betala skatt vid förvärv av varor eller tjänster, s.k. omvänd skattskyldighet. Det är dock inte förvärvet som är den beskattningsgrundande händelsen. Reglerna innebär i stället att betalningsskyldigheten avseende vissa omsättningar överflyttas på köparen. Detta gäller i vissa fall vid omsättning som görs av beskattningsbara personer som inte är etablerade inom landet (utländska företag enligt nuvarande terminologi). Regler om detta finns i 1 kap. 2 § första stycket 2, 3 och 4 b ML.

Reglerna innebär att olika krav ställs på förvärvarens status. Således krävs det att denne är antingen registrerad till mervärdesskatt eller en näringsidkare. Även enligt utredningens förslag kommer reglerna att innebära en skillnad beroende på förvärvarens status. I det ena fallet (1 kap. 2 § första stycket 2 ML) krävs det att förvärvaren är en beskattningsbar person medan det i det andra fallet (1 kap. 2 § första stycket 3 och 4 b ML) krävs att förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt. Detta innebär att den som omfattas av befrielse från mervärdesskatt enligt föreslagna 9 d kap. ML blir betalningsskyldig vid förvärv av sådana tjänster som anges i 5 kap. 7 § ML om omsättningen görs av en beskattningsbar person som inte är etablerad inom landet.

Fakturering

I 11 kap. ML finns regler om skyldighet att utfärda faktura eller därmed jämförlig handling. Enligt den av utredningen föreslagna lydelsen av 11 kap. 2 § skall en beskattningsbar person utfärda faktura eller jämförlig handling vid varje omsättning som beskattas och som görs mot ersättning. Detta innebär att beskattningsbara personer som omfattas av befrielse från mervärdesskatt enligt föreslagna 9 d kap. ML inte behöver utfärda faktura i anledning av omsättningar som är skattebefriade.

Det kan inträffa att den som omfattas av befrielse från beskattning utfärdar faktura för en omsättning trots att det inte föreligger någon skyldighet därtill. En sådan faktura får enligt

artikel 24.6 inte innehålla någon uppgift om mervärdesskatt. En regel med sådan innebörd bör läggas till i 11 kap. 5 § ML.

Utöver huvudfallet om skyldigheten att utfärda faktura finns i 11 kap. 2 a § ML vissa bestämmelser som innebär en utvidgning av denna skyldighet. Bestämmelserna tar sikte på vissa särskilt angivna situationer och innebär att faktura alltid skall utfärdas. De utvidgade kraven bör gälla även för den som omfattas av befrielse från mervärdesbeskattning.

Bestämmelsen i 11 kap. 2 a § första stycket 2 innebär att faktura eller jämförlig handling skall utfärdas vid sådan omsättning som anges i 3 kap. 30 a §, dvs. gemenskapsinterna varuomsättningar som undantas från skatteplikt. Den som är befriad från mervärdesbeskattning omfattas inte av dessa regler, utom såvitt gäller omsättning av nya transportmedel. Den omständigheten att säljaren omfattas av befrielse från skatt enligt artikel 24 får emellertid betydelse även för köparen, nämligen på så sätt att köparens förvärv inte beskattas. Detta följer av artikel 28a.1 a i direktivet. Köparen behöver därför ha kännedom om att säljaren omfattas av nationella regler om befrielse från mervärdesbeskattning införda med stöd av artikel 24. Den utvidgade faktureringskyldigheten i 11 kap. 2 a § första stycket 2 ML bör därför även gälla den som omfattas av befrielse från mervärdesbeskattning. En faktura skall innehålla uppgift om att säljaren omfattas av sådan befrielse. Detta kan föreskrivas genom en komplettering i 11 kap. 5 a § ML.

Periodisk sammanställning

Den som är registrerad till mervärdesskatt eller som är skyldig att anmäla sig för registrering, är enligt 10 kap. 33 § SBL även skyldig att lämna periodisk sammanställning. Denna skall innehålla uppgifter om omsättning, förvärv och överföringar avseende varor som transporteras mellan EG-länder. Uppgift skall lämnas för varje kalenderkvartal på fastställt formulär. Om den skattskyldige bedriver verksamhet där beskattningsunderlagen för kalenderår beräknas uppgå till högst 200 000 kr kan skattemyndigheten medge att sammanställningen lämnas årligen (vissa andra förutsättning måste också vara uppfyllda).

Den som omfattas av befrielse från mervärdesbeskattning kommer inte att omfattas av kravet på registrering och därmed inte heller av anmälningsskyldigheten. En sådan beskattningsbar person

kommer med tillämpning av nyss nämnda bestämmelser inte att behöva inge periodisk sammanställning, såvida inte beskattning av gemenskapsinterna förvärv avseende andra varor än nya transportmedel eller punktskattepliktiga varor skall ske. Den som bedriver EG-handel av mera betydande omfattning kommer sannolikt att begära inträde i det normala mervärdesskattesystemet. Därigenom uppkommer också skyldighet att lämna periodisk sammanställning. Någon ändring av reglerna föreslås inte.

6.5.4 Omsättning i vissa fall av konstverk

I utredningens tidigare överväganden har konstaterats att de särskilda reglerna i 1 kap. 2 a och 2 b §§ ML om upphovsmans eller dennes dödsbos omsättning av konstverk inte stämmer överens med EG:s regler (se avsnitt 2.7.6 och 3.3.5). Utredningen föreslår därför att bestämmelserna tas bort. Den i detta kapitel föreslagna möjligheten till befrielse från mervärdesbeskattning för små företag kommer att ha en generell räckvidd såvitt gäller de subjekt som kan skattebefrias. Även beskattningsbara personer som tillämpar det nuvarande undantaget för omsättning av konstverk i 1 kap. 2 a § ML kommer därmed att kunna befrias från mervärdesbeskattning om förutsättningarna härför är uppfyllda. Detta innebär att en upphovsman eller dennes dödsbo, vars årliga omsättning, beräknad på visst sätt, understiger 90 000 kr, kan anmäla till skattemyndigheten att han vill bli befriad från mervärdesbeskattning.

6.5.5 Övergångsfrågor

Några särskilda övergångsregler för dem som kan omfattas av befrielse från mervärdesbeskattning efter begäran behövs inte. Dessa beskattningsbara personer är antingen registrerade till mervärdesskatt eller befinner sig i ett uppbyggnadsskede. När reglerna om befrielse från beskattning träder i kraft händer inte något om inte en begäran om att bli skattebefriad lämnas in till skattemyndigheten. När en sådan begäran görs bör det vara möjligt att vid avgörande av om förutsättningarna för befrielse är uppfyllda beakta förhållanden före det att reglerna trädde i kraft. Den som är registrerad skall redovisa mervärdesskatt på transaktioner för vilka den beskattningsgrundande händelsen inträffat innan beslut om

befrielse fattats. Fram till dess föreligger också avdragsrätt för ingående skatt.

För beskattningsbara personer för vilka systemet med befrielse från mervärdesbeskattning föreslås gälla utan anmälan, dvs. allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund, behövs inte heller några särskilda övergångsregler. De flesta av dessa subjekt omfattas i dag inte av mervärdesskattesystemet till följd av den nuvarande regeln i 4 kap. 8 § ML. Ett visst antal är dock registrerade till mervärdesskatt. De som är registrerade och som uppfyller förutsättningarna för att vara befriade från beskattning måste överväga om de önskar bli befriade eller kvarstå i mervärdesskattesystemet. De som inte är registrerade idag och som uppfyller förutsättningarna för att vara befriade från beskattning, behöver inte vidta någon åtgärd för att befrias. De måste dock givetvis göra en bedömning av om de uppfyller förutsättningarna för befrielse. De som inte är registrerade men som till följd av utredningens förslag kommer att omfattas av mervärdesskattesystemet måste anmäla sig för registrering hos skattemyndigheten.

7 Beskattningsgrundande händelse och redovisning

7.1 Inledning

Utredningen skall enligt sina ursprungliga direktiv (1999:10) bl.a. föreslå förändringar i mervärdesskattelagen (ML) som syftar till att harmonisera de begrepp som reglerar frågor om skattskyldighet med det sjätte mervärdesskattedirektivet. Räckvidden för mervärdesskatteområdet, dvs. förutsättningarna för att mervärdesskatt kan komma att tas ut anges i artikel 2 – direktivets portalparagraf – avseende omsättning inom landet och import och, genom tillägg av artikel 28a.1, avseende gemenskapsinterna förvärv. Dessa bestämmelser innebär att mervärdesskatt skall tas ut 1) när en beskattningsbar person i denna egenskap levererar varor eller tillhandahåller tjänster mot vederlag inom landet, 2) vid import och 3) vid gemenskapsinterna förvärv. De beskattningsbara transaktionerna – dvs. leverans av varor, tillhandahållande av tjänster, import och gemenskapsinterna förvärv – skall följaktligen under de angivna förutsättningarna vid en viss tidpunkt läggas till grund för beskattning. När en beskattningsgrundande händelse inträffar slår mervärdesskattesystemet så att säga till och skall tillämpas tillsammans med föreskrifter om redovisning, rapportering, deklaration och betalning av skatt. Att en beskattningsgrundande händelse har inträffat innebär dock inte nödvändigtvis att beskattning skall ske eftersom begreppet omfattar även transaktioner som är undantagna från skatteplikt. Vid vilken tidpunkt den beskattningsgrundande händelsen inträffar anges i direktivets artikel 10 respektive 28d. I den svenska lagen finns närmast motsvarande bestämmelser i 1 kap. 3–5 §§ ML om skattskyldighetens inträde.

Med den beskattningsgrundande händelsen avses sålunda den omständighet som innebär att skatt kan komma att tas ut. I direktivets svenska version benämns denna omständighet ”skattskyldighetens inträde”. Utredningen har valt att av hänsyn till risken för sammanblandning med vad som avses med ”skattskyldig-

hetens inträde” enligt ML frångå direktivets terminologi på denna punkt och i stället använda uttrycket ”tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen”. I avsnitt 7.2.1 går vi igenom direktivets bestämmelser om vid vilken tidpunkt den beskattningsgrundande händelsen inträffar och i avsnitt 7.2.2 följer en redogörelse för ML:s bestämmelser i ett EG-rättsligt perspektiv. Slutligen sammanfattas skillnaderna mellan ML och direktivet i avsnitt 7.2.3, som utgör grunden för utredningens överväganden och förslag till Anpassningar i avsnitt 7.8.1.

Den beskattningsgrundande händelsen är en förutsättning för att skatt skall kunna utkrävas. Med skattens utkrävbarhet avses det anspråk på skatt som skattemyndigheten kan göra från och med ett givet ögonblick. Tidpunkten för skattens utkrävbarhet är den vid vilken redovisnings- eller rapporteringsskyldigheten uppstår för en beskattningsgrundande händelse – redovisningstidpunkten. Redovisningstidpunkten har betydelse för till vilken redovisningsperiod den beskattningsgrundande händelsen och skatten med anledning av den skall hänföras. Det förhållandet att skatten är utkrävbar benämns i direktivets svenska version ”uttag av skatt”. Även i detta fall har utredningen för att undvika missuppfattningar valt att frångå direktivets svenska lydelse och använder i stället beteckningen ”skattens utkrävbarhet”.

Tidpunkterna för den beskattningsgrundande händelsen och skattens utkrävbarhet (redovisningstidpunkten) har även betydelse för bl.a. vilken skattesats som skall tillämpas. Direktivets bestämmelser om detta finns i artikel 12 och beskrivs i avsnitt 7.3.1. ML:s motsvarande reglering beskrivs i ett EG-rättsligt perspektiv i avsnitt 7.3.2. Skillnader mellan direktivet och ML sammanfattas i avsnitt 7.3.3 och, i den mån de föranleder behov av Anpassningar av de svenska bestämmelserna, redovisas överväganden och förslag i avsnitt 7.8.2.

Den tidpunkt då skatten blir utkrävbar är framförallt avgörande för när redovisning av skatt skall ske, dvs. när redovisningstidpunkten inträffar och när skatten skall redovisas i deklaration och betalas. I ML finns motsvarigheten till direktivets bestämmelser om skattens utkrävbarhet och redovisningstidpunkten i 13 kap. ML. Dessa bestämmelser har utredningen fått i uppdrag att se över enligt tilläggsdirektiven (Dir. 2001:49). I avsnitt 7.4.1 går vi igenom direktivets bestämmelser om vid vilken tidpunkt skatten blir utkrävbar och redovisningstidpunkten infaller. I avsnitt 7.4.2 följer en redogörelse för redovisningsbestämmelserna i 13 kap. ML, sett

ur ett EG-rätligt perspektiv. Skillnaderna mellan direktivet och ML sammanfattas i avsnitt 7.4.3, som tillsammans med Riksskatteverkets förslag i avsnitt 7.7.1 utgör grunden för utredningens överväganden och förslag till anpassningar av redovisningsbestämmelserna i avsnitt 7.8.3. Riksskatteverkets övriga förslag rörande redovisning respektive fakturering behandlas i avsnitt 7.7.2 och utredningens förslag med anledning härav i avsnitt 7.8.5.

Såväl direktivet som den svenska lagen innehåller bestämmelser rörande redovisningsperiodens längd och när deklaration skall lämnas in för en redovisningsperiod. Vid den tidpunkt som deklarationen senast skall ges in inträder i regel även skyldigheten att betala skatten. I avsnitt 7.5.1 går vi igenom direktivets mer administrativa bestämmelser i artikel 22 och 23. Motsvarande bestämmelser i ML och framförallt skattebetalningslagen (SBL) beskrivs ur ett EG-rätligt perspektiv i avsnitt 7.5.2. Skillnaderna mellan direktivet och de svenska bestämmelserna sammanfattas i avsnitt 7.5.3, som utgör grunden för utredningens överväganden och förslag till anpassningar i avsnitt 7.8.4.

Vem som slutligen blir betalningsskyldig till följd av att en beskattningsgrundande händelse har ägt rum avgörs i enlighet med direktivets artikel 21, som i ML motsvaras av bestämmelserna i 1 kap. 2 §. Riksskatteverket har föreslagit att en regel om betalningsskyldighet för felaktiga debiteringar förs in den svenska lagen. En sådan bestämmelse har sin motsvarighet i direktivets artikel 21.1 d. Riksskatteverkets förslag samt direktivets bestämmelser redovisas i avsnitt 7.7.3 och utredningens förslag i detta avseende i avsnitt 7.8.6. I övrigt är bestämmelserna om betalningsskyldighet inte föremål för närmare utredning i detta sammanhang.

En sammanfattning av hur de andra medlemsstaterna reglerar tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen respektive skattens utkrävbarhet redovisas i avsnitt 7.6.

7.2 Den beskattningsgrundande händelsen

7.2.1 EG-rätten

SKATTSKYLDIGHETENS INTRÄDE¹ OCH UTTAG AV SKATT²

Artikel 10.1

- a) Med skattskyldighetens inträde (1) avses den omständighet som enligt lagen innebär att skatt kan tas ut (2).
- b) Uttag av skatt (2) kan (3) göras när skattemyndigheten enligt lag får rätt att i ett givet ögonblick göra anspråk på skatt från den skattskyldige (4); detta hindrar inte att tidpunkten för betalning får skjutas upp.

Anmärkningar:

(1) Vissa språkversioner talar snarare om den "beskattningsgrundande händelsen" (jfr engelska "chargeable event" och nederländska "belastbaar feit") eller den "beskattningsutlösande omständigheten" (jfr tyska "steueratbestand", franska "fait générateur de la taxe", italienska "fatto generatore dell'imposta", och portugisiska "facto gerador do imposto"), medan andra språkversioner, i likhet med den svenska, talar om "skattens uppkomst" (jfr spanska "devengo del impuesto" och danska "afgiftspligtens intraeden"). Med hänsyn till risken för missförstånd vid användande av uttrycket "skattskyldighet" i detta sammanhang, se avsnitt 1.7.3, används uttrycket "beskattningsgrundande händelse" genomgående i beskrivningen av EG-bestämmelserna.

(2) I majoriteten av språkversionerna talas om en egenskap hos skatten, att den blir exigibel eller utkrävbar, dvs. skattens utkrävbarhet (jfr spanska "exigibilidad del impuesto", danska "afgiftens forfald", engelska "chargeability of tax", franska "exigibilité de la taxe", italienska "esigibilità dell'imposta", nederländska "verschuldigheid van de belasting" och portugisiska "exigibilidade do imposto"). Den tyska versionen talar dock snarare om skattekrav eller anspråk (jfr "steueranspruch"). Vi använder uttrycket "skattens utkrävbarhet", se avsnitt 1.7.3.

(3) Användningen av "kan" riskerar att ge ett felaktigt intryck av att tidpunkten för skattens utkrävbarhet skulle kunna skjutas upp i det enskilda fallet.

(4) I vissa språkversioner görs vad som måste vara en felaktig hänvisning till den beskattningsbara personen (jfr danska "afgiftspligtig person", nederländska "belastingplichtige" och svenska "skattskyldige"). Majoriteten av språkversionerna talar emellertid om den som är betalningsskyldig för skatten.

Den beskattningsgrundande händelsen är den omständighet som medför att de rättsliga förutsättningarna är uppfyllda för att skatt enligt direktivets portalparagraf skall kunna tas ut. Annorlunda uttryckt, den beskattningsgrundande händelsen är upphovet till skatten (jfr uttryckssättet i det andra mervärdesskattedirektivet). I enlighet med portalparagrafen finns det tre olika slags beskatt-

¹ Kallas i löptext för beskattningsgrundande händelse, se anmärkningar nedan

² Kallas i löptext för skattens utkrävbarhet, se anmärkningar nedan

ningsgrundande händelser. Den första inträffar när en beskattningsbar person i denna egenskap levererar varor eller tillhandahåller tjänster inom landet (artikel 2.1). Den andra beskattningsgrundande händelsen inträffar när en vara förs in från tredje land, dvs. import (artikel 2.2). Till följd av övergångsordningen för handel mellan medlemsstaterna tillskapades slutligen den tredje beskattningsgrundande händelsen, det gemenskapsinterna förvärvet (artikel 28a.1).

Det förhållandet att en beskattningsgrundande händelse äger rum medför att direktivets bestämmelser blir tillämpliga på transaktionen i fråga. Detta gäller även transaktioner som är undantagna från skatteplikt.

I direktivets artikel 10.1.a definieras sålunda vad som avses med den beskattningsgrundande händelsen. Vid vilken tidpunkt denna anses inträffa regleras i artikel 10.2 första stycket för transaktioner inom landet, i artikel 10.3 för import och i artikel 28d.1 för gemenskapsinterna förvärv.

Det är när den beskattningsgrundande händelsen inträffar som det avgörs vilka regler som skall tillämpas på transaktionen i fråga. Det är t.ex. vid denna tidpunkt som den beskattningsbara personen skall agera i denna egenskap (jfr artikel 4), det bedöms om skatteplikt föreligger för transaktionen (jfr artikel 13–16) och som det i vissa fall bedöms i vad mån varan levereras inom landet (jfr artikel 8.1.b). Även beskattningsunderlaget fastställs vid denna tidpunkt (jfr dom i mål C-281/91, *Muys' en de Winter's Bouw en Aannemingsbedrijf*, p. 16). Vad gäller frågan om tillämplig skattesats finns dock speciella bestämmelser i direktivet, jämför artikel 12. 1, 12.2 och 28e.3. Dessa behandlas i avsnitt 7.3.1.

Den beskattningsgrundande händelsen har också betydelse för bestämmandet av vid vilken tidpunkt skatten blir utkrävbar. Med skattens utkrävbarhet avses det anspråk som staten från en viss tidpunkt enligt lag kan göra gällande mot den som är betalningsskyldig för skatten, även om tidpunkten för själva betalningen kan skjutas upp. Tidpunkten för skattens utkrävbarhet avgör till vilken redovisningsperiod transaktionen skall hänföras och kan därför betecknas som redovisningstidpunkten. Samma tidpunkt gäller för avdragsrättens inträde. Den beskattningsgrundande händelsen är således en förutsättning för att skatt skall kunna utkrävas. Tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen har betydelse för, men överensstämmer inte alltid med den tidpunkt vid vilken skatten kan utkrävas. EG-domstolen har uttalat att be-

stämmelserna i artikel 10 har direkt effekt (se domen i mål C-10/92, Balocchi, p. 35). Detta behandlas närmare i avsnitt 7.4.1.

Transaktioner inom landet

Artikel 10.2

Skattskyldigheten inträder (1) och skatt kan tas ut (2) när varorna levereras (3) eller tjänsterna utförs. Leveranser av andra varor än sådana som avses i artikel 5.4 b och tillhandahållande av tjänster som leder till flera successiva avräkningar eller betalningar skall anses ha genomförts vid utgången av de perioder som dessa avräkningar eller betalningar hänför sig till. Medlemsstaterna får fastställa bestämmelser om att kontinuerliga leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som sker över en viss tidsperiod i vissa fall skall anses vara utförda åtminstone med ett års intervaller.

Anmärkningar:

(1) Med hänsyn till risken för missförstånd vid användande av uttrycket "skattskyldighet" i detta sammanhang används uttrycket "beskattningsgrundande händelse" genomgående i stället för "skattskyldighetens inträde", se beträffande artikel 10.1 och avsnitt 1.7.3.

(2) Vi använder uttrycket "skattens utkrävbarhet", se avsnitt 1.7.3.

(3) Uttryckssättet "leverans av varor" knyter i samtliga språkversioner utom den engelska an till lydelsen i artikel 2, om vilka transaktioner som faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt, och artikel 5 om vad som avses med leverans av varor (den grekiska versionen har dock inte kontrollerats).

Enligt artikel 10.2 första stycket i det sjätte mervärdesskattedirektivet inträffar den beskattningsgrundande händelsen när varorna levereras eller tjänsterna utförs. I samtliga språkversioner av direktivet utom den engelska (den grekiska har inte gått att kontrollera) används samma begrepp som i artikel 2 om tillämpningsområdet för mervärdesskatt och artikel 5 och 6 om vad som skall förstås med "leverans av varor" respektive "tillhandahållande av tjänster". I den engelska versionen av artikel 10.2 första stycket sägs däremot "The chargeable event shall occur and the tax shall become chargeable when the goods are delivered or the services are performed.", medan det i artikel 2 respektive 5 och 6 talas om "the supply of goods or services". Mot bakgrund av övriga språkversioners samstämmighet på denna punkt talar enligt utredningens uppfattning övervägande skäl för att tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen sammanfaller med tidpunkten för leve-

rans av varor, dvs. när rätten att såsom ägare förfoga över egendom förs över. "Leverans av varor" är ett gemenskapsrättsligt begrepp med en självständig innebörd i förhållande till nationell lagstiftning. När en formell äganderättsövergång inträffar enligt den nationella rätten saknar därför direkt betydelse i detta sammanhang. Det gemenskapsrättsliga begreppet "leverans av varor" innebär att det skall vara fråga om en överföring av sådana faktiska ekonomiska rättigheter som äganderätt normalt innebär. Överföringen skall ge den förvärvande parten möjlighet att disponera över varan som en ägare. Någon faktisk leverans krävs i princip inte. Den nationella rätten har emellertid betydelse för att avgöra om dispositionsrätten har övergått på ett sådant sätt att leverans föreligger i enlighet med lydelsen i direktivets artikel 5 (se bl.a. domen i mål C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*, som avser tolkningen av artikel 5.1³).

När det gäller tjänster inträffar den beskattningsgrundande händelsen vid den tidpunkt som tjänsten utförs. Normalt sett torde detta ske vid den tidpunkt som tillhandahållandet av tjänsten har slutförts. Det avvikande språkbruket i den engelska versionen av direktivet har samma innebörd.

När leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster leder till flera successiva avräkningar eller betalningar anses dessa utförda, och den beskattningsgrundande händelsen inträffar, vid utgången av de perioder som avräkningarna eller betalningarna avser. Exempel på sådana kontinuerliga tillhandahållanden som avses är leveranser av gas, vatten, elektricitet eller leasing av lös egendom. För denna typ av tillhandahållanden saknas en naturlig slutförandetidpunkt. Enligt utredningens uppfattning är detta anledningen till att man har valt att knyta tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen till det förhållandet att successiv avräkning eller betalning sker. På så sätt inträffar denna tidpunkt med viss regelbundenhet och skatten kan krävas ut med motsvarande intervall. Bestämmelsen förutsätter dock att avräkning

³ p. 7–8 i domen lyder: "Av bestämmelsens ordalydelse följer att begreppet leverans av varor inte hänför sig till äganderättsövergång i enlighet med de formkrav som den tillämpliga nationella rätten uppställer, utan begreppet innefattar samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan, vilka ge mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till densamma. Detta synsätt överensstämmer med direktivets syfte, vilket bland annat är att grunda det gemensamma systemet för mervärdesskatt på en enhetlig definition av de skattepliktiga transaktionerna. Denna målsättning skulle dock kunna äventyras om förutsättningen för att leverans av varor (...) skall anses föreligga, skulle variera från en medlemsstat till en annan, vilket är fallet i fråga om äganderättsövergång enligt civilrätten."

eller betalning faktiskt sker och är därför i princip inte tillämplig på uttag. Enbart det förhållandet att ett tillhandahållande pågår under en längre tid medför enligt utredningens uppfattning inte att en naturlig slutförändetidpunkt saknas. Bestämmelsen om kontinuerliga tillhandahållanden kan därför sägas ha ett förhållandevis snävt tillämpningsområde. För transaktioner där en slutförändetidpunkt kan fastställas gäller följaktligen att den beskattningsgrundande händelsen inträffar vid leveransen respektive tillhandahållandet. Bestämmelsen gäller inte heller sådana leveranser av varor som avses i artikel 5.4 b, dvs. varor som överlämnas i enlighet med avtal om uthyrning under viss tid eller om avbetalningsköp, som föreskriver att äganderätten normalt skall övergå senast när den sista avbetalningen har skett. Eftersom dessa avbetalnings- och hyrköpstransaktioner betraktas som leverans av varor, inträffar den beskattningsgrundande händelsen när varorna faktiskt överlämnas, dvs. före det att äganderätten övergår. Genom att från början avtala om att äganderätten skall övergå skiljer sig tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen vid avbetalningsköp (överlämnandet) från den som gäller vid leasing av lös egendom (utgången av den period som betalningen avser).

Genom direktiv 2000/65/EG har ett tillägg gjorts, efter artikel 10.2 första stycket andra meningen, som innebär att medlemsstaterna får anta bestämmelser om att kontinuerliga leveranser av varor och tjänster som sker över en viss tidsperiod i vissa fall skall anses vara utförda åtminstone med ett års intervaller. Skälet till detta är att om några avräkningar inte görs eller när den beskattningsbara personen vidhåller att avräkningarna kommer att göras någon gång i framtiden, kan tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen komma att skjutas upp på obestämd tid. I sådana fall saknar skattemyndigheterna möjlighet att kräva betalning av skatten. Den nya lydelsen medför att medlemsstaterna har möjlighet att föreskriva att den beskattningsgrundande händelsen under alla förhållanden skall anses inträffa en gång om året. Detta får till följd att skatten kan krävas ut med samma tidsintervall. Bestämmelsen kan tillämpas endast i fråga om kontinuerliga leveranser och tillhandahållanden såsom leverans av gas och el samt tillhandahållande av leasingtjänster och liknande. Eftersom en ytterligare förutsättning för bestämmelsens tillämplighet är att avräkning eller betalning inte kan förutses, torde det vara främst tillhandahållanden mellan beskattningsbara personer i intresse-

gemenskap och vissa uttagssituationer som träffas av bestämmelsen i fråga. Bestämmelsen är därför närmast en slags stoppregel.

Import

Artikel 10.3

Skattskyldigheten inträder (1) och skatten kan tas ut (2) när varorna införts (3). Om varor omfattas av något av de förfaranden som avses i artikel 7.3 vid införseln till gemenskapen, inträder skattskyldigheten (1) och skatten kan tas ut (2) först när varorna upphör att omfattas av dessa förfaranden.

Då de importerade varorna är föremål för tullar, jordbruksavgifter eller avgifter med likvärdig verkan som har fastställts enligt (4) en gemensam politik, inträder emellertid skattskyldigheten (1) och skatten kan (5) tas ut (2) när den skattegrundande händelsen för dessa gemenskapsavgifter inträffar och dessa tullar och avgifter blir påförbara.

Om de importerade varorna inte är föremål för någon av dessa gemenskapsavgifter, skall medlemsstaterna tillämpa gällande tullbestämmelser vad beträffar (6) skattskyldighetens inträde (1) och den tidpunkt då skatten kan tas ut (2).

Anmärkningar:

(1) Med hänsyn till risken för missförstånd vid användande av uttrycket "skattskyldighet" i detta sammanhang används uttrycket "beskattningsgrundande händelse" genomgående i stället för "skattskyldighetens inträde", se ovan beträffande artikel 10.1 och avsnitt 1.7.3,

(2) Vi använder uttrycket "skattens utkrävbarhet", se avsnitt 1.7.3.

(3) Övriga språkversioner tyder på att det skall vara presens, dvs. när varorna förs in.

(4) Övriga språkversioner talar snarare om att tullarna och avgifterna m.m. skall ha fastställts inom ramen för en gemensam politik.

(5) Användningen av "kan" riskerar att ge ett felaktigt intryck av att tidpunkten för skattens utkrävbarhet skulle kunna skjutas upp i det enskilda fallet.

(6) Övervägande skäl talar för att det är de formella föreskrifterna vad beträffar den beskattningsgrundande händelsen och tidpunkten för skattens utkrävbarhet som avses. M.a.o. tullbestämmelserna avgör inte när den beskattningsgrundande händelsen inträffar men hur hanteringen skall gå till. Den danska och den engelska versionen ger emellertid intryck av att tullbestämmelserna skall vara avgörande för när respektive tidpunkt inträffar.

Vid import inträffar den beskattningsgrundande händelsen samtidigt med att skatten blir utkrävbar. Med andra ord sammanfaller tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen och redovis-

ningstidpunkten. Den beskattningsgrundande händelsen inträffar enligt huvudregeln vid den tidpunkt då varorna förs in på gemenskapens territorium och är följaktligen kopplad till definitionen av import i artikel 7. Det land där varorna förts in i gemenskapen först blir importland. Med hänsyn till att särskilda bestämmelser finns för när den beskattningsgrundande händelsen inträffar vid import av varor som är föremål för tullar, jordbruksavgifter m.m. och importvaror som placeras i tullager m.m., torde huvudregeln endast bli tillämplig på import av varor från territorier som betraktas som tredje land i mervärdesskattehänseende, såsom Åland och Kanarieöarna. När däremot nolltullsats tillämpas till följd av något av gemenskapens (fri-) handelsavtal och någon tull följaktligen inte skall tas ut blir tidpunkten den som gäller för övriga varor som är föremål för tull m.m.

Om varorna omfattas av något av de förfaranden som avses i artikel 7.3 vid införseln till gemenskapen, inträffar den beskattningsgrundande händelsen och skatten blir utkrävbar när varorna upphör att omfattas av dessa förfaranden. Importland blir då landet i vilket förfarandet upphör. Denna senareläggning av den beskattningsgrundande händelsen respektive skattens utkrävbarhet är obligatorisk även om den svenska lydelsen av direktivet ger intryck av frivillighet. Artikel 7.3 hänvisar till de regelverk som avses i artikel 16.1 B a–d, dvs. regler för tillfällig införsel med fullständig befrielse från importtull och reglerna för yttre transitering. Regelverken i artikel 16.1 B a–d avser leveranser av varor som är placerade eller som skall placeras i tillfällig förvaring, frizon, frilager, tullagerförfarande eller aktivt förädlingsförfarande, eller som skall släppas in i territorialvatten för att användas med avseende på borrhings- eller produktionsplattformar. Bestämmelserna omfattar inte skatteupplag. Medlemsstaterna får inte belägga den temporära importen med mervärdesskatt och kan därför heller inte ta ut dröjsmålsränta för denna tid till dess att varorna slutligen importerats (se domen i mål C-166/94, Pezzullo Molini Pastifici Mangimifici SpA).

För importerade varor som är föremål för tullar, jordbruksavgifter eller avgifter med likvärdig verkan, inträffar den beskattningsgrundande händelsen och blir skatten utkrävbar samtidigt som den skattegrundande händelsen för dessa avgifter inträffar och avgifterna blir påförbara (artikel 10.3 andra stycket). Bestämmelserna i tullkodexen (rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen),

rådets direktiv om punktskatter (92/12/EEG och 92/83/EEG) och mervärdesskattedirektivet skall tolkas så att stadgandena i dessa rättsakter om skattskyldighet och skatteskuld skall tillämpas även på import genom smuggling av etylalkohol från tredje land till gemenskapens tullområde (se domen i mål C-455/98, Kaupo Salumets). Det skall tilläggas att jordbruksavgifter numera enligt tullkodex definieras som importtull.

I annat fall inträffar den beskattningsgrundande händelsen således och skatten blir utkrävbar när varorna förs in i enlighet med huvudregeln i artikel 10.3 första stycket. Medlemsstaterna skall dock tillämpa de formella regler som gäller för tullavgifter m.m. på bestämmelserna om den beskattningsgrundande händelsen och skattens utkrävbarhet. Detta innebär emellertid inte att den tidpunkt som gäller enligt artikel 10.3 första stycket frångås.

Gemenskapsinterna förvärv

Artikel 28d

Skattskyldighetens inträde (1) och uttag av skatt (2)

1. Skyldigheten att betala skatt (3) inträder då varor förvärvas inom gemenskapen. Detta skall anses ske vid den tidpunkt då leverans av liknande varor (4) anses ske inom landets territorium.

Anmärkningar:

(1) Med hänsyn till risken för missförstånd vid användande av uttrycket "skattskyldighet" i detta sammanhang används uttrycket "beskattningsgrundande händelse" genomgående i stället för "skattskyldighetens inträde", se ovan beträffande artikel 10.1 och avsnitt 1.7.3.

(2) Vi använder uttrycket "skattens utkrävbarhet", se avsnitt 1.7.3.

(3) Övriga språkversioner talar om den beskattningsgrundande händelsen, dvs. vad som i direktivets svenska version betecknas med "skattskyldighetens inträde".

(4) Uttrycksättet "leverans av varor" knyter i samtliga språkversioner, även i den engelska, an till lydelsen i artikel 2, om vilka transaktioner som faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt, och artikel 5 om vad som avses med leverans av varor (den grekiska versionen har dock inte kontrollerats).

För gemenskapsinterna förvärv inträffar den beskattningsgrundande händelsen då varor förvärvas inom gemenskapen, vilket anses ske då leverans av liknande varor äger rum inom landet. Leverans av varor sker när rätten att förfoga över varorna såsom ägare övergår. Mot bakgrund av att denna övergång grundar sig på det gemenskapsrättsliga leveransbegreppet och inte på nationella regler, kan

det åtminstone i teorin antas att den beskattningsgrundande händelsen vid gemenskapsinterna förvärv i allmänhet inträffar samtidigt som den gemenskapsinterna leveransen av varan, dvs. den transaktion som ger upphov till förvärvet. Systemet med gemenskapsinterna leveranser respektive förvärv av varor bygger på tanken att transaktionerna sker parallellt.

7.2.2 Svensk rätt i ett EG-rättsligt perspektiv

ML innehåller inte någon uttrycklig regel motsvarande artikel 10.1 a om vad som avses med den beskattningsgrundande händelsen, dvs. den omständighet som medför att rättsliga förutsättningar för att kunna ta ut skatt är uppfyllda. Portalparagrafen i 1 kap. 1 § ML (nu gällande lydelse) anger vad för slags händelser eller transaktioner som medför att skatt skall betalas (skattskyldigheten med nuvarande terminologi), men inte när skattskyldigheten inträder. Regler om skattskyldighetens inträde finns i 1 kap. 3–5 §§. Den anknytning till portalparagrafen som görs i dessa bestämmelser medför att reglerna endast avser transaktioner som omfattas av skatteplikt. Reglerna om skattskyldighetens inträde kan sägas utgöra ML:s närmaste motsvarighet till direktivets regler om tidpunkten för när den beskattningsgrundande händelsen inträffar (artikel 10.2 första stycket, artikel 10.3 och artikel 28d.1). Direktivets bestämmelser omfattar emellertid såväl skattepliktiga transaktioner som transaktioner undantagna från skatteplikt.

Såsom konstaterats i avsnitt 2.8.6 har det i ML använda begreppet "skattskyldighet" olika innebörder. Begreppet kan således sägas ha både en formell och en materiell betydelse. Den formella betydelsen innebär att den som är skattskyldig omfattas av mervärdesskatten enligt den grundläggande bestämmelsen i 1 kap. 1 § ML. Den materiella betydelsen tar sikte på skyldigheten att betala skatt till staten, vilket närmast motsvarar begreppet "betalningskyldig" enligt direktivet. När det gäller skattskyldighetens inträde är det främst den formella betydelsen av begreppet som åsyftas, eftersom skyldigheten att betala skatt inträder i ett senare skede.

Bestämmelserna om skattskyldighetens inträde enligt ML är avgörande för vilka regler som skall tillämpas på en viss händelse eller transaktion. Det kan gälla exempelvis regler om skatteplikt eller skattesats. De vid skattskyldighetens inträde gällande reglerna

skall tillämpas. Detta får betydelse vid lagändringar, t.ex. när tillämplig skattesats har ändrats eller när en omsättning ändrats från att vara undantagen från skatteplikt till att vara skattepliktig. Regeln om skattskyldighetens inträde enligt ML kan ytterst sägas ha till syfte att undvika retroaktiv beskattning. Även enligt direktivet är tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen avgörande för vilka regler som skall tillämpas på en viss händelse. I direktivets artikel 12.1 och 28e.3 finns dock en specialbestämmelse om vilken skattesats som skall tillämpas.

Skattskyldighetens inträde enligt ML har vidare betydelse för när skyldigheten att redovisa skatten inträder för skattskyldiga som inte är bokföringsskyldiga. Däremot har tidpunkten för skattskyldighetens inträde inte lika stor betydelse för när redovisningsskyldigheten inträder för skattskyldiga som är bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen 1999:1078 (BFL). Enligt direktivet inträder tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen samtidigt som skatten blir utkrävbar enligt huvudregeln, dvs. vid redovisningstidpunkten.

Regler om skattskyldighetens inträde i allmänhet finns i 1 kap. 3–5 §§ ML. I 3 och 4 §§ finns således regler om skattskyldighetens inträde vid omsättning, medan sådana regler för gemenskapsinterna förvärv finns 4 a §. Slutligen innehåller 5 § regler om skattskyldighetens inträde vid import.

I 9 kap. 4 § ML finns en regel om skattskyldighetens inträde vid s.k. frivillig skattskyldighet⁴ för uthyrning av lokaler. Sistnämnda bestämmelse reglerar vid vilken tidpunkt systemet för den frivilliga skattskyldigheten börjar gälla, men är inte avgörande för när skattskyldighet inträder för ett visst tillhandahållande. Detta avgörs i stället av de allmänna reglerna avseende tidpunkten för skattskyldighetens inträde.

Härutöver finns i ML en särskild reglering om uttag av skatt som avser varor som är placerade i vissa lager (skatteupplag, tullager etc.). Bestämmelsen om detta finns i 9 c kap. 4 § ML och avser inte skattskyldighetens inträde.

⁴ Utredningen föreslår att uttrycket "frivillig skattskyldighet" skall ersättas med uttrycket "frivillig beskattning", vilket föranleder en ändring i 9 kap. 4 § ML (se författningskommentaren).

Omsättning inom landet

1 kap. ML

Tidpunkten för skattskyldighetens inträde

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. 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.

4 § I stället för vad som föreskrivs i 3 § gäller i fråga om upplåtelse av avverkningsrätt till skog i de fall som avses i 21 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229) att skattskyldigheten inträder allteftersom betalningen tas emot av upplåtaren.

Huvudregeln vid omsättning är att skattskyldigheten inträder när varan har levererats eller tjänsten har tillhandahållits eller när varan eller tjänsten har tagits i anspråk genom uttag.

Omsättning av varor

Med leverans av en vara förstås enligt 1 kap. 3 § andra stycket ML att varan avlämnas eller att den sänds till en köpare mot postförskott eller efterkrav.

Regler om när en vara anses avlämnad finns i köplagen (1990:931). Bestämmelserna i köplagen är dispositiva, vilket innebär att de gäller om inte annat följer av avtalet, praxis mellan parterna eller av handelsbruk eller annan sedvänja som måste anses bindande för parterna (3 § köplagen). Enligt huvudregeln i 6 § köplagen sker avlämnandet hos säljaren (hämtningsköp). Varan skall därvid hållas tillgänglig där säljaren vid köpet hade sitt affärsställe eller, om han saknade affärsställe som hade samband med köpet, sitt hemvist. Om parterna vid köpet visste att varorna fanns på annan plats skall varan hållas tillgänglig för avhämtning på

denna plats. Vid hämtningsköp är varan avlämnad när köparen har tagit hand om den. För transportköp, dvs. när varan skall transporteras till köparen, finns särskilda regler. Om transporten sker inom en och samma ort eller inom ett område där säljaren vanligen ombesörjer transporten av liknande varor, sker avlämnandet när varan överlämnats till köparen (7 §). Om varan i annat fall skall transporteras till köparen och annat inte följer av leveransklausul eller avtalet i övrigt, sker avlämnandet när varan överlämnas till den transportör som har åtagit sig transporten från avsändningsorten. Om säljaren själv utför transporten, sker avlämnandet först när varan överlämnats till köparen. Har varan sålts "fritt", "levererad" eller "fritt levererad" med angivande av en viss ort, anses den inte avlämnad förrän den har kommit fram till denna ort.

Vid mera betydande leveranser används ofta andra leveransklusuler än de som anges i köplagen. Internationella Handelskammaren har definierat ett antal sådana klausuler, s.k. INCOTERMS. Enligt RSV skall varan anses levererad när faran för varan enligt den aktuella klausulen övergår på köparen (RSV:s Handledning för mervärdesskatt 2002 s. 63 ff och s. 167 ff samt bilaga 11).

Kraven för att en omsättning skall ha ägt rum överensstämmer sålunda inte helt med vad som krävs för att skattskyldigheten skall inträda. Med omsättning av vara förstås enligt 2 kap. 1 § ML att en vara överläts mot ersättning eller tas i anspråk genom uttag. Det krävs således inte att en leverans ägt rum för att en omsättning skall föreligga, utan det räcker att äganderätten övergått genom överlåtelse. När äganderätten övergår avgörs av civilrättsliga bestämmelser, vilket innebär att ett avtal om köp eller byte kommit till stånd (se prop. 1993/94:99 s. 135). Omsättningsbegreppet ändrades således genom införandet av ML (jfr punkt 2 av anvisningarna till 2 § GML samt RÅ 1988 ref. 105). Definitionerna i ML om vad som avses med omsättning av vara respektive tjänst skall tolkas mot bakgrund av motsvarande begrepp i artikel 5 och 6 i direktivet. Detta sker också i den praktiska tillämpningen (jfr RSV:s Handledning för mervärdesskatt 2002s. 168).

I ett förhandsbesked meddelat den 9 november 2000 var frågan om en omsättning hade ägt rum vid försäljning av varor ombord på ett flygplan. Frågan var om den särskilda regeln i 5 kap. 2 b § ML avseende omsättning under passagerartransport mellan EG-länder var tillämplig. Skatterättsnämnden konstaterade att det krävdes att ett avlämnande skett för att en omsättning skulle anses ha ägt rum.

Avlämnandet ansågs ha skett när det inte krävdes några ytterligare åtgärder av säljaren för att köparen skulle kunna ta varorna i besittning. Regeringsrätten har den 2 juli 2002 fastställt skatterättsnämndens förhandsbesked.

Genom att åtskillnad görs i ML mellan leverans- och omsättningsbegreppen har direktivets koppling mellan artikel 2, 5 och 10.2 vad avser det gemenskapsrättsliga begreppet leverans av varor inte någon motsvarighet i ML. I portalparagrafen (1 kap. 1 § ML) talas om omsättning av varor vilket anknyter till kap. 2 om omsättning men inte till reglerna om skattskyldighetens inträde. En skillnad mellan direktivet och ML föreligger vidare i fråga om tempus. Enligt direktivet inträffar den beskattningsgrundande händelsen sålunda när varan levereras, medan enligt ML skattskyldigheten inträder när varan har levererats.

Omsättning av tjänster

Skattskyldigheten vid omsättning av tjänst inträder när tjänsten tillhandahållits eller tjänsten tagits i anspråk genom uttag. Till skillnad från leverans av varor finns inte någon anknytning till civilrättsliga regler. En tjänst anses normalt tillhandahållen när den som utfört tjänsten har fullgjort vad som ankommer på honom och beställaren godkänt prestationen (jfr RSV Im 1984:2 p. 2.2 samt Handledning för mervärdesskatt 2002 s. 66). Enligt artikel 10.2 inträffar den beskattningsgrundande händelsen när tjänsten utförs. Liksom beträffande omsättning av varor föreligger det en skillnad i tempus gentemot ML, som föreskriver att skattskyldigheten inträder när tjänsten har tillhandahållits.

Tjänster som utsträcks i tiden anses tillhandahållna successivt. Exempel på sådana tjänster är uthyrningstjänster, upplåtelse av arrende och vissa underhålls- och serviceavtal. Skattskyldigheten inträder således löpande, i princip dag för dag. Vid en skattesatsändring innebär detta att beskattningsunderlaget får delas upp på en del som avser tiden före ändringen och en del som avser tiden efter denna. När det gäller successiva (kontinuerliga) tillhandahållanden inträffar den beskattningsgrundande händelsen enligt direktivet vid utgången av den period som avräkningen eller betalningen hänför sig till.

Vissa fall av upplåtelse av avverkningsrätt till skog regleras särskilt. Detta gäller sådana upplåtelser som avses i 21 kap. 2 § IL,

dvs. upplåtelse av avverkningsrätt som innebär att ersättning skall betalas under flera år. Enligt 1 kap. 4 § ML inträder skattskyldigheten allteftersom betalningen tas emot av upplåtaren. Även detta torde vara ett kontinuerligt tillhandahållande för vilket den beskattningsgrundande händelsen enligt direktivet inträffar vid utgången av den period som betalningen hänför sig till.

En särskild typ av tjänster är byggnads- och anläggningsentreprenader. Sådana tjänster innebär att tjänster utförs på annans fastighet. För byggnads- och anläggningsentreprenader anses tillhandahållandet ske vid tiden för godkänd slutbesiktning eller när beställaren på annat sätt har godkänt entreprenaden. Normalt är det vid slutbesiktningen som entreprenaden överlämnas till beställaren. Direktivet innehåller inte några särskilda regler för byggnads- och anläggningsentreprenader. Det kan dock nämnas att enligt artikel 5.5 får medlemsstaterna betrakta överlämnandet av vissa byggnadsarbeten som en leverans av vara.

Förskottsbetalning

Vid förskottsbetalning gäller särskilda regler (1 kap. 3 § ML). Om den som omsätter varan eller tjänsten helt eller delvis får ersättning innan leveransen respektive tillhandahållandet sker, inträder skattskyldigheten när ersättningen inflyter kontant eller på annat sätt kommer den som omsätter varan eller tjänsten till godo. Är det endast en del av ersättningen som betalas förskottsvis, inträder skattskyldigheten endast för denna del. För resterande del gäller huvudregeln, dvs. att en vara levererats eller tjänsten tillhandahållits. För att regeln om skattskyldighetens inträde vid förskott skall gälla förutsätts att omsättningen är skattepliktig när ersättningen kommer den som omsätter varan eller tjänsten till godo (1 kap. 3 § tredje stycket ML). Om så ej är fallet inträder skattskyldigheten inte förrän varan eller tjänsten levererats respektive tillhandahållits (jfr. prop. 1993/94:99 samt prop. 1978/79:141 s. 41 f).

Åtskillnad brukar göras mellan betalning i förskott respektive a conto-betalning. Förskott avser normalt betalning helt eller delvis innan en prestation har skett. Med a conto-betalning avses betalning som i princip utges i takt med att en tjänst utförs men innan den till fullo har tillhandahållits den som beställt tjänsten. Sådana betalningar är vanliga inom byggbranschen. Trots att förskotts-

betalningar och a conto-betalningar i praktiken skiljer sig åt behandlas båda slagen av betalningar i mervärdesskattehanseende som förskott.

Enligt direktivet medför betalning a conto eller i förskott inte någon förändring av när tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen inträffar. Denna inträffar således alltid när en vara levereras eller en tjänst tillhandahålls. Förskottsbetalningar påverkar emellertid tiden för skattens utkrävbarhet (artikel 10.2 andra stycket), dvs. redovisningstidpunkten för det mottagna beloppet.

Import

1 kap. ML

5 § Vid import inträder skattskyldigheten vid den tidpunkt då skyldighet att betala tull enligt tullagstiftningen inträder eller skulle ha inträtt om skyldighet att betala tull förelegat.

Enligt 1 kap. 5 § ML inträder skattskyldigheten vid import vid den tidpunkt då skyldighet att betala tull enligt tullagstiftningen inträder eller skulle ha inträtt om skyldighet att betala tull förelegat. Skyldig att betala mervärdesskatt vid import är den som är skyldig att betala tull för varorna enligt tullagstiftningen eller skulle ha varit det om varorna hade varit tullbelagda (1 kap. 2 § första stycket 6 ML). Det är således tullregler som är avgörande för när skattskyldigheten inträder.

En ny tullag trädde i kraft den 1 januari 2001 (SFS 2000:1281, prop. 1999/2000:126). Lagen utgör enligt 1 kap. 2 § en komplettering till de gemensamma tullbestämmelserna vilka huvudsakligen finns i EG:s tullkodex (förordning 2913/92⁵). Därutöver innebär tullagen att vissa bestämmelser i det sjätte mervärdesskatte-direktivet genomförs.

Av 5 kap. 1 § tullagen framgår att bestämmelser om uppkomst av tullskuld finns i artikel 201-216 i den ovan nämnda förordningen. Sådana bestämmelser finns även i artikel 859-867a i förordning 2454/93⁶ som innehåller tillämpningsföreskrifter till tullkodex. De

⁵ Rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen; EGT L 302, 19/10/1992 s. 1-50; Svensk specialutgåva Område 2, Volym 16, s. 4.

⁶ Kommissionens förordning (EEG) nr 2454/93 av den 2 juli 1993 om tillämpningsföreskrifter för rådets förordning (EEG) nr 2913/92 om inrättandet av en tullkodex för

svenska tullreglerna hänvisar således till de gemensamma bestämmelserna.

Varor som förs in till gemenskapen skall anmälas för tullen och underkastas tullövervakning från införseln. Icke-gemenskapsvaror⁷ skall hänföras till en godkänd tullbehandling. Med godkänd tullbehandling avses bl.a. att varor hänförs till ett tullförfarande eller förs till en frizon eller ett frilager. Med tullförfarande avses övergång till fri omsättning, transitering, lagring i tullager, aktiv förädling, bearbetning under tullkontroll, temporär import, passiv förädling och export. Alla varor som hänförs till ett tullförfarande skall omfattas av en deklaration för det förfarandet. En tulldeklaration kan vara skriftlig, ske med databehandling eller vara muntlig. Deklaration kan också ske enligt olika förenklade förfaranden.

Av artikel 201 framgår att en tullskuld⁸ uppkommer bl.a. när tullpliktiga varor övergår till fri omsättning. Tullskulden uppkommer vid den tidpunkt då tulldeklarationen⁹ tas emot (varmed avses att deklarationen tas emot av myndighet). Härigenom uppkommer i princip en skyldighet att betala tull. Vid samma tidpunkt uppkommer även skyldigheten att betala mervärdesskatt (jfr 1 kap. 3 § tullagen). Denna dag brukar benämnas som den taxebestämmande dagen.

Att en vara övergår till fri omsättning innebär att den övergår från att vara icke-gemenskapsvara till att bli gemenskapsvara. Detta innebär bl.a. att lagliga tullar debiteras.

En tullskuld behöver emellertid inte alltid uppkomma vid införseln av en vara. Detta beror på att varan kan bli föremål för olika slags lagringsförfaranden, vilket innebär att betalning av tull och skatt skjuts upp. Exempel på sådana förfaranden är tullager,

gemenskapen; EGT L 253, 11/10/1993 s. 1 – 766; Svensk specialutgåva Område 2 Volym 10 s. 1.

⁷ Med gemenskapsvaror avses enligt artikel 4.7 i tullkodex

1. varor som i sin helhet har framställts inom gemenskapens tullområde och inte innehåller varor som importerats från länder eller territorier som inte utgör en del av gemenskapens tullområde,
2. varor som importerats från länder eller territorier som inte utgör en del av gemenskapens tullområde och som övergår till fri omsättning,
3. varor som har framställts inom gemenskapens tullområde, antingen endast av varor enligt 2 eller av varor enligt 1 och 2.

⁸ Enligt artikel 4.9 i tullkodex avses med tullskuld en persons skyldighet att erlagga den importtull (tullskuld vid import) eller den exporttull (tullskuld vid export) som gäller för särskilda varor enligt gällande gemenskapsbestämmelser.

⁹ Med tulldeklaration avses enligt artikel 4.17 i tullkodex den åtgärd genom vilken en person i föreskriven form och på föreskrivet sätt anger ett önskemål om att hänföra varorna till ett visst tullförfarande.

frizoner och frilager. För varor som läggs upp på sådana lager uppkommer tullskulden när varan tas ut ur lagret för övergång till fri omsättning. Därmed inträder också skattskyldigheten till mervärdesskatt.

ML:s regler avseende skattskyldighetens inträde innebär således att en anknytning alltid görs till skyldigheten att betala tull. Detta gäller oavsett om tull faktiskt skall betalas eller inte. Direktivets regler anknyter till tidpunkten för betalning av tull, jordbruksavgifter eller liknande endast om sådana avgifter skall betalas för de importerade varorna. Om så ej är fallet innebär direktivet att den beskattningsgrundande händelsen inträffar vid införandet av varorna.

Varor i vissa lager

9 c kap. ML

4 § Skatt skall tas ut när en vara upphör att vara placerad på sådant sätt som avses i 1 §.

Inträder vid den tidpunkt som anges i första stycket även skattskyldighet enligt 1 kap. 5 § för import skall endast skatt enligt första stycket tas ut.

I 9 c kap. ML finns särskilda bestämmelser om varor i vissa lager. De lager som reglerna gäller är dels skatteupplag, dels olika slag av tullager (tillfälliga lager, tullager, frizoner och frilager). Bestämmelserna innebär att vissa transaktioner av varor undantas från skatteplikt (9 c kap. 1 §). Exempelvis kan omsättning av en vara som finns i ett lager undantas från skatteplikt. Även import av varor som skall placeras i ett skatteupplag kan undantas från skatteplikt. En grundförutsättning är att omsättningen eller importen inte syftar till slutlig användning eller förbrukning.

Tullager etc.

Icke gemenskapsvaror kan läggas upp och förvaras i vissa lager utan att tull och mervärdesskatt behöver betalas. Detta gäller alla slag av varor. De olika lagringsförfarandena är tillfälligt lager, tullager, frizon och frilager. Skyldighet att betala tull uppkommer när varan tas ut för övergång till fri omsättning. Enligt 1 kap. 5 § ML inträder

därmed också skattskyldighet för importen. Både tull och skatt betalas till Tullverket.

Med tillfälligt lager, tullager, frizon och frilager förstås vad som avses med dessa begrepp enligt gemenskapens tullkodex (9 c kap. 2 § ML).

Omsättning av varor under tiden de är placerade i tullager etc. är undantagen från skatteplikt enligt 9 c kap 1 § första stycket 3 ML. Detsamma gäller tjänster avseende sådana varor. En grundförutsättning för att undantaget skall gälla är att omsättningen inte syftar till slutlig användning. Om varan omsatts under lagringstiden skall mervärdesskatt tas ut när varan upphör att vara placerad i lagret (9 c kap. 4 § ML). Skatten skall då betalas till skattemyndigheten (se 18 a § MF). Den som föranleder att varan upphör att vara placerad i tullaget etc. skall betala skatten. Särskilda regler för hur skatten skall beräknas finns i 9c kap. 6 § ML.

Vad som sägs om omsättning gäller enligt 9 c kap. 1 § tredje stycket även vid gemenskapsinterna förvärv av varorna.

Direktivets undantag från skatteplikt avseende varor som är placerade i tullager etc. finns i artikel 16.1 D a. Undantaget omfattar även omsättning av tjänster. I inledningen till artikel 16.1 anges att summan av den mervärdesskatt som förfaller till betalning när varorna lämnar de i A till E¹⁰ uppräknade förfarandena eller ordningarna skall motsvara det skattebelopp som skulle ha betalats om var och en av dessa transaktioner skulle ha beskattats inom landets territorium.

I artikel 10.3 finns en särskild regel avseende den beskattningsgrundande händelsen för import av varor som omfattas av sådana förfaranden som avses i artikel 7.3. Det anges således att den beskattningsgrundande händelsen inträffar när varan upphör att omfattas av förfarandet. Artikel 7.3 hänvisar bl.a. till artikel 16.1 B a–d. Dessa bestämmelser innebär en möjlighet för medlemsländerna att från skatteplikt undanta leverans av varor som är avsedda att placeras i tillfälligt lager, frizon, frilager, tullager, aktivt förädlingsförfarande eller som släpps in på territorialvattnet för att användas på borrhings- eller produktionsplattformar.

Någon särskild regel för den beskattningsgrundande händelsen vid omsättning av varor under tiden dessa är placerade i tullager etc. finns inte.

¹⁰ I den svenska versionen anges endast de i A och E uppräknade förfarandena, vilket skiljer sig från andra språkversioner av samma artikel.

Skatteupplag

I 9 c kap. ML finns även regler om varor som är placerade i skatteupplag. I ett skatteupplag får både gemenskapsvaror och icke gemenskapsvaror lagras. Reglerna om skatteupplag gäller inte alla slags varor utan endast sådana som anges i 9 c kap 9 § ML (olika slag av råvaror). Den som är upplagshavare skall vara godkänd av skattemyndigheten. Vad som avses med skatteupplag anges i 9 c kap. 3 § ML.

Enligt 9 c kap. 1 § första stycket 1 ML undantas från skatteplikt omsättning och import av varor som anges i 9 §, om de är avsedda att placeras i sådant skatteupplag inom landet som anges i 3 §. Omsättning av tjänster avseende en sådan omsättning är också undantaget från skatteplikt (9 c kap. 1 § första stycket 2 ML). Från skatteplikt undantas vidare omsättning av sådana varor som anges i 9 § under tiden de är placerade i ett skatteupplag, liksom tjänster (9 c kap. 1 § första stycket 4 ML).

Samtliga undantag gäller endast under förutsättning att omsättningen eller importen inte syftar till slutlig användning eller förbrukning.

Vad som sägs om omsättning och import gäller även gemenskapsinterna förvärv (9 c kap. 1 § tredje stycket ML).

Enligt 9 c kap. 4 § ML skall skatt tas ut när en vara upphör att vara placerad i ett skatteupplag. Skyldig att betala skatten är den som föranleder att varan upphör att vara placerad i skatteupplaget.

Direktivets undantag från skatteplikt avseende varor i skatteupplag avser följande:

1. införsel av varor som är avsedda att placeras i andra lager än tullager (artikel 16.1 A),
2. leverans av varor som är avsedda att inom landets territorium behandlas enligt annat lagringsförfarande än tullagring (artikel 16. B e),
3. tillhandahållande av tjänster som hänför sig till de leveranser av varor som avses i B (artikel 16.1 C), och
4. leverans av varor, omsättning av varor och av tjänster avseende varor som är placerade i skatteupplag (artikel 16.1 D b).

I inledningen till artikel 16.1 anges att summan av den mervärdesskatt som förfaller till betalning när varorna lämnar de i A till

E¹¹ uppräknade förfarandena eller ordningarna skall motsvara det skattebelopp som skulle ha betalats om var och en av dessa transaktioner skulle ha beskattats inom landets territorium.

Någon särskild regel för tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen avseende omsättning av varor som finns i skatteupplag finns inte. Den särskilda regeln i artikel 10.3 gäller inte för varor som importeras för att placeras i skatteupplag. Av riktlinjer antagna av EG:s mervärdesskattekommitté framgår att uttag av varor från skatteupplag inte utgör en beskattningsgrundande händelse (se RSV-Nytt nr 9/01).

Gemenskapsinterna förvärv

1 kap. ML

4 a § Vid gemenskapsinterna förvärv inträder skattskyldigheten vid tidpunkten för förvärvet. Denna tidpunkt anses inträffa den 15:e i månaden efter den månad under vilken varan har levererats. Om en faktura eller jämförlig handling utfärdas till förvärvaren innan dess, inträder skattskyldigheten vid utfärdandet av fakturan eller handlingen.

Vid gemenskapsinterna förvärv inträder enligt 1 kap. 4 a § ML skattskyldigheten vid förvärvet. Enligt bestämmelsen anses denna tidpunkt inträffa den 15:e i månaden efter den månad under vilken varan har levererats. Utfärdas en faktura eller jämförlig handling innan dess till förvärvaren, inträder skattskyldigheten vid utfärdandet av fakturan eller handlingen. Skattskyldighetens inträde påverkas dock inte av eventuella förskottsbetalningar.

Regeln i 1 kap. 4 a § utgör motsvarighet till artikel 28d.1, 28d.2 och 28d.3 i direktivet (jfr prop. 1994/95:57 s. 159). I punkten 1 finns en regel om tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen, vilken inträffar då varor förvärvas inom gemenskapen. Detta anses i sin tur ske vid den tidpunkt då leverans av liknande varor anses ske inom landet. På grund av att leverans av varor är ett gemenskapsrättsligt begrepp föreligger korrespondens mellan leveransen i avgångslandet och det gemenskapsinterna förvärv som denna ger upphov till. I 1 kap. 4 a § ML, som snarast motsvarar

¹¹ I den svenska versionen anges endast de i A och E uppräknade förfarandena, vilket skiljer sig från andra språkversioner av samma artikel.

artikel 28d.2 och 28d.3, kopplas tidpunkten för förvärvet direkt till leveransen i avsändarlandet.

Artikel 28d.2 och 28d.3 behandlar skattens utkrävbarhet – redovisningstidpunkten. Denna anses enligt huvudregeln infalla den femtonde dagen i den månad som följer på den under vilken den beskattningsgrundande händelsen har inträffat. Det sagda synes innebära att skattskyldighetens inträde för gemenskapsinterna förvärv enligt ML inte inträffar vid samma tidpunkt som den beskattningsgrundande händelsen enligt direktivet, utan vid den tidpunkt som utgör tiden för skattens utkrävbarhet, dvs. redovisningstidpunkten enligt direktivet.

7.2.3 Skillnader

Till skillnad från vad som gäller enligt direktivets bestämmelser omfattar reglerna om skattskyldighetens inträde enligt ML inte transaktioner som är undantagna från skatteplikt. Denna skillnad har sin grund i att ML:s portalparagraf skiljer sig i uppbyggnad från den avgränsning av direktivets tillämpningsområde som görs i artikel 2 och artikel 28a.1.

I direktivets artikel 2 och artikel 28a.1 avgränsas tillämpningsområdet för mervärdesskatt genom angivande av de beskattningsgrundande händelserna. Bestämmelserna innebär att när en beskattningsgrundande händelse inträffar uppstår en skyldighet att tillämpa regelsystemet för mervärdesskatt. Detta gäller således dels när en beskattningsbar person i denna egenskap levererar varor eller tillhandahåller tjänster mot vederlag inom landet, dels vid import, dels vid gemenskapsinterna förvärv. Direktivets tillämpningsområde omfattar såväl skattepliktiga transaktioner som transaktioner undantagna från skatteplikt. Att en beskattningsgrundande händelse inträffar innebär därför inte nödvändigtvis att beskattning skall ske. I den nuvarande portalparagrafen – 1 kap. 1 § ML – anges däremot enbart de transaktioner som omfattas av skatteplikt och för vilka mervärdesskatt skall betalas. Bestämmelserna om skattskyldighetens inträde i 1 kap. 3–5 §§ ML anknyter till transaktionerna i portalparagrafen och omfattar således inte transaktioner som är undantagna från skatteplikt. Någon motsvarande begränsning till enbart skattepliktiga transaktioner finns sålunda inte i direktivets bestämmelser om tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen. Denna skillnad mellan

direktivet och ML innebär att det i ML inte finns någon fast tidpunkt till vilken anknytning kan göras när det gäller redovisnings-, rapporterings- och faktureringskyldigheter för icke skattepliktiga transaktioner som t.ex. gemenskapsinterna leveranser.

Bestämmelserna om tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen enligt direktivet och skattskyldighetens inträde enligt ML är avgörande för vilka regler som skall tillämpas på en viss händelse eller transaktion. Direktivet innehåller dock särskilda bestämmelser om tidpunkten för avgörande av tillämplig skattesats i artikel 12.1 och 28e.3, som innehåller undantag från huvudregeln. I stor utsträckning bestäms skattesatsen enligt dessa regler vid tidpunkten för skattens utkrävbarhet, dvs. redovisningstidpunkten, se avsnitt 7.3.

I ML görs ingen egentlig åtskillnad mellan vad som i direktivet betecknas med den beskattningsgrundande händelsen och skattens utkrävbarhet. "Skattskyldighetens inträde" används i ML för att beteckna såväl att systemet s.a.s. slår till, jämför den beskattningsgrundande händelsen, som att redovisningsskyldigheten inträder. Åtminstone gäller detta enligt 13 kap. 7 § ML för dem som inte är bokföringsskyldiga. För majoriteten av skattskyldiga enligt ML, vilka är bokföringsskyldiga till följd av att de anses bedriva näringsverksamhet, gäller dock de särskilda redovisningsbestämmelserna i 13 kap. ML. Dessa bestämmelser har i stora delar ingen direkt koppling till bestämmelserna om skattskyldighetens inträde enligt 1 kap. 3–5 §§ ML.

Vissa skillnader föreligger i fråga om tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen enligt direktivets artikel 10.2 första stycket (transaktioner inom landet), 10.3 (import) och 28d.1 (gemenskapsinterna förvärv) jämfört med tidpunkten för skattskyldighetens inträde enligt ML. Denna skillnad har sin grund i den koppling som görs i direktivet mellan artikel 2, 5–7 och 10 i fråga om de beskattningsbara transaktionerna leverans av varor och tillhandahållande av tjänster samt import. För gemenskapsinterna förvärv finns motsvarande koppling mellan artikel 28a.1, 28a.2 och artikel 28d.1. I ML saknas emellertid en sådan koppling mellan portalparagrafen i 1 kap. 1 § ML, reglerna om skattskyldighetens inträde i 1 kap. 3–5 §§ och bestämmelserna om omsättning i 2 kap. ML.

Transaktioner inom landet

Direktivets koppling mellan artikel 2, 5 och 10.2 vad avser det gemenskapsrättsliga begreppet "leverans av varor" har inte någon motsvarighet i ML. Skattskyldigheten vid omsättning av varor inträder enligt 1 kap. 3 § ML när varan har levererats, vilket anses ske vid den tidpunkt som närmare definieras i paragrafens andra stycke. Definitionen av leveranstidpunkten har ingen motsvarighet i direktivets artikel 10.2, som i stället anknyter till det gemenskapsrättsliga begreppet "leverans av varor" vilket definieras i artikel 5.1. Med leverans av varor avses sålunda överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom. Något avlämnande av varorna krävs således inte enligt direktivets bestämmelser. Samma begrepp används i artikel 2 vid avgränsningen av tillämpningsområdet för mervärdesskatt. I ML:s närmaste motsvarigheter till artikel 2 och 5.1 används uttrycket "omsättning" (se 1 kap. 1 § och 2 kap. 1 § ML). Skillnaderna mellan leverans- och omsättningsbegreppet enligt ML kan medföra att en vara kan komma att anses levererad respektive omsatt vid olika tidpunkter medan direktivet har en referenstidpunkt för en och samma transaktion, den beskattningsgrundande händelsen. Det föreligger vidare en skillnad mellan direktivet och ML i fråga om tempus. Enligt direktivet inträffar den beskattningsgrundande händelsen sålunda när varan levereras, medan enligt ML skattskyldigheten inträder när varan har levererats. Förklaringen till denna skillnad kan vara att man vid utformningen av ML utgick från den engelska versionen av direktivet. Detta kan i sin tur vara förklaringen till att det enligt ML kan uppstå en tidsmässig skillnad mellan omsättningen och skattskyldighetens inträde.

Även när det gäller omsättning av tjänster föreligger det en skillnad i tempus gentemot ML. I ML föreskrivs att skattskyldigheten inträder när tjänsten har tillhandahållits medan direktivet anger den tidpunkt när tjänsten utförs. Enligt utredningens uppfattning innebär detta ingen skillnad i praktiken. Tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen vid omsättning av tjänst torde därför inträffa när tjänsten har utförts. Någon annan tidpunkt skulle vara svår att fastställa, särskilt vid tillhandahållanden som pågår under en längre tid. I övrigt förefaller huvudregeln i ML om skattskyldighetens inträde vid omsättning av tjänster ha samma innebörd som direktivets bestämmelser om tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen.

När det gäller successivt tillhandahållna tjänster inträder skattskyldigheten löpande enligt ML, i princip dag för dag, medan direktivet föreskriver att den beskattningsgrundande händelsen vid kontinuerliga tillhandahållanden skall inträffa vid utgången av den period som betalningen hänför sig till. I det fall några avräkningar inte sker har medlemsstaterna en möjlighet att föreskriva att den beskattningsgrundande händelsen skall anses inträffa åtminstone en gång per år.

Samma EG-rättsliga bestämmelser torde vara tillämpliga i fråga om sådan upplåtelse av avverkningsrätt för vilken skattskyldigheten enligt 1 kap. 4 § ML inträder allteftersom betalning tas emot. Den beskattningsgrundande händelsen inträffar vid utgången av den period som betalningen avser. Som framgår av avsnitt 7.4 finns dock en möjlighet för medlemsstaterna att föreskriva att skattens utkrävbarhet eller redovisningstidpunkten skall inträffa när betalning mottas, vilket emellertid inte påverkar tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen.

När det gäller förskottsbetalningar inträder skattskyldigheten enligt 1 kap. 3 § ML när ersättningen inflyter kontant eller på annat sätt kommer den som omsätter varan eller tjänsten till godo. Enligt direktivet skall dock förskottsbetalningar inte påverka tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen. Betalningstidpunkten har däremot betydelse för bestämmande av redovisningstidpunkten.

Även om direktivet inte innehåller några särskilda regler för byggnads- och anläggningsentreprenader, synes bestämmelserna i artikel 10 inte utgöra hinder för att anse sådana tjänster tillhandahållna vid tiden för slutbesiktning eller motsvarande åtgärd. Det torde även ligga nära till hands att anse att den beskattningsgrundande händelsen för t.ex. byggnadsarbeten i egen regi inträffar när fastigheten eller den del av fastigheten som uttaget avser tas i bruk.

Import

Huvudregeln enligt direktivet är att den beskattningsgrundande händelsen inträffar vid införseln. Om tull eller andra avgifter skall betalas anknyter den beskattningsgrundande händelsen för mervärdesskatten till den skattegrundande händelsen för tull och eventuella avgifter. ML innebär alltid att en anknytning till tullreglerna

görs, oavsett om tull skall betalas i anledning av importen eller inte. Om tull eller andra avgifter inte skall betalas föreligger en viss skillnad gentemot direktivet. Skillnaden innebär i dessa fall att skattskyldighetens inträde enligt ML inträffar då skyldigheten att betala tull uppstår, om skyldighet att betala tull hade förelegat, medan enligt direktivet är tidpunkten för införseln avgörande. Tidsmässigt kan detta innebära en viss förskjutning. Tullskulden uppkommer när deklarationen tas emot av tullmyndigheten, vilket oftast sker i nära anslutning till införseln. Deklaration skall lämnas när en vara som införs hänförs till ett tullförfarande (artikel 59 i tullkodex). Någon uttrycklig tidsfrist för lämnande av deklaration synes dock inte finnas. Normalt förflyter endast en kort tid mellan införseln och lämnande av deklaration.

I de fall som tull och eventuellt andra avgifter skall betalas föreligger inte någon skillnad gentemot direktivet. Jordbruksavgifter definieras numera enligt tullkodex som importtull (se artikel 4 p. 10 i tullkodex).

ML:s regel om skattskyldighetens inträde vid import anknyter till tiden för skyldigheten att betala tull enligt tullagstiftningen. Någon särskild regel för varor som omfattas av ett lagringsförfarande finns inte, vilket är en skillnad gentemot direktivet. Eftersom tidpunkten för inträdet av skyldigheten att betala tull uppskjuts för sådana varor, kommer även skattskyldighetens inträde för mervärdesskatt att uppskjutas. För varor som omfattas av ett lagringsförfarande uppkommer tullskulden, liksom för andra importvaror, när deklaration lämnas. Av artikel 170 i tullkodex framgår att varor som förs in i en frizon eller ett frilager inte behöver visas upp för tullmyndigheten och att tulldeklaration inte heller behöver ges in. Detta innebär att deklaration och därigenom uppkommande av tullskuld sker först när varorna lämnar en frizon eller ett frilager. ML:s koppling till tullreglerna innebär att skattskyldighet för mervärdesskatt inträder vid samma tidpunkt. Detta skulle kunna innebära att det i praktiken inte föreligger någon skillnad och att det inte behövs någon särskild regel om skattskyldighetens inträde för de slag av varor som avses här.

Direktivet innehåller inte någon särskild regel om tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen vid uttag av varor från skatteupplag. Här gäller de vanliga reglerna. Detta innebär att det är den transaktion varigenom varan hamnar i lagret eller som sker när varan finns i lagret som utgör den beskattningsgrundande

händelsen. Om förutsättningar för undantag från skatteplikt föreligger skjuts beskattningen upp tills varan tas ut ur lagret.

I utredningens tilläggsdirektiv anges att regeln i 9 c kap. 4 § är en regel om skattskyldighetens inträde. Vid införandet i ML angavs att regeln utgör en motsvarighet till inledningen till artikel 16.1 första stycket. Sistnämnda bestämmelse är emellertid inte en bestämmelse om tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen. Den kan därmed inte heller anses utgöra en regel om redovisningstidpunkten för utgående skatt. Regeln synes snarare avse storleken av den skatt som skall betalas när varan lämnar lagret i fråga.

Gemenskapsinterna förvärv

Skattskyldigheten vid gemenskapsinterna förvärv inträder enligt 1 kap. 4 a § ML inte vid samma tidpunkt som den beskattningsgrundande händelsen äger rum enligt direktivets artikel 28d.1. Enligt båda regelverken är det förvärvstidpunkten som avses. Enligt direktivet inträffar denna emellertid vid den tidpunkt då leverans av liknande varor anses ske inom landet medan ML föreskriver att förvärvstidpunkten infaller först den 15:e dagen i månaden efter den månad under vilken varan har levererats. Bestämmelsen i ML motsvarar snarare direktivets bestämmelse om skattens utkrävbarhet i artikel 28d.2, dvs. om redovisningstidpunkten vid gemenskapsinterna förvärv.

7.3 Tillämplig skattesats

7.3.1 EG-rätten

AVDELNING IX SKATTESATSER

Artikel 12

1. Den skattesats som är tillämplig på skattepliktiga transaktioner skall vara den som är i kraft vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde (1). Dock gäller följande undantag:

a) I de fall som föreskrivs i artikel 10.2 andra och tredje styckena skall den skattesats som är tillämplig vara den som är i kraft när skatten kan tas ut (2).

b) I de fall som avses i artikel 10.3 andra och tredje stycket skall den tillämpliga skattesatsen vara den som är i kraft vid det tillfälle då skatten tas ut (2).

2. Vid förändringar i skattesatserna får medlemsstaterna

– genomföra justeringar i de fall som anges i punkt 1 a för att ta hänsyn till den skattesats som var tillämplig vid den tidpunkt då varorna eller tjänsterna tillhandahölls (3) och

– införa alla lämpliga övergångsåtgärder.

Artikel 28e

3. Den skattesats som är tillämplig på förvärv av varor inom gemenskapen skall vara den som är i kraft när skatten kan tas ut (2).

Anmärkningar:

(1) Med hänsyn till risken för missförstånd vid användande av uttrycket "skattskyldighet" i detta sammanhang används uttrycket "beskattningsgrundande händelse" genomgående i stället för "skattskyldighetens inträde", se ovan beträffande artikel 10.1 och avsnitt 1.7.3.

(2) Vi använder uttrycket "skattens utkrävbarhet", se avsnitt 1.7.3.

(3) Uttryckssättet i övriga språkversioner knyter an till lydelsen i artikel 2, om vilka transaktioner som faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt, och artikel 5 om vad som avses med leverans av varor (den grekiska versionen har dock inte kontrollerats).

Utgångspunkten är att den skattesats som är i kraft vid tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen skall tillämpas. Vid förskotts- och a conto-betalningar och när medlemsstaten har föreskrivit avsteg från huvudregeln beträffande skattens utkrävbarhet,

enligt artikel 10.2 andra och tredje stycket, skall den skattesats tillämpas som gäller vid den tidpunkt som skatten blir utkrävbar, dvs. redovisningstidpunkten. Medlemsstaterna har en möjlighet att vid förändringar i skattesats ta hänsyn till den skattesats som är i kraft när leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänsten utförs. Vidare får medlemsländerna införa lämpliga övergångsregler. Artikel 12.1 gäller följaktligen om inga särskilda övergångsbestämmelser meddelats vid en ändring av nationell lagstiftning.

Direktivets flexibilitet på denna punkt medför att en gemensam förändring av en skattesats svårigen kan träda i kraft samtidigt i alla medlemsstater. Detta har emellertid angivits som ett av syftena med en harmonisering av bestämmelserna om den beskattningsgrundande händelsen och skattens utkrävbarhet. Åttonde stycket i ingressen, beaktandemeningen oräknad, har följande lydelse: "Begreppen skattskyldighetens inträde och skatteuttag måste harmoniseras, om införandet och eventuella senare ändringar av gemenskapens skattesats skall kunna träda i kraft samtidigt i alla medlemsstater."

Även för import tillämpas den skattesats som är i kraft vid den tidpunkt då skatten skall tas ut, dvs. redovisningstidpunkten. Denna är emellertid densamma som tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen enligt artikel 10.3.

För gemenskapsinterna förvärv gäller att den skattesats tillämpas som är i kraft när skatten blir utkrävbar, redovisningstidpunkten, dvs. vid utställandet av fakturan eller senast den femtonde dagen i den månad som följer på den under vilken den beskattningsgrundande händelsen inträffar. För de gemenskapsinterna leveranserna finns ingen bestämmelse om tillämplig skattesats. Någon sådan behövs inte heller till följd av att transaktionerna i fråga är undantagna från skatteplikt.

7.3.2 Svensk rätt i ett EG-rättsligt perspektiv

Skattskyldighetens inträde är i svensk rätt avgörande för vilka regler som skall tillämpas på en viss händelse eller transaktion. Det kan gälla exempelvis regler om skatteplikt eller skattesats. De vid skattskyldighetens inträde gällande reglerna skall tillämpas. Detta får betydelse vid lagändringar, t.ex. när tillämplig skattesats har ändrats. Bestämmelserna om skattskyldighetens inträde i 1 kap.

3–5 §§ ML är således avgörande för vilken skattesats som skall tillämpas på en skattepliktig transaktion. I direktivet regleras frågan om tillämplig skattesats inte av artikel 10 utan i särskilda bestämmelser, artikel 12.1 och 12.2 för transaktioner inom landet och import samt i artikel 28e för gemenskapsinterna förvärv. Skälet till detta synes vara att tillämplig skattesats, med avvikelse från huvudregeln, i stor utsträckning bestäms vid tidpunkten för skattens utkrävbarhet, dvs. redovisningstidpunkten.

7.3.3 Skillnader

Enligt direktivets huvudregel bestäms tillämplig skattesats i stor utsträckning vid tidpunkten för skattens utkrävbarhet, dvs. redovisningstidpunkten. I bestämmelserna om skattskyldighetens inträde, som reglerar frågan om tillämplig skattesats i ML, överensstämmer den angivna tidpunkten i flera fall med de tidpunkter som gäller för skattens utkrävbarhet (redovisningstidpunkten) enligt direktivet. Den stora skillnaden mellan direktivet och ML är emellertid att redovisningstidpunkten för flertalet skattskyldiga enligt ML inte avgörs med tillämpning av bestämmelserna om skattskyldighetens inträde utan med hänsyn till vad som utgör god redovisningssed enligt BFL, jämför 13 kap. ML som behandlas i avsnitt 7.4.2. Medlemsstaterna har enligt direktivet en möjlighet att göra avsteg från regeln, att tillämplig skattesats avgörs vid redovisningstidpunkten, i samband med förändringar av skattesatsen. De kan härigenom ta hänsyn till den skattesats som var tillämplig vid tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen. Denna möjlighet till avsteg synes enbart gälla transaktioner inom landet och import.

Transaktioner inom landet

Enligt huvudregeln i 1 kap. 3 § ML inträder skyldigheten att betala skatt och avgörs skattesatsen vid omsättning när varan har levererats, tjänsten har tillhandahållits eller uttag har gjorts. Även med beaktande av de skillnader i förhållande till direktivet som redovisats i föregående avsnitt, får bestämmelsen närmast anses motsvara tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen. Detta överensstämmer med direktivets bestämmelse i artikel 12.1,

under förutsättning att redovisningstidpunkten sammanfaller med tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen och möjligheterna till alternativ redovisningstidpunkt enligt artikel 10.2 tredje stycket således inte har utnyttjats av medlemsstaten. Detta torde i enlighet med 13 kap. 7 § ML vara fallet för de skattskyldiga som inte är bokföringsskyldiga. När det gäller transaktioner som företas av skattskyldiga som till följd av bokföringsskyldighet skall redovisa den utgående skatten i enlighet med god redovisningssed, jämför 13 kap. 6 § ML, är det svårt att göra någon direkt jämförelse av redovisningstidpunkterna enligt direktivet respektive ML, se avsnitt 7.4.

När det gäller tjänster som tillhandahålls successivt inträder skattskyldigheten enligt ML löpande, i princip dag för dag. Vid en skattesatsändring innebär detta att beskattningsunderlaget får delas upp på en del som avser tiden före ändringen och en del som avser tiden efter denna. Enligt artikel 12.1 avgörs tillämplig skattesats i dessa fall av kontinuerliga tillhandahållanden vid tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen, dvs. vid utgången av den period som betalning hänför sig till, om inte redovisningstidpunkten skall fastställas enligt fakturadatum- eller kontantmetoden till följd av att medlemsstaten har valt att tillämpa artikel 10.2 tredje stycket.

Ifråga om vissa fall av upplåtelse av avverkningsrätt till skog gäller enligt 1 kap. 4 § att skattskyldigheten inträder allteftersom betalning tas emot av upplåtaren, dvs. en kontantregel. En sådan redovisningstidpunkt kan föreskrivas för vissa transaktioner enligt artikel 10.2 tredje stycket och kan följaktligen motivera ett avsteg från tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen.

Vid förskottsbetalning inträder skattskyldigheten enligt 1 kap. 3 § när ersättningen inflyter kontant eller på annat sätt kommer den som omsätter varan eller tjänsten till godo. Samma tidpunkt gäller för avgörande av tillämplig skattesats enligt artikel 12.1 a i direktivet. Som ett exempel på effekten av förskottsregeln vid skattesatsändringar kan anges att den som betalade en prenumerationsavgift för en tidskrift före utgången av 2001 avseende det kommande året, fick betala mervärdesskatt enligt skattesatsen 25 procent, trots att skattesatsen sänktes till sex procent från och med den 1 januari 2002 (inga särskilda övergångsbestämmelser i SFS 2001:1169).

Import

Vid import inträder skattskyldigheten enligt ML och avgörs sålunda tillämplig skattesats, vid den tidpunkt då skyldighet att betala tull inträder. Enligt vad som angetts i avsnitt 7.2.2 inträder denna skyldighet när tullskulden uppkommer, vilket sker i samband med avlämnande av tulldeklaration. Detta gäller oavsett om tull skall betalas för de importerade varorna eller ej. Enligt direktivet avgörs skattesatsen vid tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen och skattens utkrävbarhet. Detta innebär att för importerade varor som är föremål för tullar, jordbruksavgifter eller avgifter med likvärdig verkan tillämpas den skattesats som är i kraft när skyldigheten att betala tull inträder, vilket är samma referenstidpunkt som enligt ML. För importerade varor som inte är föremål för tull, jordbruksavgifter e.d. tillämpas emellertid enligt direktivet den skattesats som är i kraft när varorna förs in i gemenskapen. Slutligen, för varor som är placerade i vissa lager, blir skatten utkrävbar när varorna upphör att omfattas av dessa förfaranden, vilken tidpunkt sålunda är avgörande för tillämplig skattesats.

Gemenskapsinterna förvärv

Skattskyldigheten vid gemenskapsinterna förvärv inträder enligt 1 kap. 4 a § ML vid tidpunkten för förvärvet, vilket anses inträffa den 15:e dagen i månaden efter den månad under vilken varan har levererats. Enligt artikel 28e.3 i direktivet gäller i princip samma tidpunkt, redovisningstidpunkten, för avgörande av vilken skattesats som skall tillämpas på förvärvet. Redovisningstidpunkten räknas enligt direktivet dock från den månad under vilken leverans av liknande varor anses ske inom landet.

7.4 Skattens utkrävbarhet och redovisningstidpunkten för utgående och ingående mervärdesskatt

7.4.1 EG-rätten:

Artikel 10.1

b) Uttag av skatt (1) kan (2) göras när skattemyndigheten enligt lag får rätt att i ett givet ögonblick göra anspråk på skatt från den skattskyldige (3); detta hindrar inte att tidpunkten för betalning får skjutas upp.

Anmärkningar:

- (1) I majoriteten av språkversionerna talas om en egenskap hos skatten, att den blir exigibel eller utkrävbar, dvs. skattens utkrävbarhet (jfr spanska "exigibilidad del impuesto", danska "avgiftens forfald", engelska "chargeability of tax", franska "exigibilité de la taxe", italienska "esigibilità dell'imposta", nederländska "verschuldigheid van de belasting" och portugisiska "exigibilidade do imposto"). Den tyska versionen talar dock snarare om skattekrav eller anspråk (jfr "steueranspruch"). Vi använder uttrycket "skattens utkrävbarhet", se avsnitt 1.7.3.
- (2) Användningen av "kan" riskerar att ge ett felaktigt intryck av att tidpunkten för skattens utkrävbarhet skulle kunna skjutas upp i det enskilda fallet.
- (3) I vissa språkversioner görs vad som måste vara en felaktig hänvisning till den beskattningsbara personen (jfr danska "avgiftspliktig person", nederländska "belastingplichtige" och svenska "skattskyldige"). Majoriteten av språkversionerna talar emellertid om den som är betalningsskyldig för skatten.

Med skattens utkrävbarhet avses att staten från en viss tidpunkt enligt lag kan göra gällande anspråk mot den som är betalningsskyldig för skatten, även om tidpunkten för själva betalningen kan skjutas upp. Tidpunkten för skattens utkrävbarhet avgör till vilken redovisningsperiod transaktionen skall hänföra sig, dvs. redovisningstidpunkten. Tidpunkten är även avgörande för när avdragsrätten uppstår och, när skattesatsen ändras, för fastställande av vilken skattesats som skall tillämpas.

Man måste skilja på begreppen beskattningsgrundande händelse samt skattens utkrävbarhet enligt artikel 10 och bestämmelserna om betalning av skatten. Artikel 10 är bestämmande för när skatteskulden uppstår och inte för när den skall betalas. Artikel 10 utgör grunden för bestämmande av vilka transaktioner som skall beaktas för respektive redovisningsperiod. För varje redovisningsperiod måste en beräkning göras av den utgående skatten, för vilken betalningsskyldighet föreligger, och av den ingående skatten, för vilken avdragsrätt föreligger. Beräkningen innebär att det är nödvändigt att dels identifiera vilka skattepliktiga tillhanda-

hållanden som har gjorts under en period och lägga ihop den skatt som har debiterats kunderna (utgående skatt), dels identifiera de skattepliktiga tillhandahållanden som har gjorts till den beskattningsbara personen av andra beskattningsbara personer under samma period och lägga ihop den skatt som har debiterats av dem som tillhandahållit varorna eller tjänsterna (ingående skatt). Sedan dras den ingående skatten från den utgående skatten och skillnaden blir vad som skall betalas/fås tillbaka för den aktuella redovisningsperioden. Denna beräkning påverkas naturligtvis i förekommande fall av skatt som belöper på importtransaktioner, gemenskapsinterna förvärv och transaktioner för vilka omvänd betalningsskyldighet föreligger.

Utgående skatt

Transaktioner inom landet

Artikel 10.2

Skattskyldigheten inträder (1) och skatt kan tas ut (2) när varorna levereras (3) eller tjänsterna utförs. Leveranser av andra varor än sådana som avses i artikel 5.4 b och tillhandahållande av tjänster som leder till flera successiva avräkningar eller betalningar skall anses ha genomförts vid utgången av de perioder som dessa avräkningar eller betalningar hänför sig till. Medlemsstaterna får fastställa bestämmelser om att kontinuerliga leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som sker över en viss tidsperiod i vissa fall skall anses vara utförda åtminstone med ett års intervaller.

Då en betalning skall ske a conto (4) innan varorna har levererats eller tjänsterna är utförda (5), kan (6) skatt tas ut (2) vid mottagandet av betalningen och på det mottagna beloppet.

Med avsteg från ovanstående bestämmelser får medlemsstater föreskriva att skatten för vissa transaktioner eller vissa kategorier av skattskyldiga personer kan (6) tas ut (2) antingen

- senast när fakturan eller annan jämförlig handling utfärdas,
- senast vid mottagandet av köpeskillingen (7), eller
- om någon faktura eller annan jämförlig handling inte har utfärdats, eller utfärdas för sent, inom en angiven period från dagen för skattskyldighetens inträde.

Anmärkningar:

- (1) Med hänsyn till risken för missförstånd vid användande av uttrycket "skattskyldighet" i detta sammanhang används uttrycket "beskattningsgrundande händelse" genomgående i stället för "skattskyldighetens inträde", se beträffande artikel 10.1 och avsnitt 1.7.3.
- (2) Vi använder uttrycket "skattens utkrävbarhet", se avsnitt 1.7.3.
- (3) Uttryckssättet "leverans av varor" knyter i samtliga språkversioner utom den engelska an till lydelsen i artikel 2, om vilka transaktioner som faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt, och artikel 5 om vad som avses med leverans av varor (den grekiska versionen har dock inte kontrollerats).
- (4) Den svenska direktivtexten talar endast om a conto-betalningar, liksom den italienska och den portugisiska texten. Övriga språkversioner talar enbart om förskottsbetalningar eller betalningar.
- (5) Språkversionerna skiljer sig något i fråga om när betalningen skall ske för att betraktas som en förskottsbetalning. Den spanska, danska, tyska, engelska, franska, italienska och portugisiska versionen ger intryck av att betalningen skall ske innan leverans av varor eller tjänstetillhandahållandet sker medan den nederländska och den svenska versionen snarare ger intryck av att leveransen eller tillhandahållandet kan ha påbörjats men ännu inte slutförts.
- (6) Användningen av "kan" riskerar att ge ett felaktigt intryck av att tidpunkten för skattens utkrävbarhet skulle kunna skjutas upp i det enskilda fallet.
- (7) Uttryckssättet i den svenska lydelsen, "köpeskilling", ger intryck av att kontantmetoden endast skulle kunna komma i fråga för köptransaktioner. I den danska versionen används emellertid uttrycket "vederlag" vilket knyter an till lydelsen i artikel 2 om leverans av varor och tillhandahållande av tjänster mot vederlag. I andra språkversioner görs ingen sådan anknytning utan talas i stället om "priset" (se spansk, tysk, engelsk, fransk, italiensk, nederländsk och portugisisk version).

Den utgående skatten skall redovisas för den period under vilken den blir utkrävbar, dvs. redovisningstidpunkten infaller. Enligt huvudregeln sammanfaller tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen och redovisningstidpunkten, dvs. när varorna levereras eller tjänsterna utförs.

När leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster leder till flera successiva avräkningar eller betalningar anses de utförda vid utgången av de perioder som avräkningarna eller betalningarna avser. Detta gäller dock inte hyr- respektive avbetalningsköp för vilka den beskattningsgrundande händelsen och skattens utkrävbarhet inträffar när varorna faktiskt överlämnas, dvs. innan äganderätten övergår. Förklaringen till detta synes ligga i att det i sådana fall är fråga om två transaktioner, en försäljnings- och en kredittransaktion, under förutsättning att avtalet innehåller några klausuler med upplysningar om krediten t.ex. om tillämplig räntesats. Kredittransaktionen är undantagen från skatteplikt och genom att redovisning skall ske vid överlämnandetillfället kommer fall där köpeskillingen lånas upp av en utomstående att behandlas på

samma sätt som när lånet tas hos säljaren.¹² Genom tillägget i artikel 10.2 första stycket sista meningen har medlemsstaterna möjlighet att anta bestämmelser som innebär att kontinuerliga leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster skall anses vara utförda åtminstone med ett års intervaller. En sådan bestämmelse innebär att löpande tillhandahållanden ger upphov till åtminstone en årlig betalning av skatten, även i de fall där ingen avräkning kan förutses. Bestämmelsen har tillkommit för att motverka missbruk av redovisningsbestämmelserna. Såväl bestämmelsen i andra som tredje meningen torde avse leveranser och tillhandahållanden som sker kontinuerligt under en tidsperiod och för vilka betalning sker i efterhand. Ett exempel på detta kan vara elleveranser och leasingavtal. Skälet till bestämmelsen är att det för just sådana varu- och tjänstetillhandahållanden kan vara svårt att avgöra när den beskattningsgrundande händelsen inträffar, dvs. när transaktionen utförs.

När det gäller förskotts- eller a conto-betalningar, som sker innan varorna har levererats eller tjänsterna har utförts, skall skatten bli utkrävbar vid mottagandet av förskottsbetalningen och på det mottagna beloppet. Även om det i den svenska versionen av direktivet endast talas om a conto-betalning, torde även andra förskottsbetalningar avses mot bakgrund av vad som sägs i övriga språkversioner. De flesta av direktivets språkversioner ger vidare intryck av att betalningen skall ha skett innan leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten har påbörjats. Det kan emellertid vara svårt att fastställa t.ex. när en tjänst är under utförande. Därför ligger det närmast till hands att med förskottsbetalningar eller a conto-betalningar avse sådana betalningar som sker innan leveransen eller tillhandahållandet har slutförts genom att varan levererats eller den som utför en tjänst har gjort vad som ankommer på honom. I dessa fall blir således skatten utkrävbar och skall redovisas för en tidpunkt som inträffar före den beskattningsgrundande händelsen. Anledningen härtill är att parterna genom förskottsbetalningen får anses ha visat sin avsikt att företa transaktionen i fråga och att bära de finansiella konsekvenserna i förväg.

För de leveranser av varor som ger upphov till gemenskapsinterna förvärv, s.k. gemenskapsinterna leveranser, blir skatten utkrävbar vid utställandet av fakturan eller senast den femtonde dagen i den månad som följer på den under vilken leverans anses

¹² Jfr generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande inför domen i målet C-281/91, Muys' en de Winter's Bouw- en aanemingsbedrijf BV, punkt 12f och domen punkt 13-14.

ske för liknande varor inom landet (artikel 28d.4). Eftersom GIF-leveranser är undantagna från skatteplikt enligt artikel 28c.A torde denna utkrävbarhet endast ha betydelse för de rapporterings-skyldigheter som föreligger för sådana leveranser. Därmed kan det för dessa leveranser inte heller bli aktuellt att tillämpa en kontant- eller fakturadatummetod enligt vad som sägs i det följande, jämför artikel 22.4a (c).

Medlemsstaterna har enligt artikel 10.2 tredje stycket en fakultativ möjlighet att bestämma tidpunkten för skattens utkrävbarhet, dvs. redovisningstidpunkten, till en annan tidpunkt än den för den beskattningsgrundande händelsen. Så får ske för vissa transaktioner eller för vissa kategorier av beskattningsbara personer. EG-domstolen har uttalat att även om medlemsstaternas möjligheter att göra avsteg från huvudregeln enligt artikel 10.2 tredje stycket skall tolkas strikt, kan "vissa transaktioner" avse samtliga tillhandahållanden av tjänster. Domstolen motiverar sitt ställningstagande med att tillhandahållande av tjänster är en homogen undergrupp till samtliga leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster. Vidare måste undantagsmöjligheten ses mot bakgrund av att gemenskapslagstiftaren i stor utsträckning har utvidgat området för tillåtna undantag, vilket gör det möjligt att anta att lagstiftaren har haft för avsikt att lämna ett stort utrymme för skön till medlemsstaterna (se domen i mål C-144/94, *Italitica Spa*, p. 14-15). Direktivet är emellertid riktat till medlemsstaterna och föreskriver inte någon valfrihet beträffande redovisningstidpunkt för de personer som skall redovisa den utgående skatten.

Medlemsstaterna får sålunda föreskriva att skatten blir utkrävbar antingen senast när fakturan eller annan jämförlig handling utfärdas (*fakturadatummetoden*) eller senast vid mottagandet av köpeskillingen eller vederlaget (*kontantmetoden*). Om någon faktura eller annan jämförlig handling inte har utfärdats eller utfärdats för sent, får medlemsstaterna föreskriva att skatten blir utkrävbar inom en fastställd tid från dagen då den beskattningsgrundande händelsen inträffade.

Utom i fråga om a conto- eller förskottsbetalningar är det medlemsstaterna själva som avgör när en faktura skall utfärdas. Skyldigheten enligt artikel 22.3 a i direktivet för varje beskattningsbar person att utfärda en faktura eller jämförlig handling, hindrar emellertid inte att skatt kan tas ut vid mottagandet av köpeskillingen (se domen i mål C-44/94, *Italitica Spa*, p. 18). Eftersom kontantmetoden gäller som huvudregel för redovisnings-

tidpunkten avseende förskottsbetalningar (artikel 10.2 andra stycket) och faktura skall utfärdas då betalning har skett (artikel 22.3.a), blir skatten avseende dessa betalningar i allmänhet utkrävbar innan den beskattningsgrundande händelsen har inträffat. Detta gäller således oavsett om medlemsstaten föreskriver fakturadatum- eller kontantmetoden.

När en medlemsstat beslutar att utnyttja fakturadatummetoden, finns en möjlighet att föreskriva att skatt kan tas ut "om någon faktura eller annan jämförlig handling inte har utfärdats, eller utfärdats för sent", inom en angiven period från den beskattningsgrundande händelsen. Bestämmelsen kan sägas utgöra ett komplement till fakturadatummetoden. Om medlemsstaterna enbart väljer att införa kontantmetoden är de dock inte skyldiga att införa en bestämmelse motsvarande artikel 10.2 tredje stycket tredje strecksatsen (se domen i mål C-144/94, *Italitica Spa*, p. 20). Det verkar inte finnas någon möjlighet att tillämpa alternativet i tredje strecksatsen ensamt, utan anknytning till fakturadatummetoden. Den slutliga utformningen av det sjätte mervärdesskattedirektivet ger medlemsstaterna större möjligheter att själva välja tidpunkt för skattens utkrävbarhet än det ursprungliga förslaget till det sjätte mervärdesskattedirektivet. I kommissionens förslag knöts nämligen medlemsstaternas möjlighet att tillämpa kontantmetoden till små företags tillhandahållanden och tillhandahållanden till icke beskattningsbara personer. Fakturadatummetoden var förbehållen tillhandahållanden mellan beskattningsbara personer. I den åtföljande motiveringen till förslaget angavs att det rådde allmän enighet mellan medlemsstaterna om tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen men inte när det gällde tidpunkten för skattens utkrävbarhet. Direktivets möjligheter till avsteg från huvudregeln gällande redovisningstidpunkten torde emellertid endast gälla för medlemsstaterna och inte för dem som reglerna tillämpas på, dvs. de beskattningsbara personerna, importörerna och de som gör gemenskapsinterna förvärv.

*Import***Artikel 10.3**

Skattskyldigheten inträder (1) och skatten kan tas ut (2) när varorna införts (3). Om varor omfattas av något av de förfaranden som avses i artikel 7.3 vid införseln till gemenskapen, inträder skattskyldigheten (1) och skatten kan tas ut (2) först när varorna upphör att omfattas av dessa förfaranden.

Då de importerade varorna är föremål för tullar, jordbruksavgifter eller avgifter med likvärdig verkan som har fastställts enligt (4) en gemensam politik, inträder emellertid skattskyldigheten (1) och skatten kan (5) tas ut (2) när den skattegrundande händelsen för dessa gemenskapsavgifter inträffar och dessa tullar och avgifter blir påförbara.

Om de importerade varorna inte är föremål för någon av dessa gemenskapsavgifter, skall medlemsstaterna tillämpa gällande tullbestämmelser vad beträffar (6) skattskyldighetens inträde (1) och den tidpunkt då skatten kan tas ut (2).

Anmärkningar:

(1) Med hänsyn till risken för missförstånd vid användande av uttrycket "skattskyldighet" i detta sammanhang används uttrycket "beskattningsgrundande händelse" genomgående i stället för "skattskyldighetens inträde", se ovan beträffande artikel 10.1 och avsnitt 1.7.3,

(2) Vi använder uttrycket "skattens utkrävbarhet", se avsnitt 1.7.3.

(3) Övriga språkversioner tyder på att det skall vara presens, dvs. när varorna förs in.

(4) Övriga språkversioner talar snarare om att tullarna och avgifterna m.m. skall ha fastställts inom ramen för en gemensam politik.

(5) Användningen av "kan" riskerar att ge ett felaktigt intryck av att tidpunkten för skattens utkrävbarhet skulle kunna skjutas upp i det enskilda fallet.

(6) Övervägande skäl talar för att det är de formella föreskrifterna vad beträffar den beskattningsgrundande händelsen och tidpunkten för skattens utkrävbarhet som avses. M.a.o. tullbestämmelserna avgör inte när den beskattningsgrundande händelsen inträffar men hur hanteringen skall gå till. Den danska och den engelska versionen ger emellertid intryck av att tullbestämmelserna skall vara avgörande för när respektive tidpunkt inträffar.

Vid import blir skatten utkrävbar och redovisningstidpunkten inträffar samtidigt som den beskattningsgrundande händelsen, dvs. när varorna förs in på gemenskapens territorium. Denna huvudregel torde endast vara tillämplig på varor som inte är föremål för tullar, jordbruksavgifter eller avgifter med likvärdig verkan som har fastställts inom ramen för en gemensam politik. Detta kan tänkas gälla import från t.ex. Kanarieöarna, som betraktas som tredje land,

vilken inte föranleder importtullar. För sådana importvaror skall skatten i stället anses bli utkrävbar samtidigt som tullarna och avgifterna blir påförbara. Redovisningstidpunkten följer således vad som gäller tidpunkten för påförande av tullar m.m. För importvaror som omfattas av något av de förfaranden som avses i artikel 7.3 om tillfällig införsel och förvaring m.m., blir skatten utkrävbar och inträffar redovisningstidpunkten först när varorna upphör att omfattas av dessa förfaranden.

Gemenskapsinterna förvärv

Artikel 28d

Skattskyldighetens inträde (1) och uttag av skatt (2)

1. Skyldigheten att betala skatt (3) inträder då varor förvärvas inom gemenskapen. Detta skall anses ske vid den tidpunkt då leverans av liknande varor (4) anses ske inom landets territorium.

2. Då varor förvärvas inom gemenskapen skall skatt tas ut (2) den femtonde dagen i den månad som följer på den under vilken skattskyldigheten inträder (1).

3. Trots punkt 2 skall skatt tas ut vid utställandet av den faktura eller jämförlig handling som avses i artikel 22.3 a första stycket då denna utställs på köparen före den femtonde dagen i den månad då skattskyldigheten inträdde.

4. Med avvikelse från artikel 10.2 (5) skall skatten för leverans av varor enligt artikel 28c.A betalas (6) den femtonde dagen i den månad som följer på den under vilken skattskyldigheten inträtt (1). Skatt skall dock påföras (7) vid utställandet av den faktura eller jämförlig handling som avses i artikel 22.3 a första stycket då denna utställs före den femtonde dagen i den månad som följer efter den månad då skattskyldigheten inträdde (1).

Anmärkningar:

(1) Med hänsyn till risken för missförstånd vid användande av uttrycket "skattskyldighet" i detta sammanhang används uttrycket "beskattningsgrundande händelse" genomgående i stället för "skattskyldighetens inträde", se ovan be-
träffande artikel 10.1 och avsnitt 1.7.3,

(2) Vi använder uttrycket "skattens utkrävbarhet", se avsnitt 1.7.3.

(3) Övriga språkversioner talar om den beskattningsgrundande händelsen, dvs. vad som i direktivets svenska version betecknas med "skattskyldighetens inträde".

(4) Uttryckssättet "leverans av varor" knyter i samtliga språkversioner, även i den engelska versionen, an till lydelsen i artikel 2, om vilka transaktioner som faller

inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt, och artikel 5 om vad som avses med leverans av varor (den grekiska versionen har dock inte kontrollerats).

(5) Den engelska versionen hänvisar till både artikel 10.2 och 3, vilket torde vara fel.

(6) I övriga språkversioner talas om skattens utkrävbarhet och inte dess betalning.

(7) I övriga språkversioner talas om skattens utkrävbarhet och inte dess påförande.

Vid gemenskapsinterna förvärv blir skatten utkrävbar för såväl leveransen som förvärvet, vid utställandet av fakturan eller senast den femtonde dagen i den månad som följer på den under vilken den beskattningsgrundande händelsen inträffar. Den beskattningsgrundande händelsen, det gemenskapsinterna förvärvet, anses inträffa vid den tidpunkt då leverans av liknande varor anses ske inom landet. Direktivet ger inte medlemsstaterna några möjligheter till avsteg från vad som stadgas om tidpunkten för skattens utkrävbarhet, redovisningstidpunkten.

Den skatt som belöper på den gemenskapsinterna leveransen, dvs. försäljningstransaktionen i avsändarlandet, blir i princip utkrävbar vid samma tidpunkt som förvärvet. Härigenom undviks ett större glapp mellan redovisning samt rapportering av gemenskapsinterna leveranser och korresponderande förvärv (jfr artikel 22.4 a och 22.6 b). Om det vore så att gemenskapsinterna leveranser inte skulle rapporteras för samma period som motsvarande förvärv, skulle skattekontrollen väsentligt försvåras.

Ingående skatt

Avdragsrättens inträde

Artikel 17

Avdragsrättens inträde och räckvidd

1. Avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten (1) för avdragsbeloppet.

Anmärkningar:

(1) I övriga språkversioner knyts avdragsrättens inträde till tidpunkten för skattens utkrävbarhet.

Avdragsrätten inträder samtidigt med att den avdragsgilla skatten blir utkrävbar, dvs. när den ingående skatten skall redovisas såsom utgående skatt av säljaren. Den ingående skatten skall redovisas för den period under vilken avdragsrätten inträder. Redovisningstid-

punkten för ingående skatt sammanfaller således med den tidpunkt som gäller för motsvarande utgående skatt.

För transaktioner inom landet sker detta enligt huvudregeln när varorna levereras respektive tjänsterna utförs eller vid förskotts- eller a conto-betalningar, som sker innan varorna har levererats eller tjänsterna är utförda, när betalning sker. Om medlemsstaten i enlighet med bestämmelserna i artikel 10.2 har föreskrivit att skatten skall bli utkrävbar och redovisas vid en annan tidpunkt gäller denna även för avdragsrättens inträde.

Vid import blir skatten utkrävbar och avdragsrätten inträder när varorna förs in. För importerade varor som är föremål för tullar, jordbruksavgifter eller avgifter med likvärdig verkan som har fastställts inom ramen för en gemensam politik, inträder avdragsrätten samtidigt som tullarna och avgifterna blir påförbara. För importvaror som omfattas av något av de förfaranden som avses i artikel 7.3 om tillfällig införsel och förvaring m.m., blir skatten utkrävbar och följaktligen avdragsgill först när varorna upphör att omfattas av dessa förfaranden.

När det slutligen gäller den ingående skatt som belöper på gemenskapsinterna förvärv, blir skatten avdragsgill vid utställandet av fakturan eller senast den femtonde dagen i den månad som följer på den under vilken den beskattningsgrundande händelsen inträffar, dvs. då leverans av liknande varor anses ske inom landet.

Det sjätte mervärdesskattedirektivet föreskriver således en reciprok redovisning av mervärdesskatt. Reciprociteten hänför sig till transaktionen som sådan och inte till vem som utför den. Direktivets bestämmelser om avdragsrättens inträde grundar sig på det andra mervärdesskattedirektivets bestämmelse om att en beskattningsbar person endast får göra avdrag för ingående skatt om skatten på den relevanta transaktionen blivit utkrävbar. Även av artikel 17.2, som beskriver avdragsrätten räckvidd, framgår att den ingående skatten skall vara förfallen eller erlagd. Det räcker således inte med att en faktura har utfärdats för att rätt till avdrag skall föreligga utan det krävs också att skatten som anges på fakturan belöper på en transaktion som är föremål för mervärdesskatt eller för vilken mervärdesskatt har betalats i den mån den förfallit till betalning (jfr domen i mål C-342/87, Genius Holding, p.13)¹³. En

¹³ Avdragsrätt medges inte automatiskt för att skatt nämns på en faktura. För sådan skatt kan betalningsskyldighet uppkomma p.g.a bestämmelsen i artikel 21.1.c, men om skatten inte belöper på en transaktion som är föremål för mervärdesskatt, så blir den aldrig utkrävbar. Därav följer att avdrag för skatten inte kan medges (se domen i målet C-342/87, Genius Holding).

förutsättning för att betalningsskyldighet (och deklarations-skyldighet) för skatten skall uppstå är vidare att skatten är utkrävbar. Även principen att beskattning av mervärdet skall påverka ett företags avgiftsbörda på ett neutralt sätt talar därför för att den utgående skattens utkrävbarhet bör inträffa samtidigt som den ingående skatten blir avdragsgill, dvs. reciprocitet skall föreligga. Reciprociteten har nämnts i ett antal mål rörande avdragsrätten (se bl.a. domarna i mål C-400/98, Brigitte Breitsohl, p. 36 och C-396/98, Grundstuckgemeinschaft Schlossstrasse GbR, p. 38).

Avdragsrättens utnyttjande

Rätten till avdrag enligt artikel 17 utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och kan i princip inte inskränkas. Avdragsrätt inträder omedelbart för hela den ingående skatten. Det gemenskapsrättsliga mervärdesskattesystemet garanterar följaktligen en fullständig neutralitet i skattebördan för all ekonomisk aktivitet oavsett vilka de syften och resultat är som eftersträvas med denna aktivitet (se domen i mål 268/83, Rompelman, p. 19).

I artikel 18.1 föreskrivs bl.a. att en beskattningsbar person, för att kunna utnyttja sin rätt till avdrag, skall inneha en faktura eller införselhandling etc. Den beskattningsbara personen skall göra avdraget genom att från det totala mervärdesskattebeloppet för en given skatteperiod dra av det totala skattebelopp för vilket avdragsrätt har trätt in under samma period (artikel 18.2). När det gäller beskattningsbara personer som genomför sådana tillfälliga transaktioner som avses i artikel 4.3, får medlemsstaterna kräva att avdragsrätten skall utnyttjas endast vid tidpunkten för tillhandahållandet. Vidare skall medlemsstaterna fastställa regler som kan ge rätt till avdrag för ingående skatt som inte har gjorts enligt de nyssnämnda bestämmelserna (artikel 18.3).

Om tillättna avdrag för en viss period överstiger skatt att betala kan medlemsstaterna antingen göra en återbetalning eller föra över det överskjutande beloppet till nästa period (artikel 18.4).

Fakturakravet

Artikel 18 innehåller endast regler om utnyttjande av avdragsrätten och inte om hur denna rätt skall styrkas efter det att den har utnyttjats av den beskattningsbara personen. Hur styrkande av avdragsrätten skall ske får medlemsstaterna bestämma i enlighet med artikel 22.2 och 22.8.

I artikel 18.1 a anges att den beskattningsbara personen skall ha en faktura för att utnyttja sin avdragsrätt. Bestämmelsen anger inte uttryckligen någon tidpunkt för när innehavet skall föreligga. Det följer av artikel 18.1 och 22.3 att medlemsstaterna har befogenhet att dels kräva att originalfakturan uppvisas för att styrka avdragsrätten, dels godta andra bevis som styrker att den transaktion som har föranlett avdragsyrkandet verkligen har ägt rum för det fall den beskattningsbara personen inte längre innehar denna faktura. Medlemsstaterna kan således kräva kompletterande upplysningar beträffande fakturan samt ålägga andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig debitering och uppbörd av skatt och till förebyggande av fusk (se domen i mål C-85/95, John Reisdorf). De krav som ställs på fakturans innehåll får emellertid inte leda till att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utnyttja avdragsrätten (se domen i de förenade målen 123 och 330/87, Léa Jeunehomme).

Särskilt om små företag

En tillämpning av huvudregeln för skattens utkrävbarhet, dvs. att utgående skatt skall redovisas för den period när leverans sker, innebär att mervärdesskatten i regel fordras in före det att kunden har betalat säljaren. Direktivet innehåller en möjlighet att undvika sådan förtida finansiering av mervärdesskatt. Detta kan åstadkommas genom att medlemsstaten föreskriver att skatten blir utkrävbar först när betalning sker (artikel 10.2 tredje stycket). Så kan ske för vissa kategorier av beskattningsbara personer, t.ex. små företag. Den utgående skatten skall i sådant fall redovisas för den period under vilken betalning sker, varigenom tidpunkten för deklaration och betalning kan komma att senareläggas.

Kommissionen har i en rekommendation (95/198/EG)¹⁴ uppmärksammat bl.a. att de administrativa och ekonomiska bördorna är betungande för företagen, särskilt de små och medelstora, på grund av de långa betalningsfristerna vid handelstransaktioner. Betalningsdröjsmål utgör enligt kommissionen en risk för den ekonomiska balansen hos företagen och till och med för deras överlevnad. Medlemsstaterna uppmanas därför särskilt att vidta de åtgärder som är lämpligast för att komplettera de rättsliga och administrativa systemen i syfte att bl.a. skapa större tydlighet i avtalsförhållanden, förbättra utbildningen och informationen i företagen och mildra skatteeffekterna vid betalningsförseningar. Kommissionen uppmanar sålunda medlemsstaterna att, med tanke på de små och medelstora företagens särskilda egenskaper och i synnerhet på de effekter som betalningsförseningar kan ha på deras likviditet, föreskriva att dessa företag skall åtnjuta så fördelaktiga frister som möjligt inom ramen för rådets sjätte direktiv 77/388/EG om mervärdesskatt. Detta kan innebära en möjlighet att skjuta upp betalningen av mervärdesskatt, åtminstone för små företag, till dess betalning har erhållits, eller att tillåta små företag att lämna in mervärdesskattedeklarationer efter längre perioder.

7.4.2 Svensk rätt i ett EG-rättsligt perspektiv

Enligt ML görs i likhet med vad som gäller enligt direktivet en åtskillnad mellan tidpunkten för skattskyldighetens inträde och den tidpunkt som avgör till vilken redovisningsperiod som skatt avseende en viss transaktion skall hänföras. Tidpunkten för skattskyldighetens inträde är avgörande för vilka regler som skall tillämpas på en viss transaktion. Reglerna om redovisning av skatt (redovisningsskyldigheten) är avgörande för till vilken redovisningsperiod som skatt i anledning av en viss transaktion skall hänföras. När skatten skall betalas avgörs däremot inte av dessa utan av andra regler, nämligen reglerna i SBL om när deklaration skall lämnas och betalning ske. Ordet "redovisning" kan därför på sätt och vis anses som missvisande.

Bestämmelserna om när redovisningsskyldigheten respektive avdragsrätten inträder finns i 13 kap. ML. Regler om deklaration och betalning finns i 10 och 16 kap. SBL. Mervärdesskatt skall

¹⁴ Kommissionens rekommendation av den 12 maj 1995 om betalningsfrister vid handels-transaktioner (95/198/EG)

vanligen redovisas i skattedeklaration, vilken skall lämnas för varje redovisningsperiod. Redovisningsperioden utgörs av kalendermånad. I vissa fall kan redovisning ske årligen, antingen i skattedeklaration eller i inkomstdeklaration.

De som skall redovisa mervärdesskatt kan delas upp i två grupper. Den första gruppen, som omfattar flertalet skattesubjekt, är de som är bokföringsskyldiga enligt BFL. Den andra gruppen utgörs av dem som inte är bokföringsskyldiga enligt BFL.

Icke bokföringsskyldiga

För det mindre antal skattesubjekt som är skattskyldiga för mervärdesskatt men inte bokföringsskyldiga kan någon anknytning till bokföringen inte göras. För dessa gäller i stället att redovisningen styrs av skattskyldighetens inträde. Detta innebär att skatten skall redovisas för den redovisningsperiod under vilken skattskyldigheten inträtt. Detta gäller för såväl utgående som ingående mervärdesskatt, se 13 kap. 7 § och 17 § ML.

Som exempel på subjekt som kan vara skattskyldiga för mervärdesskatt men som inte är bokföringsskyldiga kan nämnas de som inte driver näringsverksamhet men som blir skyldiga att betala mervärdesskatt på grund av import eller gemenskapsinternt förvärv. Detta kan vara fallet med stiftelser och ideella föreningar. Ett annat exempel är den som blir skattskyldig till mervärdesskatt på grund av någon av de regler som innebär en utvidgning av yrkesmässighetsbegreppet i ML, se t.ex. 4 kap. 3 § ML.

För omsättning av varor och tjänster innebär anknytningen till reglerna om skattskyldighetens respektive avdragsrättens inträde i det närmaste en motsvarighet till bestämmelserna i direktivets artikel 10.2 och 17.1. Detta innebär att skatten skall redovisas för den redovisningsperiod under vilken varan har levererats eller tjänsten har tillhandahållits eller när varan eller tjänsten har tagits i anspråk genom uttag. Samma sak gäller i fråga om betalningar i förskott eller a conto, för vilka redovisningsskyldigheten respektive avdragsrätten inträder när den som omsätter varan eller tjänsten får ersättning helt eller delvis för en beställd vara eller tjänst. Utgående skatt i anledning av import redovisas inte tillsammans med annan utgående skatt utan i den ordning som gäller för betalning av tull (jfr 1 kap. 1 § andra stycket SBL). Regleringen av avdragsrättens inträde vid import är dock densamma oavsett om bokförings-

skyldighet föreligger eller ej. Sålunda skall avdrag för ingående skatt som hänför sig till import i fall då tullräkning skall utfärdas tidigast göras för den redovisningsperiod under vilken den skattskyldige har mottagit en av Tullverket utfärdad tullräkning. Vad slutligen gäller gemenskapsinterna förvärv överensstämmer tidpunkten för redovisningsskyldigheten med tidpunkten för skattskyldighetens inträde enligt 1 kap. 4 a § ML, som i stort sett återspeglar reglerna om redovisningstidpunkten (utkrävbarheten) enligt artikel 28d.2. Detta innebär att den utgående skatten vid gemenskapsinterna förvärv skall redovisas den 15:e i månaden efter den månad under vilken varan har levererats eller, om faktura utfärdas till förvärvaren innan dess, vid utfärdandet av fakturan. Enligt direktivet gäller att den utgående skatten skall redovisas den 15:e i månaden efter den månad under vilken leverans av liknande varor inom landet anses ske. Den ingående skatten får emellertid enligt ML dras av redan under den redovisningsperiod under vilken varan har levererats (dvs. förvärvet). Enligt direktivet inträder däremot avdragsrätten vid samma tidpunkt som redovisningen av den utgående skatten skall ske.

Bokföringsskyldiga

För de skattesubjekt som är skattskyldiga för mervärdesskatt och tillika bokföringsskyldiga enligt BFL, anknyter tidpunkten för redovisningsskyldighetens respektive avdragsrättens inträde till tidpunkten för när bokföring skall ske.

Den anknytning till tidpunkten för bokföringen av transaktioner som görs enligt ML vid redovisningen av mervärdesskatt saknar motsvarighet i EG:s regler. Enligt direktivet är det i stället den beskattningsgrundande händelsen och skattens utkrävbarhet (redovisningstidpunkten) som styr till vilken redovisningsperiod skatten skall hänföras. Någon koppling till andra regler än mervärdesskattebestämmelserna finns inte.

Bokföringslagens regler

Enligt 4 kap. 1 § BFL skall ett företag som är bokföringsskyldigt bl.a. löpande bokföra alla affärshändelser i enlighet med 5 kap. 1–5 §§. Med affärshändelser avses alla förändringar i storleken och

sammansättningen av ett företags förmögenhet som beror på företagets ekonomiska relationer med omvärlden, såsom in- och utbetalningar, uppkomna fordringar och skulder samt egna tillskott till och uttag ur verksamheten av pengar, varor eller annat (1 kap. 2 § första stycket 2 BFL).

Av 5 kap. 1 § BFL framgår att affärshändelser skall bokföras så att de kan presenteras i registreringsordning (grundbokföring) och i systematisk ordning (huvudbokföring). Detta skall ske på ett sådant sätt att det är möjligt att kontrollera fullständigheten i bokföringsposterna och överblicka verksamhetens förlopp, ställning och resultat.

Tidpunkten för bokföring

Tidpunkten för bokföringen anges i 5 kap. 2 § BFL. Kontanta in- och utbetalningar skall bokföras senast påföljande arbetsdag (kassabokföring). Andra affärshändelser skall bokföras så snart det kan ske. Detta innebär enligt BFN att bokföring måste ske så snart företaget har tillgång till tillräckliga uppgifter för att kunna bokföra händelserna på ett godtagbart sätt, vilket får avgöras beroende på omständigheterna i det enskilda fallet (BFNAR¹⁵ 2001:2 p. 7). I princip skall bokföring av affärshändelser ske när en fordran eller skuld uppkommit civilrättsligt, dvs. i samband med leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst. Ofta saknas emellertid tillräckliga uppgifter för att transaktioner skall kunna bokföras på detta stadium. Bokföring av fordringar och skulder får därför anstå till dess faktura eller motsvarande handling har utfärdats eller mottagits eller sådan handling enligt god affärssed borde ha förelegat (BFNAR 2001:2 p. 8). Denna möjlighet (faktureringsmetoden) får tillämpas oavsett verksamhetens omfattning.

Beträffande såväl kontantbetalningar som andra affärshändelser finns enligt 5 kap. 2 § andra stycket BFL en möjlighet att senarelägga bokföringen. Härför krävs att det föreligger särskilda skäl och att det är förenligt med god redovisningssed. Såvitt gäller kontantbetalningar anges i förarbetena att det kan föreligga sådana skäl för mycket små verksamheter (jfr prop. 1998/99:130 s. 255). Såvitt gäller andra affärshändelser anges ett skäl till fördröjd bokföring vara att företag på ett rationellt sätt skall kunna anlita redovisningsbyråer för hjälp med bokföringen (a. a. s. 257). Enligt

¹⁵ Bokföringsnämndens allmänna råd

BFN måste dock affärshändelser som inträffat under en kalendermånad vara bokförda senast vid utgången av påföljande månad (BFNAR 2001:2 p. 9).

För mindre företag finns en möjlighet att tillämpa en kontantmetod (5 kap. 2 § tredje och fjärde stycket BFL). Denna är ett slags förenklad bokföring som innebär att den bokföringskyldige får dröja med att bokföra affärshändelserna tills betalning sker, under förutsättning att detta är förenligt med god redovisningssed. Uppkomna skulder och fordringar beaktas med andra ord inte i bokföringen. Vid räkenskapsårets utgång måste dock samtliga då kvarstående fordringar och skulder bokföras.

Kontantmetoden är i första hand tillämplig på företag som inte är bokslutsföretag¹⁶. Emellertid har även bokslutsföretag getts en möjlighet att tillämpa kontantmetoden, om det endast förekommer ett mindre antal fakturor eller andra handlingar i verksamheten och fordringarna eller skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp. Vad som avses härmed får avgöras med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet (BFNAR 2001:2 p. 13). Även den som tillämpar kontantmetoden omfattas av möjligheten till senareläggning enligt 5 kap. 2 § andra stycket BFL (se BFNAR 2001:2 p. 14).

Bokslutstransaktioner

Av 5 kap. 3 § BFL framgår att i samband med bokslut skall poster som är nödvändiga för att bestämma räkenskapsårets intäkter och kostnader och den finansiella ställningen bokföras på balansdagen (bokslutstransaktioner). Sådana transaktioner avser främst fördelning av intäkter och kostnader som helt eller delvis hänför sig till annat räkenskapsår än det då inkomsten eller utgiften uppstår

¹⁶ Med bokslutsföretag menas enligt 1 kap. 2 § BFL företag som tillhör någon eller några av följande kategorier:

- aktiebolag,
- ekonomiska föreningar,
- handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare,
- företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag,
- stiftelser som är bokföringskyldiga enligt BFL,
- företag som är moderföretag i en koncern,
- företag i vilka den årliga nettoomsättningen normalt uppgår till mer än ett belopp motsvarande tjugo prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring som gällde under den sista månaden av räkenskapsåret.

(BFNAR 2001:2 p. 16) Bestämmelsen om bokslutstransaktioner får även tillämpas i samband med delårsrapporter och andra periodbokslut (BFNAR p. 17).

Vad nu sagts i fråga om bokslutstransaktioner gäller inte företag som inte är skyldiga att avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut eller en årsredovisning (BFNAR 2001:2 p. 18). Regler om vilka som är skyldiga att avsluta den löpande bokföringen med årsredovisning eller årsbokslut finns i 6 kap. BFL.¹⁷

God redovisningssed

Av särskilt intresse i detta sammanhang är begreppet god redovisningssed. Med detta uttryck avses inte endast praxis som förekommer hos företag. Av uttalanden i förarbetena till BFL framgår att begreppet god redovisningssed skall grundas på en traditionell tolkning av lagar och andra författningar (prop. 1998/99:130 s. 185). Eftersom god redovisningssed är ett dynamiskt begrepp, sker det en ständig förändring av innebörden av begreppet. Av 8 kap. 1 § BFL framgår att det är BFN som ansvarar för utvecklingen av den goda redovisningsseden. Detta sker bl.a. genom utfärdande av allmänna råd.

¹⁷ Företag som tillhör någon av följande kategorier skall enligt 6 kap 1 § BFL för varje räkenskapsår avsluta bokföringen med en årsredovisning:

1. aktiebolag,
2. ekonomiska föreningar,
3. handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare,
4. företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag,
5. stiftelser som är bokföringsskyldiga enligt denna lag, dock inte stiftelser som får använda sina tillgångar uteslutande till förmån för medlemmar av en viss eller vissa släkter och som är bokföringsskyldiga endast på grund av 2 kap. 3 § första stycket,
6. bokslutsföretag i vilka
 - a) antalet anställda i verksamheten under de senaste två räkenskapsåren i medeltal har uppgått till mer än tio, eller
 - b) nettovärdet av tillgångarna i verksamheten enligt en balansräkning för räkenskapsåret uppgår till mer än 24 miljoner kronor,
7. företag som är moderföretag i en koncern om
 - a) antalet anställda hos koncernföretagen under de senaste två räkenskapsåren i medeltal har uppgått till mer än tio, eller
 - b) nettovärdet av koncernföretagens tillgångar, enligt balansräkningarna för koncernföretagens senaste räkenskapsår, på moderföretagets balansdag uppgår till mer än 24 miljoner kronor.

Andra bokslutsföretag än de nämnda skall, om de inte upprättar årsredovisning, för varje räkenskapsår avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut.

ML:s regler

Valet av metod för ett företags bokföring har betydelse för vilken metod som skall användas vid redovisningen av utgående och ingående mervärdesskatt. Vid registrering till mervärdesskatt tilldelas de skattskyldiga den redovisningsmetod som skall användas vid redovisning av mervärdesskatt (Se RSV:s Handledning för mervärdesskatt 2002 s. 404). Anknytningen till bokföringen innebär att redovisningen av mervärdesskatt skall ske antingen enligt faktureringsmetoden eller bokslutsmetoden. Faktureringsmetoden tilldelas dem som löpande bokför fordringar och skulder. Bokslutsmetoden tilldelas dem som enligt BFL har rätt till kontantmetoden samt de som omfattas av 13 kap. 8 § ML. Av sistnämnda bestämmelse framgår att den som bokför obetalda fakturor i förteckningar som förs löpande men som inte avslutas på ett sådant sätt att de utgör tillräckligt underlag för redovisning enligt 6 §, kan efter medgivande redovisa utgående skatt för den redovisningsperiod under vilken beskattningsåret går ut. Regeln innebär således att den som inte får tillämpa kontantmetoden enligt BFL ändå kan få tillämpa bokslutsmetoden vid redovisningen av mervärdesskatt.

Den metod som den skattskyldige tilldelats av skattemyndigheten måste tillämpas för såväl utgående som ingående mervärdesskatt.

Utgående mervärdesskatt

Såvitt gäller utgående mervärdesskatt är huvudregeln att redovisning skall ske när den som omsätter en vara eller tjänst enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört omsättningen (13 kap. 6 § 1 ML). Den som är skattskyldig för förvärv av vara eller tjänst skall på motsvarande sätt redovisa utgående skatt när förvärvet har bokförts eller borde ha bokförts (13 kap. 6 § 2 ML). För förskotts- eller a conto-betalningar gäller att redovisningsskyldigheten uppkommer för det mottagna beloppet, när betalningen har tagits emot eller lämnats.

Frågan om när en faktura senast skall bokföras enligt god redovisningssed bedömdes i RÅ 1986 ref 125. En svensk filial till ett tyskt bolag hade bokfört slutfaktura avseende en byggnadsentreprenad månaden efter den månad som fakturan utfärdats och avsänts. Skatten i anledning av fakturan hade redovisats för den

period under vilken fakturan bokförts. BFN anförde i yttrande att fakturor normalt skall grundnoteras per den dag fakturan utställts, men att det av olika skäl kan accepteras att fakturan i stället grundnoteras per den dag den avsänds. Senare notering än detta kan dock inte komma i fråga. Regeringsrätten konstaterade mot bakgrund härav att redovisning av mervärdesskatten hade skett för sent.

För den som tilldelats faktureringsmetoden anges i 13 kap. 6 § ML när skatten skall redovisas (se ovan). Anknytningen till god redovisningssed innebär att eventuell fördröjning med bokföringen måste beaktas när det gäller redovisningen av mervärdesskatt. Den goda redovisningsseden får således betydelse för vid vilken tidpunkt mervärdesskatteredovisningen skall ske enligt faktureringsmetoden. Den dynamiska karaktären hos begreppet god redovisningssed försvårar en jämförelse med EG-rätten, som är förhållandevis statisk sedan medlemsstaterna gett uttryck för vilken metod som skall tillämpas i den nationella lagstiftningen.

För den som tilldelats bokslutsmetoden gäller samma reglering enligt ML för när redovisningen skall ske. I praktiken innebär detta att redovisningsskyldigheten inträder när betalning erhålls eller lämnas. När det gäller bokslutsmetoden, som i princip är en kontantmetod, ger även direktivet möjlighet till medlemsstaterna att föreskriva en sådan metod för vissa beskattningsbara personer eller vissa transaktioner. För den som tillämpar kontantmetoden vid bokföringen skall dock obetalda fordringar och skulder bokföras vid räkenskapsårets utgång. Direktivet har inte några motsvarande bestämmelser utan föreskriver snarare en löpande avräkning av mervärdesskatt.

Gemensamt för båda metoderna är att kontantaffärer skall redovisas när betalning sker. Redovisningen av erhållna förskott är också gemensam för de båda metoderna. Detsamma gäller redovisning av utgående skatt i anledning av uttag. Vid betalningar i förskott eller a conto innan leverans eller tillhandahållande blir skatten enligt artikel 10.2 andra stycket utkrävbar vid mottagandet av betalningen och för andra transaktioner får medlemsstaterna föreskriva en kontantmetod för redovisningen enligt artikel 10.2 tredje stycket.

För vissa transaktioner regleras särskilt när redovisning av utgående mervärdesskatt skall ske. Eftersom korresponderande regler för redovisning av den ingående skatten ofta finns för dessa situationer redovisas dessa särregler i ett sammanhang nedan under

rubriken *Särskilda regler för redovisning av utgående och ingående skatt*.

Redovisningsskyldigheten avseende utgående mervärdesskatt vid omsättning kan åskädliggöras enligt nedanstående uppställning.

Mervärdesskatt avseende	Faktureringsmetod	Bokslutsmetod (kontantmetod)
Kontantaffärer under perioden ¹⁸	X	X
Under perioden erhållna förskott för beställda varor el. tjänster (ej byggbranschen i vissa fall)	X	X
Fakturor som löpande bokförts i grundbokföring eller förteckning under perioden	X	
Fakturor som enligt god redovisningssed borde ha bokförts under perioden	X	
Diskonterad eller överläten fordran		X
Gjorda uttag under perioden	X	X
Särskilda transaktioner	X	X

ML:s regler om redovisning av utgående mervärdesskatt gäller inte skatt i anledning av *import*. Sådan skatt redovisas inte i mervärdesskattedeklaration utan i den ordning som gäller för betalning av tull (se 1 kap. 1 § andra stycket SBL). Enligt direktivet inträder utkrävbarheten antingen vid införseln, samtidigt som eventuell tull och avgift blir påförbar eller, för varor i vissa lager, när dessa upphör att omfattas av ett sådant förfarande.

Redovisningsskyldigheten för skatt i anledning av *gemenskapsinterna förvärv* inträder när den som är skattskyldig för förvärvet enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört förvärvet (13 kap. 6 § 2 ML). Enligt direktivet blir skatten utkrävbar vid utfärdande av faktura eller senast den femtonde

¹⁸ Såvitt gäller bokslutsmetoden anger RSV att även skatt på betalningar i form av varor eller tjänster eller på annat sätt skall redovisas (RSV:s Handledning för mervärdesskatt 2002 s. 408). Om detta är en form av kontantaffär borde det gälla även för faktureringsmetoden.

dagen i månaden efter den då den beskattningsgrundande händelsen inträffade (artikel 28d.2 och 28d.3).

Ingående mervärdesskatt

Såvitt gäller ingående skatt är huvudregeln att denna skall dras av för den redovisningsperiod under vilken den som förvärvar en vara eller en tjänst eller för in en vara till landet enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört förvärvet eller importen (13 kap. 16 § 1 ML). Med förvärv avses både förvärv inom landet och gemenskapsinterna förvärv. För förskotts- eller a conto-betalningar finns en särskild regel, som innebär att avdragsrätten inträder den period under vilken betalningen lämnats (13 kap. 16 § 2 ML).

Liksom beträffande utgående mervärdesskatt styrs således inträdet av avdragsrätten av tidpunkten för förvärvet (även gemenskapsinterna förvärv) respektive importen. En skillnad är att ingående skatt i anledning av import dras av som annan ingående skatt i skattedeklarationen. Avdragsrättens inträde vid förskott och a conto-betalning följer samma principer som redovisningen av utgående skatt.

Redovisningsskyldigheten avseende ingående skatt kan åskådliggöras med följande uppställning.

Mervärdesskatt avseende	Faktureringsmetod	Bokslutsmetod
Kontantinköp under perioden ¹⁹	X	X
Under perioden betalda förskott för beställda varor el. tjänster (ej byggbranschen i vissa fall)	X	X
Fakturor som löpande bokförts i grundbokföring eller förteckning under perioden	X	
Fakturor som enligt god redovisningssed borde ha bokförts under perioden	X	
Gjorda uttag under perioden	X	X
Särskilda transaktioner	X	X

Innebörden av god redovisningssed i samband med s.k. periodbokslut har bedömts av Regeringsrätten i RÅ 1999 ref. 16. I målet, som gällde avdragsrätt för ingående skatt, hade ett företag yrkat avdrag för skatt avseende köp av energi för den redovisningsperiod under vilken leverans skett trots att fakturan ankommit först efter periodens utgång. Leveransen skedde i januari 1995. Fakturan var daterad den 1 februari 1995 och antogs ha ankommit någon eller några dagar senare. Företaget upprättade periodrapporter varje månad varvid periodisering av kostnader skedde. Detta ansågs av bolaget stå i överensstämmelse med god redovisningssed. Skattemyndigheten godtog inte att avdraget redovisades under leveransmånaden eftersom faktura inte mottagits och bokförts. Savitt gäller frågan om det var förenligt med god redovisningssed att tillföra räkenskaperna för redovisningsperioden fakturor som kommit in till bolaget efter periodens utgång men som avsåg leveranser som skett under perioden, återopade Regeringsrätten bl.a. BFN:s yttrande i RÅ 1998 not 50. I yttrandet anger nämnden att det inte föreligger hinder mot att bokföra affärshändelser innan dess att faktura mottagits eller utfärdats. Detta är enligt nämnden möjligt såväl i den löpande bokföringen

¹⁹ Savitt gäller bokslutsmetoden anger RSV att även skatt på betalningar på annat sätt skall redovisas (RSV:s Handledning för mervärdesskatt 2002 s. 408). Om detta är en form av kontantaffär borde det gälla även för faktureringsmetoden.

som i samband med bokslut (inklusive periodbokslut). Regeringsrätten uttalade därefter att det inte kunde anses strida mot god redovisningssed att i redovisningen hänföra fakturor avseende leveranser/tillhandahållanden under en viss månad till den månaden trots att fakturorna inte inkommer förrän i början av den påföljande månaden. En förutsättning måste dock vara att systemet tillämpas konsekvent. Vad som framkommit i det aktuella målet gav inte anledning till annat antagande än att så varit fallet. Regeringsrätten tog därefter upp frågan om det för att den skattskyldige skall anses ha bokfört förvärvet finns ett krav på att bokföringsåtgärderna faktiskt vidtagits före periodens utgång. Ett sådant krav skulle enligt Regeringsrätten stämma mindre väl överens med den s.k. bokslutsmetoden, vilken innebär att bokföringen av fordringar och skulder får dröja tills betalning sker – dock skall vid årets utgång samtliga obetalda fordringar och skulder bokföras (8 § gamla bokföringslagen). Regeringsrätten ansåg att bestämmelsen inte borde anses innefatta ett krav på att bokföringsåtgärderna faktiskt har vidtagits före redovisningsperiodens utgång. Slutligen konstaterade Regeringsrätten att bestämmelsen i 8 kap. 5 § ML inte kan uppfattas som ett krav på att den skattskyldige måste ha erhållit en faktura före utgången av den redovisningsperiod för vilken han gör avdrag för den ingående skatten.

RSV har i en skrivelse daterad den 15 april 1999 (dnr 4105-99/110) lämnat sina kommentarer till domen. RSV anser att huvudprincipen fortfarande är att redovisning av mervärdesskatt skall ske när faktura ställs ut respektive erhålls. Domen innebär enligt RSV att Regeringsrätten godtagit att en avvikelse kan ske från denna princip, men att detta inte är tvingande. RSV anser vidare att domen skall tolkas så att fakturor som avser leveranser en viss redovisningsperiod får hänföras till den perioden endast om fakturan inkommit senast när enligt lag skattedeklarationen skall avges. Vidare anser RSV att en konsekvent tillämpning innebär att både utgående och ingående skatt måste redovisas efter samma princip. Det kan således inte accepteras att enbart hänföra fakturor avseende ingående skatt till en tidigare månad. Kravet på en konsekvent tillämpning innebär också att vald redovisningsmetod skall tillämpas på samma sätt över en längre tid. Avsteg från den konsekventa tillämpningen kan dock godtas beträffande mindre belopp (väsentlighetskriterium). En konsekvens av domen är att vid affärshändelser mellan oberoende parter kan redovisningen av

utgående respektive ingående skatt komma att ske i olika redovisningsperioder. Slutligen anser RSV att de speciella regler som finns för redovisning av mervärdesskatt inte påverkas av domen (gäller exempelvis reglerna för förskott och a conton inom byggbranschen).

En effekt av domen blir att redovisning av utgående och ingående skatt avseende samma transaktion kan komma att ske i olika redovisningsperioder. Direktivet föreskriver en reciprok redovisning av utgående och ingående skatt avseende samma transaktion. Den konsekventa behandlingen hos en och samma skattskyldig av utgående och ingående skatt som skall följas enligt domen och som av RSV preciserats till att avse utgående och ingående skatt saknar motsvarighet i direktivet, som i stället kräver reciprocitet enligt vad som nyss angetts. Detsamma gäller RSV:s uppfattning att den konsekventa tillämpningen skall ske över en längre tid liksom att avsteg kan medges beträffande mindre belopp. RSV anser vidare att det för att avdragsrätt skall föreligga en viss redovisningsperiod krävs att faktura inkommit senast när skattekunde deklarerar avseende denna period skall lämnas. Direktivet innehåller inte någon regel för när faktura måste föreligga till styrkande av avdragsrätt.

Särskilda regler för redovisning av utgående och ingående skatt

I 13 kap. 9 § ML finns en särskild regel om redovisning av utgående skatt avseende varor som sålts med förbehåll om återtaganderätt enligt lagen (1978:599) om *avbetalningsköp mellan näringsidkare* m.fl. Regeln innebär att fordringar avseende sådana försäljningar alltid skall redovisas för den redovisningsperiod då fakturan eller motsvarande handling enligt god redovisningssed har utfärdats eller borde ha utfärdats. 13 kap. 19 § ML innehåller en korresponderande regel för avdragsrättens inträde. Lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl. gäller avbetalningsköp som sluts mellan näringsidkare eller som annars faller utanför konsumentkreditlagen. Med avbetalningsköp avses avtal om köp av vara om betalningen skall erläggas i särskilda poster, varav minst en sedan varan lämnats ut till köparen, och avtalet innehåller villkor som ger säljaren en möjlighet att återtaga varan om köparen ej fullgör sin del av avtalet (förbehåll om återtaganderätt). I lagen regleras bl.a. frågor om rätt till förtidsåterbetalning och när för-

behåll om återtaganderätt får göras gällande och hur uppgörelsen mellan säljaren därvid skall ske.

Regeln i 13 kap. 9 § ML utgör ett avsteg från huvudregeln i 13 kap. 6 § ML och innebär att även den som redovisar skatt enligt bokslutsmetoden för de transaktioner som avses skall redovisa skatten enligt faktureringsmetoden. För den som redovisar skatt enligt faktureringsmetoden innebär däremot regeln i 13 kap. 9 § ingen skillnad utan redovisningen sker på vanligt sätt. God redovisningssed innebär att transaktionen skall bokföras så snart det kan ske, om det inte föreligger särskilda skäl till senareläggning. Detta innebär i sin tur att bokföring skall ske när det finns tillräckliga uppgifter för detta. Normalt finns sådana uppgifter tillgängliga när faktura eller motsvarande handling har eller enligt god redovisningssed borde ha utfärdats. Enligt BFNAR 2001:2 innebär regeln om möjlighet till senareläggning att bokföring av affärshändelser under en månad måste vara bokförda vid slutet av månaden efter. Mervärdesskatten (avseende hela beloppet) skall således redovisas för denna redovisningsperiod. Detta gäller oavsett vilken metod för redovisning av mervärdesskatt som säljaren tillämpar.

För andra *avbetalningsköp*, dvs. sådana som omfattas av *konsumentkreditlagen*, gäller huvudregeln i 13 kap. 6 § ML. Detta innebär att den som tillämpar faktureringsmetoden även i dessa fall redovisar hela skatten för den redovisningsperiod då fakturan bokförts. För den som tillämpar bokslutsmetoden kommer mervärdesskatten på fordran att redovisas i samband med bokslutet. Redan gjorda betalningar redovisas för den period under vilken de influtit.

Huvudregeln i direktivets artikel 10.2 föreskriver att redovisningsskyldigheten inträder vid leverans av varor, vilket i fall av avbetalningsköp sker vid varans överlämnande. Av bestämmelsens tredje stycke framgår att medlemsländerna får föreskriva att redovisningstidpunkten för vissa transaktioner eller vissa kategorier beskattningsbara personer skall inträda senast vid utfärdande av faktura eller annan jämförlig handling. Direktivet anger däremot inte någon tidsfrist för när faktura eller jämförlig handling senast måste utfärdas. Medlemsländerna har dock möjlighet att i den nationella lagstiftningen införa regler som innebär att faktura skall utfärdas inom en viss tidsfrist (artikel 22.3 a i lydelsen enligt Rådets direktiv 2001/115/EG).

Av 13 kap. 10 § ML framgår att om en skattskyldig har försatts i *konkurs*, skall skatt i anledning av omsättningar och förvärv för

vilka skattskyldighet inträtt före konkursbeslutet men som inte redovisats tidigare, redovisas för den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelats. Detta innebär i princip att konkursgäldenären skall avsluta sin redovisning per konkursdagen (se prop. 1993/94:99 s. 239). En motsvarande regel om avdragsrätt för ingående skatt finns i 13 kap. 21 § ML. Av 6 kap. 3 § ML framgår att konkursboet är skattskyldigt för omsättning som sker efter konkursbeslutet. Reglerna om redovisningsskyldighet vid konkurs kan sägas innebära att tidpunkten för redovisningen anknyts till tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Enligt direktivet är detta huvudregeln för tidpunkten för skattens utkrävbarhet, dvs. redovisningstidpunkten.

Vid *överlåtelse av verksamhet* skall säljaren redovisa utgående skatt avseende omsättningar och förvärv för vilka skattskyldighet inträtt före övertagandet (13 kap. 11 § ML). Eventuella ändringar av den utgående skatten till följd av nedsättning av priset, återtagande av vara eller kundförlust får redovisas av förvärvaren om detta inte gjorts av överlåtaren. Principerna för redovisning av utgående skatt anses gälla även för ingående skatt, även om detta inte uttryckligen anges (jfr RSV:s Handledning för mervärdesskatt 2002 s. 409). För det fall överlåtaren inte dragit av ingående skatt har övertagaren rätt att i stället tillgodoräkna sig avdrag (8 kap. 4 § första stycket 1 ML). I rättsfallet RÅ 1977 Ba 42 hade en enskild firma överlåtits till ett bolag med retroaktiv verkan. Före överlåtelsen hade mervärdesskatt redovisats avseende omsättningar som skett i den enskilda firman. Den retroaktiva överlåtelsen påverkade inte den enskilda firmans redovisningsskyldighet avseende dessa omsättningar. Även regeln för redovisning av skatt vid överlåtelse av verksamhet kan sägas innebära att tidpunkten för redovisningen anknyts till tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Enligt direktivet är detta huvudregeln för tidpunkten för skattens utkrävbarhet, dvs. redovisningstidpunkten.

I 13 kap. 12 § ML finns en särskild regel för *uttag av tjänst*. Regeln innebär att vid uttag av tjänst som har tillhandahållits under en tid som sträcker sig över mer än en redovisningsperiod skall till varje period hänföras den del av tjänsten som har tillhandahållits under perioden. Undantag från den regeln finns i 13 och 14 §§ och gäller vissa byggnadsarbeten. Regeln om uttag av tjänst får närmast jämföras med huvudregeln i direktivets artikel 10.2 första stycket. EG-regeln får enligt utredningens uppfattning anses innebära att den beskattningsgrundande händelsen vid uttag inträffar vid

ianspråktagandet av varor och tjänster, dvs. löpande. För kontinuerliga uttag för vilka betalning eller avräkning inte sker och för vilka det inte finns någon naturlig tidpunkt för när de skall anses ha utförts, kan medlemsstaterna föreskriva att den beskattningsgrundande händelsen och sålunda redovisningstidpunkten skall anses inträffa åtminstone en gång per år.

Inom byggnadsbranschen gäller vissa särskilda regler vid redovisning av mervärdesskatt. Byggnadsverksamhet kan bedrivas som *byggnads- eller anläggningsentreprenad* eller i egen regi. Vid byggnads- eller anläggningsentreprenad utförs arbetet (byggtjänsten) på annans fastighet, medan egenregiarbeten utförs på egen fastighet. I det senare fallet kan syftet vara att sälja fastigheten efter byggnation eller att förvalta denna.

Som angetts ovan inträder skattskyldigheten vid byggnads- eller anläggningsentreprenader normalt vid tidpunkten för slutbesiktning. Skattskyldighet inträder dock dessförinnan om förskotts- eller a conto-betalning mottagits. När det gäller förskottsbetalningar finns emellertid en särskild regel om redovisningsskyldighet i 13 kap. 14 § ML. Regeln innebär att redovisning av betalningar i förskott eller a conto får anstå till den redovisningsperiod som infaller två månader efter slutbesiktning eller annan jämförlig åtgärd. Motsvarande gäller förskottsbetalning avseende leverans av vara som avser byggnads- eller anläggningsentreprenad. Om skattebärande faktura ändå utfärdas skall skatten på förskottet redovisas enligt vanliga regler i 13 kap. 6 § ML. Det kan i sammanhanget nämnas att faktura med uppgift bl.a. om mervärdesskatt skall utfärdas vid förskotts- eller a conto-betalningar (11 kap. 2 § 2 ML). Den skyldigheten gäller enligt 11 kap. 4 § 2 ML dock inte sådana förskotts- eller a conto-betalningar som avses i 13 kap. 14 § ML. Detta medför antingen att faktura inte alls utfärdas eller att faktura eller någon annan jämförlig handling utfärdas utan angivande av mervärdesskatt.

I RÅ 1999 ref. 31 var situationen den att ett företags beställare avseende en byggnadsentreprenad hade gått i konkurs. Företaget var underentreprenör till beställaren, som således var huvudentreprenör. Underentreprenören hade fakturerat huvudentreprenören för mottagna a conto-betalningar men fakturorna inkluderade inte mervärdesskatt. Frågan var om huvudentreprenörens konkurs medförde skyldighet för underentreprenören att redovisa utgående skatt på de mottagna förskotten. Det konstaterades att det inte finns någon särskild regel för det fall beställaren går i konkurs.

Regeringsrätten fann att om entreprenaden fullföljs genom att konkursboet inträder i beställarens ställe och övertar dennes rättigheter och skyldigheter bör redovisning ske enligt huvudregeln. Om entreprenaden avbryts ansågs detta utgöra en sådan åtgärd att redovisningsskyldighet inträder inom två månader.

Regeln om utgående skatt i anledning av förskotts- eller a conto-betalningar i 13 kap. 14 § motsvaras beträffande ingående skatt av 13 kap. 20 § ML, innebärande att den ingående skatten får dras av först efter att fakturan innehållande skattebeloppet mottagits och betalning erlagts. Den särskilda regeln i 13 kap. 14 § gäller inte i de fall som avses i 13 kap. 10 och 11 §, dvs. i konkursfall och vid överlåtelse av verksamhet.

Huvudregeln enligt direktivets artikel 10.2 vid förskotts-betalningar är att skatten blir utkrävbar när betalningen mottas. Medlemsländerna har dock möjlighet att avvika från denna regel genom att föreskriva att utkrävbarheten skall inträda vid en annan tidpunkt för vissa transaktioner eller vissa kategorier beskattningsbara personer. De tre olika alternativ som direktivet medger är tiden för utfärdande av faktura, tiden för mottagandet av betalning och, för det fall faktura inte utfärdas eller utfärdas sent, inom en viss tid från den beskattningsgrundande händelsen. Den senare regeln är dock inte självständig utan kan sägas vara en slags kompletteringsregel till regeln om att utkrävbarheten inträder senast vid utfärdande av faktura. Enligt direktivet finns inte någon möjlighet att underlåta att utfärda faktura vid mottagande av förskottsbetalning. Fakturan skall bl.a. innehålla uppgift om skatten.

Andra belopp än förskotts- och a conto-betalningar, dvs. slutredovisning av entreprenaden, följer de normala reglerna i 13 kap. 6 § ML för redovisningsskyldighetens inträde. I praktiken har det accepterats att slutfaktura får utfärdas senast sex månader efter slutbesiktning. Detta motsvarar den tidsgräns som enligt praxis inom byggbranschen gäller fakturering av tilläggs- och ändringsarbeten (jfr RSV:s Handledning för mervärdesskatt 2002 s. 432). Denna tillämpning innebär att en förskjutning normalt föreligger mellan tidpunkten för skattskyldighetens inträde och tiden för redovisningsskyldigheten. Som längst kan denna uppgå till sex månader. Enligt direktivet skall normalt tidpunkten för utkrävbarheten överensstämma med tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen. Något hinder för att anses att tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen och därmed

redovisningstidpunkten infaller vid dagen för slutbesiktningen synes inte föreligga. Enligt artikel 10.2 i direktivet medges även att medlemsstaterna föreskriver att utkrävbarheten, dvs. redovisningstidpunkten, för vissa kategorier av beskattningsbara personer får anstå till dess faktura utfärdas.

I 13 kap. 13 § ML finns en särskild regel om redovisning av utgående mervärdesskatt vid *byggnadsarbeten i egen regi*. Fråga är således om uttagsbeskattning. Den särskilda regeln gäller den som bedriver sådan byggnadsverksamhet som avses i IL och genom uttag tar i anspråk tjänst som till större delen avser ny-, till- eller ombyggnad av en egen fastighet. Skatt i anledning av sådant uttag skall redovisas 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. Skälet till den uppskjutna beskattningen synes vara att ge tillräckligt med tid för den skattskyldige att få fram ett tillförlitligt underlag för beräkningen av skatten, vilken görs utifrån de nedlagda kostnaderna (prop. 1978/79:141 s. 66). Enligt direktivet skall skatten redovisas löpande. Detta gäller oavsett vilken metod som tillämpas för bestämmande av redovisningstidpunkten. Något hinder för att, i likhet med vad som gäller för byggentreprenader, anse att den beskattningsgrundande händelsen och därmed redovisningstidpunkten infaller när fastigheten eller den del av fastigheten som uttaget avser har kunnat tas i bruk kan inte antas föreligga.

I 13 kap. 15 § ML finns en särskild regel som avser *uttagsbeskattning av användning av personbil eller motorcykel*. Regeln innebär att om den skattskyldige själv använder eller låter någon annan använda ett sådant fordon får redovisningen av den utgående skatten anstå till dess redovisning skall lämnas för den sista redovisningsperioden under det kalenderår då fordonet använts. Enligt direktivet torde denna typ av transaktioner falla under huvudregeln, dvs. att den beskattningsgrundande händelsen och därmed redovisningstidpunkten infaller löpande. Om någon naturlig slutpunkt för omsättningen inte går att fastställa kan bestämmelserna om kontinuerliga tillhandahållanden i direktivets artikel 10.2 vara tillämpliga. Redovisningstidpunkten inträffar i sådant fall vid utgången av den period som en eventuell avräkning eller betalning avser eller, om sådan ej sker, har medlemsstaterna en möjlighet att föreskriva att redovisning skall ske åtminstone en gång per år.

Såvitt gäller avdrag för ingående skatt finns det en särskild regel för förvärv av *avverkningsrätt till skog* i 13 kap. 22 § ML. Regeln avser de fall som anges i 1 kap. 4 § ML, dvs. upplåtelse av avverkningsrätt som innebär att ersättning skall betalas under flera år. Skattskyldigheten uppkommer då betalning tas emot av upplåtaren. I 13 kap. 22 § ML anges i konsekvens med detta att avdragsrätten inträder för den redovisningsperiod under vilken betalning görs. Regeln i 13 kap. 22 § ML innebär att avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för den som upplåter avverkningsrätten, vilket enligt 1 kap. 4 § ML inträffar vid betalning. Redovisningsskyldigheten för upplåtaren följer emellertid huvudregeln i 13 kap. 6 §. Detta innebär att skatten skall redovisas när omsättningen enligt god redovisningssed bokförts eller borde ha bokförts. ML garanterar således inte någon tidsmässig reciprocitet mellan redovisningstidpunkten för utgående skatt och avdragsrättens inträde för den ingående skatten, vilket krav ställs enligt artikel 17.1 i direktivet. I den mån transaktionen är tillfällig, dvs. utförs utanför en ekonomisk aktivitet, men ändå beskattas enligt artikel 4.3, ger direktivet i artikel 18.2 andra stycket en möjlighet för medlemsstaterna att kräva att avdragsrätten utnyttjas av upplåtaren endast vid tidpunkten för tillhandahållandet.

En särskild regel för *avdragsrättens inträde vid import* i vissa fall finns i 13 kap. 23 § ML. Regeln gäller de fall av import då tullräkning skall utfärdas. Avdrag för ingående skatt får göras tidigast för den redovisningsperiod under vilken den skattskyldige har tagit emot en av Tullverket utfärdad tullräkning. Enligt direktivet följer avdragsrättens inträde tidpunkten för utkrävbarheten (redovisningstidpunkten för utgående skatt). Detta innebär att avdragsrätten inträder när varorna förs in. Om varorna är föremål för tullar eller avgifter inträder avdragsrätten när dessa blir påförbara.

I 13 kap. 24–26 och 28 a–28 b §§ finns ett antal regler om hur en ändring av tidigare redovisad ingående eller utgående skatt skall ske. 24–25 §§ handlar om ändring av utgående skatt på grund av nedsättning av priset, återtagande av vara eller kundförlust. I 25 a § finns en regel som innebär att ett belopp får dras vid redovisning av utgående skatt om denna gäller sådana gemenskapsinterna förvärv som avses i 2 a kap. 6 § ML och skatt i anledning av förvärvet även påförts i ett annat EG-land. I 26 § finns bestämmelser om ändring av ingående skatt sedan kreditnota eller motsvarande mottagits. 28 a § handlar om jämkning av avdragen ingående skatt som avses i 8 a kap. 1–12 och 14 §§ samt 9 kap. 10–13 §§. Slutligen innehåller

28 b § regler om redovisning av utgående och ingående skatt i ett särskilt fall vid frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. 1 §.

Fakturakravet

Av 8 kap. 5 § ML framgår att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt endast föreligger om skatten kan styrkas enligt vad som föreskrivs i 17, 19 och 20 §§. Huvudregeln i 8 kap. 17 § innebär att vid förvärv från någon som är skattskyldig skall avdragsrätten styrkas genom faktura eller jämförlig handling som avses i 11 kap. ML. Vid vilken tidpunkt som fakturan skall föreligga anges inte. Reglerna i 11 kap. ML behandlas i avsnitt 7.5.2. 8 kap. 19 och 20 §§ ML innehåller regler om hur rätten till avdrag skall styrkas i vissa fall vid förvärv av fastighet.

7.4.3 Skillnader

Redovisningstidpunkten för icke bokföringsskyldiga

När det gäller det mindre antal skattesubjekt som är skattskyldiga för mervärdesskatt men inte bokföringsskyldiga styrs redovisningstidpunkten av tidpunkten för skattskyldighetens inträde enligt 1 kap. 3–5 §§ ML. Detta gäller för såväl ingående som utgående skatt. För redovisningen av omsättning av varor och tjänster innebär detta att redovisningstidpunkten i princip sammanfaller med huvudregeln enligt artikel 10.2 första och andra stycket, med de smärre skillnader som beskrivits under avsnitt 7.2.3 avseende leveransbegreppet, tempus och successiva tillhandahållanden. Vad avser avdragsrätten för ingående skatt föreskrivs i artikel 17.1 att den inträder när motsvarande utgående skatt blir utkrävbar, dvs. när säljaren skall redovisa sin utgående skatt. För de fall där säljaren inte tillämpar samma redovisningsmetod som köparen, i detta fall bestämmelserna i 13 kap. 7 och 17 §§ jämförda med 1 kap. 3–5 §§ ML, föreligger således inte någon reciprocitet mellan den utgående och ingående skatt som belöper på transaktionen.

Såsom nämnts i det avsnittet anknyter skattskyldighetens inträde och därmed redovisningsskyldigheten för de icke bokföringsskyldiga vid import alltid an till skyldigheten att betala tull enligt tullagstiftningen. Enligt direktivet görs emellertid åtskillnad mellan

de varor som är föremål för importtullar m.fl. avgifter och de varor som inte är föremål för sådana avgifter. Tidpunkten för avdrag för ingående skatt styrs enligt ML av den tidpunkt vid vilken den skattskyldige tar emot en av Tullverket utfärdad tullräkning. Denna tidpunkt kan komma att avvika från tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Direktivet föreskriver emellertid reciprocitet även för dessa fall.

När det slutligen gäller redovisningsskyldigheten för utgående skatt som belöper på ett gemenskapsinternt förvärv, inträder denna enligt ML den 15:e i månaden efter den månad under vilken varan har levererats i ursprungslandet medan direktivet utgår från den 15:e i månaden efter den månad under vilken leverans av liknande varor anses ske inom landet. Den tidsmässiga skillnaden torde vara marginell. En större skillnad mellan direktivet och ML gäller den ingående skatten som enligt ML får dras av under den månad som varan har levererats men enligt direktivet först när redovisnings- eller snarare rapporteringstidpunkten infaller för säljaren. Denna tidpunkt inträffar den femtonde dagen i den månaden som följer på den under vilken leverans har skett (artikel 28d.4). ML innehåller inte någon motsvarande bestämmelse om senareläggning av redovisningstidpunkten för omsättning av varor som ger upphov till gemenskapsinternt förvärv i en annan medlemsstat.

Redovisningstidpunkten för bokföringsskyldiga

Den anknytning till tidpunkten för bokföringen av transaktioner som görs enligt ML vid redovisningen av mervärdesskatt saknar motsvarighet i EG:s regler. Enligt direktivet är det i stället den beskattningsgrundande händelsen och skattens utkrävbarhet (redovisningstidpunkten) som styr till vilken redovisningsperiod skatten skall hänföras. Någon koppling till andra regler än mervärdesskattereglerna finns inte. I den mån tidpunkten för bokföring avviker från den tidpunkt som är avgörande enligt direktivet, kan en tidsmässig skillnad i redovisningen av skatten uppkomma.

Anknytningen till bokföringen innebär vidare att redovisning av mervärdesskatt enligt ML sker enligt två metoder. Vid registreringen till mervärdesskatt tilldelas sålunda de skattskyldiga den redovisningsmetod som skall användas vid redovisning av mervärdesskatt. Faktureringsmetoden tilldelas dem som löpande bok-

för fordringar och skulder. Bokslutsmetoden tilldelas dem som enligt BFL har rätt till kontantmetoden och dem som omfattas av 13 kap. 8 § ML. Faktureringsmetoden får sägas vara huvudregel, medan bokslutsmetoden får tillämpas i första hand av mindre företag. Båda metoderna kan sägas vara generella på så sätt att de inte avser vissa transaktioner eller vissa angivna slag av företag. Vidare är det möjligt med avsteg i det enskilda fallet. Till skillnad från vad som gäller enligt direktivet är valet av redovisningsmetod enligt BFL inte begränsat till vissa beskattningsbara personer eller beskattningsbara transaktioner (jfr artikel 10.2 sista stycket). Även direktivet ger medlemsstaterna möjlighet att föreskriva de båda nämnda metoderna. Dock skall detta ske för vissa transaktioner eller vissa kategorier av beskattningsbara personer. Direktivet medger följaktligen ingen (större) valfrihet för den enskilde när det gäller redovisningstidpunkten för mervärdesskatt. Den begränsade valfriheten i fråga om redovisningstidpunkt synes vidare vara en förutsättning för den reciprocitet som skall råda i förhållande till avdragsrätten enligt direktivet. Genom att samma redovisningsmetod skall användas för ingående och utgående skatt hos ett och samma skattesubjekt frångås direktivets krav på reciprocitet. Direktivets krav på reciprocitet hänför sig till den utgående skatten hos säljaren och den ingående skatten hos köparen för samma transaktion.

Den som tillämpar bokslutsmetoden bokför inte obetalda fordringar och skulder löpande. Vid räkenskapsåret utgång skall emellertid detta ske till följd av den särskilda bestämmelsen om detta i 5 kap. 2 § BFL (för den som tillämpar faktureringsmetoden följer detta av den goda redovisningsseden). Direktivet har inte några motsvarande bestämmelser, utan ger snarare stöd för en löpande avräkning av ingående och utgående mervärdesskatt utan några egentliga justeringar vid redovisningsperiodens slut.

Enligt direktivet anknyter redovisningen av skatt, dvs. hänförandet till en viss period, till när skatten blir utkrävbar – redovisningstidpunkten. Denna tidpunkt sammanfaller enligt huvudregeln med den beskattningsgrundande händelsen, dvs. tidpunkten för leveransen eller tillhandahållandet. För varje period måste de leveranser och tillhandahållanden som gjorts under perioden definieras, och skatten avseende dessa sammanläggas. Motsvarande sker beträffande den ingående skatten. Särskilda regler finns om kontinuerliga leveranser och tillhandahållanden. Det finns också en särskild regel som innebär att skatt på förskottsbetalningar skall tas

ut vid mottagandet av beloppet. Medlemsländerna kan med avsteg från det sagda föreskriva att redovisningstidpunkten (utkrävbarheten) inträder senast när faktura utfärdas eller senast vid mottagande av köpeskilling. Dessa alternativa regler får tillämpas för vissa transaktioner eller vissa kategorier beskattningsbara personer.

Omsättning inom landet

Huvudregeln enligt ML är sålunda att skatten skall redovisas för den redovisningsperiod under vilken den som omsatt en vara eller tjänst har bokfört eller borde ha bokfört omsättningen (*faktureringsmetoden*). En omsättning måste således ha ägt rum för att redovisningsskyldighet skall inträda. Någon uttrycklig koppling till reglerna om skattskyldighetens inträde finns i och för sig inte, men eftersom 1 kap. 3 § ML avser skattskyldighetens inträde vid omsättning kan man ändå säga att skattskyldighet är en förutsättning för redovisningsskyldighet (jfr prop. 1993/94:99 s. 234 ff och den koppling som görs med GML). Anknytningen till vad som anses utgöra god redovisningssed enligt BFL för bokföringen av transaktioner saknar dock motsvarighet i direktivet. Detta kan innebära tidsmässiga skillnader mot vad som gäller för redovisning enligt direktivet, särskilt mot bakgrund av att begreppet "god redovisningssed" är föränderligt. I sammanhanget måste även möjligheten till senareläggning enligt 5 kap. 2 § andra stycket BFL beaktas.

Såväl direktivet som huvudregeln i ML innebär att *förskotts- eller a conto-betalningar* blir utkrävbara respektive medför redovisningsskyldighet vid tidpunkten för mottagandet av betalningen, se direktivets artikel 10.2 andra stycket jämfört med 13 kap. 16 § ML. Ingen förskjutning sker följaktligen till följd av anknytningen till god redovisningssed.

Kontantaffärer redovisas när betalning sker enligt 13 kap. 6 § ML jämfört med 5 kap. 2 § BFL. Detta motsvarar enligt direktivet huvudregeln för redovisning av skatt, dvs. att redovisningstidpunkten skall infalla när varor levereras eller tjänster utförs.

Direktivet innehåller i artikel 28d.4 en särskild regel om när utkrävbarheten för en s.k. *gemenskapsintern leverans* anses inträffa. Regeln gäller leveranser som avses i artikel 28c A och innebär att skatten skall betalas den femtonde dagen i den månad som följer på den under vilken den beskattningsgrundande händelsen inträffat,

såvida inte faktura utfärdats dessförinnan. De leveranser som avses är sådana som ger upphov till ett gemenskapsinternt förvärv i ett annat EG-land. Leveransen avseende sådana förvärv är under vissa förutsättningar undantagen från skatteplikt i avsändarlandet, vilket framgår av artikel 28c A. Leveransen ger således normalt inte upphov till beskattning inom landet. Syftet med regeln i artikel 28d.4 är snarare att utgöra en hållpunkt för lämnande av uppgifter i deklaration och i periodisk sammanställning. I deklaration skall enligt artikel 22.4 c bl.a. anges det totala värdet av leveranser som avses i artikel 28cA och för vilka utkrävbarheten inträtt under perioden. I periodisk sammanställning skall enligt artikel 22.6 b bl.a. lämnas uppgift om till vilka förvärvare en beskattningsbar person levererat varor under sådana förhållanden som anges i artikel 28c A a.

ML saknar motsvarighet till den särskilda bestämmelsen om gemenskapsinterna leveranser i artikel 28d.4. Eftersom sådana leveranser normalt är undantagna från skatteplikt omfattas de inte av bestämmelserna om redovisning av skatt i 13 kap. ML. Däremot skall uppgift lämnas i deklaration om omsättning av varor som transporteras mellan EG-länder (10 kap. 17 § SBL). Sådana uppgifter skall även lämnas i en periodisk sammanställning (10 kap. 33 § ML). Närmare föreskrifter om vilka uppgifter som skall lämnas i en periodisk sammanställning meddelas av regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer. Av föreskrifter utfärdade av RSV²⁰ framgår att uppgiftsskyldigheten gäller omsättningar som enligt 3 kap. 30 a § första stycket 1 ML undantas från skatteplikt (3 §). Vidare anges att för varje köpare skall anges det sammanlagda värdet av varuleveranser. I föreskrifternas 11 § anges att uppgiftsskyldigheten för en sådan omsättning som avses i 3 § inträder den 15:e i månaden efter den månad under vilka varorna levererats. Om en faktura eller jämförlig handling har utfärdats till förvärvaren innan den tidpunkten, inträder uppgiftsskyldigheten redan vid utfärdandet av fakturan eller handlingen under förutsättning att leverans då skett. Detta innebär att den koppling som enligt direktivet skall föreligga mellan redovisning av skatt för ett gemenskapsinternt förvärv och lämnande av uppgift i periodisk sammanställning upprätthålls enligt de svenska reglerna, även om dessa är annorlunda utformade.

²⁰ RSFS 1999:12

Import

Redovisningstidpunkten vid import kan enligt direktivet infalla vid tre olika tidpunkter, när varan förs in, när tullskuld uppstår i fråga om importerade varor som är föremål för tullavgifter m.m. och när varorna upphör att omfattas av ett sådant förfarande som avses i artikel 7.3 (varor som är placerade eller skall placeras i tillfällig förvaring, frizon, frilager, tullagerförfarande m.m.). Skatt i anledning av import tas enligt svenska regler ut i enlighet med tullagens regler (se 1 kap. 1 § andra stycket SBL). Detta gäller oavsett om importvarorna är föremål för tull eller inte.

Om tull eller andra avgifter inte skall betalas föreligger en viss skillnad mellan ML och direktivet, vilket kan innebära en viss tidsmässig förskjutning av redovisningstidpunkten.

I de fall som tull och eventuellt andra avgifter skall betalas samt när det gäller varor som omfattas av sådant lagringsförfarande som avses i direktivets artikel 7.3 innebär inte de svenska bestämmelserna någon skillnad gentemot vad direktivet föreskriver för dessa importvaror.

När det gäller *avdragsrätt vid import* föreskriver direktivet reciprocitet, dvs. avdragsrätten inträder samtidigt som utkrävbarheten för den utgående skatten avseende samma transaktion. Avdragsrätten följer således helt de regler som gäller för utkrävbarheten eller redovisningstidpunkten i de tre olika situationer som kan förekomma vid import (tidpunkten för införsel, tidpunkten för när tullar och avgifter blir påförbara respektive tidpunkten för när varor upphör att omfattas av ett lagringsförfarande).

För de fall som tull och skatt erläggs kontant inträder avdragsrätten enligt ML när den som fört in varan enligt god redovisningssed bokfört eller borde ha bokfört importen. Detta innebär att avdragsrätten i praktiken inträder i nära anslutning till tidpunkten för skattskyldigheten (lika med tullskuldens uppkomst, dvs. när deklaration lämnas). Eftersom direktivet föreskriver reciprocitet mellan utkrävbarheten och avdragsrättens inträde innebär ML:s reglering inte någon skillnad gentemot direktivet.

Det vanligaste förfarandet vid import är emellertid att tull och mervärdesskatt skall betalas enligt tullräkning. Enligt 13 kap. 23 § ML får avdrag göras tidigast för den redovisningsperiod då den skattskyldige mottagit tullräkning från Tullverket. Tullräkning mottas regelmässigt viss tid efter införseln, vilket bl.a. framgår av omständigheterna i ett ärende som Regeringen överlämnat till ut-

redningen (CA Monitor AB). Företaget anför följande. Varorna deklarerar vid ankomsten och Tullverket skickar tullräkning avseende tull och mervärdesskatt. Tullräkningen skickas så sent att den ofta dateras påföljande månad. Räkningen skall dock enligt lag betalas inom 30 dagar från införseln, varför man i praktiken endast får 10 dagars kredit. Varorna levereras direkt till kunden efter förtullningen. I samband härmed skickas faktura till kunden med betalning inom 30 dagar. Betalning av tull och mervärdesskatt sker ungefär samtidigt som betalning erhålls från kund. Betalning av den utgående mervärdesskatten i anledning av försäljning till kund sker månaden efter. Eftersom tullräkning från Tullverket oftast ankommer månaden efter införseln sker återbetalning av den ingående mervärdesskatten sist i kedjan.²¹

Det anförda visar att avdragsrätten kan inträda månaden efter införseln, medan redovisningsskyldigheten inträder när deklaration lämnas till tullmyndighet, dvs. normalt i nära anslutning till införseln. En tidsskillnad mellan redovisningsskyldighetens respektive avdragsrättens inträde uppkommer därmed enligt ML. Direktivet innebär att reciprocitet skall föreligga i detta avseende, vilket innebär en skillnad gentemot ML.

Gemenskapsinterna förvärv

Vid *gemenskapsinterna förvärv* blir skatten enligt direktivet utkrävbar och infaller redovisningstidpunkten den 15:e dagen i månaden efter den månad då den beskattningsgrundande händelsen inträffade. Den beskattningsgrundande händelsen inträffar när omsättning av liknande varor anses ske inom landet. Om faktura utställts dessförinnan blir dock skatten utkrävbar i samband härmed. Enligt ML skall skatt i anledning av gemenskapsinterna förvärv redovisas för den redovisningsperiod under vilken den skattskyldige bokfört eller borde ha bokfört förvärvet. Direktivets regel om utkrävbarhet 15:e i månaden efter förvärvet har tagits in i

²¹ Följande exempel ges:

6 april	Godset förtullas
28 april	Leverans till kund
16 maj	Tullräkning ankommer från Tullverket
26 maj	Betalning av mervärdesskatt till Tullverket
28 maj	Betalning från kund, inklusive mervärdesskatt
Juni	Betalning av mervärdesskatt till skattemyndigheten
Juli	Återbetalning av mervärdesskatt från skattemyndigheten

1 kap. 4 a § ML om skattskyldighetens inträde. Detta synes innebära att redovisningsskyldigheten enligt ML kan inträda vid en annan tidpunkt än vad som följer av direktivet och bestämmelsen om skattskyldighetens inträde i 1 kap. 4 a § ML.

Rätten till avdrag för ingående skatt i anledning av gemenskapsinterna förvärv inträder enligt direktivet samtidigt som skatten i anledning av förvärvet blir utkrävbar (redovisningstidpunkten), dvs. vid utställande av faktura eller senast den femtonde dagen i den månad som följer på den då den beskattningsgrundande händelsen inträffar. Principen om reciprocitet gäller således även redovisning av utgående och ingående skatt för gemenskapsinterna förvärv. ML innehåller inte någon särskild regel för avdragsrättens inträde avseende skatt i anledning av gemenskapsinterna förvärv, utan avdragsrätten inträder då förvärvet enligt god redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts. Detta innebär att avdragsrätten kan inträda under månaden före den då skattskyldigheten inträder enligt 1 kap. 4 a § ML. Tidsmässigt innebär detta att utgående och ingående skatt för gemenskapsinterna förvärv kan komma att redovisas för olika redovisningsperioder. Det föreligger därmed en skillnad mellan ML och direktivet.

Särskilda regler för redovisning av utgående och ingående skatt

Direktivet innehåller inte någon särskild regel om redovisningstidpunkten vid *avbetalningsköp mellan näringsidkare* med förbehåll om återtaganderätt. Skatten skall enligt huvudregeln redovisas vid leverans av vara, vilket när det gäller avbetalningsköp anses ske när varorna faktiskt överlämnas (jfr artikel 5.4 b). Enligt undantagsregeln får medlemsstaterna bestämma att redovisning för vissa transaktioner eller vissa kategorier beskattningsbara personer skall ske vid fakturans utfärdande eller när betalning tas emot. De särskilda reglerna om redovisning av utgående och ingående skatt enligt ML innebär att redovisning sker enligt faktureringsmetoden och att den ingående skatten får dras av enligt samma princip. Eftersom direktivet tillåter att medlemsländerna för vissa slag av transaktioner eller vissa kategorier skattskyldiga får föreskriva att redovisningsskyldigheten inträder senast vid utfärdande av faktura, kan det inte anses föreligga något hinder mot att ha sådana regler som ML innebär.

Inte heller i samband med att en beskattningsbar person går i *konkurs* innebär direktivet någon särreglering, utan bestämmelserna om redovisningstidpunkten i artikel 10.2 gäller. ML:s regel i 13 kap. 10 § innebär att redovisningsskyldigheten kopplas till reglerna om skattskyldighetens inträde. Syftet med regeln är att redovisning skall ske för omsättningar och förvärv för vilka skattskyldighet inträtt före konkursbeslutet, såvida detta inte skett tidigare. Redovisning skall i så fall ske för den redovisningsperiod under vilket konkursbeslutet meddelades. Kopplingen till tidpunkten för skattskyldighetens inträde medför att det inte föreligger någon skillnad i systematik gentemot direktivet.

Den särskilda regeln i 13 kap. 11 § om redovisning i samband med *överlåtelse av verksamhet* kan sägas ha samma funktion som regeln om redovisning i samband med konkurs. Således skall överlåtaren redovisa skatt som hänför sig till omsättning och förvärv för vilken skattskyldighet inträtt före övertagandet. Skatten skall redovisas för den redovisningsperiod under vilken övertagandet ägt rum om redovisningsskyldighet inte inträtt tidigare. Direktivet innehåller inte någon särreglering för fall av överlåtelse av verksamhet, men ML:s koppling till skattskyldighetens inträde medför, liksom beträffande konkursfallen, att det inte föreligger någon skillnad i systematik gentemot direktivet.

Bestämmelsen i 13 kap. 12 § ML om redovisning av *uttag av tjänst* som tillhandahållits under en tid som sträcker sig över mer än en redovisningsperiod innebär att redovisning för varje period skall göras avseende den del av tjänsten som tillhandahållits under perioden. Enligt direktivet faller dessa transaktioner antingen under huvudregeln, dvs. den beskattningsgrundande händelsen och därmed redovisningstidpunkten infaller löpande eller, om en naturlig slutpunkt saknas för uttaget på grund av att det är fråga om en kontinuerlig omsättning, vid utgången av den period som eventuell betalning eller avräkning avser. Om varken avräkning eller betalning kan förutses, har medlemsstaterna möjlighet att föreskriva att den beskattningsgrundande händelsen och därmed redovisningstidpunkten skall inträffa åtminstone en gång om året.

Direktivet föreskriver således i första hand en löpande redovisning, vilket också är innebörden av ML:s regler.

Bestämmelsen i 13 kap. 13 § ML innebär ett avsteg från den nyssnämnda regeln i 13 kap. 12 §. Regeln gäller *byggnadsarbeten i egen regi* och gäller den som bedriver byggnadsrörelse och som genom uttag tar i anspråk tjänster som till större delen avser ny-,

till- eller ombyggnad av egen fastighet. Redovisningen av skatten skall enligt regeln ske för den redovisningsperiod som infaller två månader efter det att fastigheten eller den del av fastigheten som uttaget avser tagits i bruk. Liksom i fallet med uttagsbeskattning av övriga tjänster enligt 13 kap. 12 § föreskriver direktivet en löpande redovisning. Direktivet synes dock inte utgöra något hinder för att anse att den beskattningsgrundande händelsen och därmed redovisningstidpunkten inträffar när fastigheten eller den del av fastigheten som uttaget avser tas i bruk. Även direktivet syftar till neutralitet i beskattningen. Mot den bakgrunden är det enligt utredningens uppfattning mest korrekt att arbeten i egen regi skattas av i takt med ibruktagandet. På så sätt åstadkoms en redovisningstidpunkt som någotsånär överensstämmer med tidpunkten för slutbesiktning vid byggentreprenader, vilken kan anses utgöra tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen.

Den särskilda regeln om betalning i förskott eller a conto-betalningar till den som utför *byggnads- eller anläggningsentreprenad* i 13 kap. 14 § ML innebär att skatten skall redovisas för den redovisningsperiod som infaller två månader efter slutbesiktning. I likhet med den nyss nämnda regeln om egenregiarbeten föreskrivs således en uppskjuten beskattning enligt ML. Vidare behöver inte faktura eller jämförlig handling utfärdas för sådana betalningar. Enligt direktivet blir skatten utkrävbar vid betalning i förskott eller a conto före det att tillhandahållandet av en tjänst slutförts. Som alternativ får medlemsländerna föreskriva att utkrävbarheten inträffar senast vid utfärdande av faktura. Enligt direktivet föreligger en skyldighet att utfärda faktura för erhållna förskott och a conton (artikel 22.3a). Med hänsyn till detta kommer redovisningstidpunkten vid tillämpning av kontantmetoden och faktureringsmetoden i stort sett att sammanfalla. Direktivet ger inte någon möjlighet att skjuta upp redovisningen av förskotts- eller a conto-betalningar till dess besiktning eller liknande skett eller fastigheten tagits i bruk. ML:s regler innebär därför en skillnad gentemot direktivet.

Den särskilda regeln för redovisning av mervärdesskatt vid *uttag av personbil eller motorcykel* i 13 kap. 15 § ML innebär att redovisningen får skjutas upp till den sista perioden under det kalenderår bilen eller motorcykeln använts. Direktivet saknar en särskild regel för dessa slag av uttag. I likhet med vad som är fallet för andra uttag, infaller den beskattningsgrundande händelsen och därmed redovisningstidpunkten antingen löpande, eller vid ut-

gången av vissa perioder om fråga är om kontinuerlig omsättning. Direktivet kan därför inte anses utgöra något hinder mot den aktuella regeln i ML under förutsättning att uttaget kan anses pågå kontinuerligt.

7.5 Administrativa bestämmelser

7.5.1 EG-rätten

Allmänna skyldigheter

Artikel 22.2

a) Varje skattskyldig person skall föra tillräckligt detaljerade räkenskaper för att mervärdesskatt skall kunna tillämpas och kontrolleras av skattemyndigheten.

Varje beskattningsbar person är skyldig att sköta sina räkenskaper på ett sådant sätt att mervärdesbeskattning kan ske och handlingarna kan kontrolleras av skattemyndigheten. Särskilda krav på bl.a. rapportering ställs därtill upp vid gemenskapshandel. Dessa krav gäller i vissa fall även andra än beskattningsbara personer, t.ex. den som förvärvar ett nytt transportmedel (artikel 22.6 e). Vidare finns det bestämmelser om att faktura eller jämförlig handling skall upprättas (artikel 22.3).

I enlighet med artikel 22.8 får medlemsstaterna ålägga andra skyldigheter som de finner nödvändiga för riktig debitering och uppbörd av skatt samt förebyggande av fusk. Dessa skyldigheter får dock inte leda till att kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som genomförs mellan medlemsstater av beskattningsbara personer eller till formaliteter i samband med gränspassage. De åtgärder som medlemsstaterna kan vidta får vidare inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå de i bestämmelsen uttalade syftena (se domarna i mål C-96/91, Kommissionen mot Spanien, p.12 och proportionalitetsprincipens tillämpning i C-111/98 m.fl., Gabalfrisa, p. 52 och C-286/94, Garage Molenheide m.fl., p. 47.) De administrativa skyldigheterna som föreskrivs enligt artikel 22 får heller inte medföra att de materiella rättigheterna enligt direktivet sätts ur spel om de åsidosätts (se domen i mål C-111/98, Gabalfrisa, p. 51). Artikel 22.8 innebär dock inget hinder för att en medlemsstat föreskriver

mer betydande formaliteter för inhemska transaktioner i denna stat än i handeln mellan medlemsstater (se domen i mål C-217/94 Eisman, p.20).

Medlemsstaterna har trots detta ett stort utrymme för skön när det gäller att utfärda administrativa bestämmelser. Detta har bedömts nödvändigt för att kunna ta hänsyn till företagens storlek och typ av verksamhet samt till de krav som följer av diverse lagstiftning i fråga om bolagsrätt och direkta skatter (se domen i mål C-144/94, Italitica Spa, p. 25–26).

Fakturering

Gemenskapens mervärdesskattesystem grundar sig bl.a. på skyldigheten att utfärda fakturor. Fakturan fyller tre funktioner. Den innehåller information om vilket mervärdesskattesystem som tillämpas, den möjliggör för myndigheterna att utföra kontroller och för kunder att, i förekommande fall, styrka rätten till avdrag för ingående skatt.

Enligt artikel 22.3 a skall varje beskattningsbar person utfärda en faktura eller annan jämförlig handling för varor och tjänster som han har tillhandahållit eller utfört åt någon annan beskattningsbar person eller icke beskattningsbar juridisk person, t.ex. ett offentligt organ eller ett rent holdingbolag. Denna skyldighet har utsträckts till att gälla för alla distansförsäljningar som beskattas i ankomstlandet och till alla gemenskapsinterna tillhandahållanden av varor oavsett om tillhandahållandet sker till en beskattningsbar person, offentligt organ eller annan. Däremot föreligger ingen skyldighet att fakturera överföringar av gods som görs av en beskattningsbar person från en medlemsstat till en annan. Den beskattningsbara personen skall behålla ett exemplar av varje handling som utfärdats.

Enligt artikel 22.3 a gäller kravet på dokumentation faktura eller annan jämförlig handling. Avräkningsnotor eller liknande som upprättas av köparen måste anses utgöra sådan jämförlig handling, under förutsättning att de genom sin utformning kan anses fylla samma funktion som en av säljaren utfärdad faktura (jfr domen i mål C-141/96, Langhorst).

När det gäller a conto- eller förskottsbetalningar skall den beskattningsbara personen utfärda en faktura för varje betalning a conto som har gjorts till honom före leverans av varor och för

varje betalning a conto som gjorts till honom av någon annan beskattningsbar person eller av en icke beskattningsbar juridisk person innan tillhandahållandet av tjänsten har genomförts.

Direktivet innehåller olika föreskrifter om vad en faktura måste innehålla (artikel 22.3 b). De föreskrifter som medlemsstaterna antar rörande vad en faktura måste innehålla får dock inte medföra att rätten till avdrag för ingående skatt omöjliggörs eller onödigt försvåras (se dom i målen 123 och 330/87, Léa Jeunehomme, p. 15–17, och C-96/91, Kommissionen mot Spanien, p.17).

Någon direktivbestämmelse om när en faktura senast måste utfärdas finns emellertid inte. I den nyligen ändrade lydelsen av artikel 22.3²², finns dock en uttrycklig bestämmelse om att medlemsstaterna får ålägga de beskattningsbara personer som utför leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster på deras territorium en tidsfrist för utställande av faktura (nya artikel 22.3 a sjätte stycket). Syftena med den ändrade lydelsen är först och främst att harmonisera bestämmelserna om vilka uppgifter en faktura skall innehålla och vidare att upprätta en gemenskapsrättslig ram för elektronisk fakturering samt för självfakturering och utläggning av fakturering. De nya bestämmelserna innefattar bl.a. en lista på vilka uppgifter som en faktura skall innehålla. Det nya direktivet trädde i kraft den 6 februari 2002 och skall genomföras i medlemsstaterna med verkan från den 1 januari 2004.

Deklarations- och betalningsskyldighet

Varje beskattningsbar person omfattas i princip av deklarations-skyldigheten. Deklaration skall lämnas in senast två månader efter utgången av redovisningsperioden, som får vara en, två, tre månader eller högst ett år (artikel 22.4 a). Den beskattningsbara personen skall betala in nettobeloppet av mervärdesskatten när deklARATIONEN för perioden lämnas in. Medlemsstaterna kan dock fastställa ett annat datum för betalning av detta belopp eller begära interimbetalning (artikel 22.5). EG-domstolen har uttalat att bestämmelserna i artikel 22.4 och 5 har direkt effekt (se domen i mål C-10/92, Balocchi, p. 35).

²² Rådets direktiv 2001/115/EG av den 20 december 2001 om ändring av direktivet 77/388/EEG i syfte att förenkla, modernisera och harmonisera kraven på fakturering när det gäller mervärdesskatt; EGT L151 17/01/2002, s.24-28.

Skyldigheterna beträffande deklaration och skatteinbetalning har utsträckts till dem som i enlighet med artikel 21.1 a och b anses skyldiga att betala skatten i stället för någon beskattningsbar person som är etablerad utomlands (s.k. omvänd betalningsskyldighet) eller som är solidariskt betalningsskyldiga (artikel 22.7). Deklarations- och betalningsskyldigheten gäller även icke beskattningsbara personer i samband med vissa gemenskapsinterna förvärv (artikel 22.10) och för den som gör förvärv inom gemenskapen av sådana punktskattepliktiga varor som avses i artikel 28a.1 c eller av nya transportmedel som omfattas av artikel 28a.1 b (artikel 22.11). Även när det gäller deklaration och betalning av skatt som belöper på importerade varor skall medlemsstaterna fastställa närmare regler (artikel 23). Dessa regler avseende redovisningsperioder, deklaration och betalning behöver inte vara samma som gäller för inhemska transaktioner (se domen i målet 42/83, Dansk Denkvit).

Enligt artikel 22.9 får undantag från skyldigheten att lämna deklaration bl.a. göras för beskattningsbara personer som endast omsätter varor och tjänster som undantas från skatteplikten och beskattningsbara personer som omfattas av undantag från skatten enligt artikel 24.

Tidpunkten för skattens utkrävbarhet, redovisningstidpunkten, har följaktligen direkt betydelse för när deklaration och betalning men även övriga rapporteringsskyldigheter skall fullgöras enligt artikel 22 och 23. Artikel 10 avgör följaktligen när skatteskulden uppstår men inte när den skall betalas. Enligt huvudregeln skall skatten betalas när deklarationen ges in, vilket skall ske senast två månader efter redovisningsperiodens utgång. Den skatt som skall betalas eller som kan återfås utgörs av skillnaden mellan den utgående och ingående skatt som belöper på redovisningsperioden i fråga.

Preliminär betalning av skatt

Artikel 22.5 första meningen innehåller sålunda huvudregeln att skatten skall betalas när deklarationen ges in. Detta gäller för dem med regelbunden deklarationsskyldighet och inte för redovisning av t.ex. enstaka förvärv av nya transportmedel. Enligt andra meningen får medlemsstaterna dock fastställa en senare betalningsdag för summan. I andra delen av andra meningen stadgas att

medlemsstaterna även får begära en interimbetalning, vilket ger en möjlighet för medlemsstaterna att kräva betalning innan deklARATIONEN skall ges in. En sådan betalning måste givetvis grunda sig på en uppskattning av hur mycket skatt som skall behöva betalas för en given period. Skälet till bestämmelsen är att den beskattningsbara personen agerar som en slags skatteuppbördsman å statens vägnar när det gäller mervärdesskatt. Eftersom han redovisar skatten i efterhand kan stora summor av offentliga medel ackumuleras, särskilt om medlemsstaten har föreskrivit en längre redovisningsperiod. Det kan därför i vissa fall vara berättigat att beskattningsbara personer, särskilt de med hög omsättning, betalar en del av den summan till skattemyndigheten redan innan det exakta beloppet kan fastställas efter periodens utgång. Det ligger i dessa fall närmast till hands att uppskatta skatteskulden till vad som gällt under föregående år. Vid en uppskattning kan det dock alltid bli fel och en uppskattad skatteskuld kan således komma att överstiga den verkliga skatteskulden. Nationell lagstiftning som innehåller bestämmelser om interimbetalning måste följaktligen utformas på ett sådant sätt att handlare inte tvingas att göra betalningar som kan antas i väsentlig mån överstiga den faktiska skatteskulden vid betalningstidpunkten. Den nationella lagen måste ge möjligheter till avvikelser från uppskattningen som baseras på handlarens uppfattning i god tro. Om så är fallet får tilläggsavgifter inte tas ut på grund av en för låg beräkning. Ett system som tvingar en beskattningsbar person, som vill avvika från en på grundval av föregående år gjord uppskattning, att betala in den beräknade skatten för perioden innan denna har gått till ända, kan stå i strid med direktivet. Det blir i sådant fall fråga om ett krav på förskottsbetalning av den faktiskt beräknade skatten, vilket inte är tillåtet (se domen i mål C-10/92, Balocchi, p. 24–26 och generaladvokatens yttrande inför domen i samma mål, p. 31–40).

Små företag

För att underlätta för små företag har medlemsstaterna möjlighet att tillåta vissa administrativa lättnader och mervärdesskatte-deklarationer kan tillåtas på årlig basis (artikel 22.4 a). Sverige har dessutom i anslutningsfördraget givits möjlighet att för små och medelstora företag tillåta att beskattningsbara personer med enbart inhemsk verksamhet får lämna in sin mervärdesskattedeclaration

inom tre månader efter utgången av beskattningsåret för inkomstskatt.

7.5.2 Svensk rätt i ett EG-rättsligt perspektiv

Allmänna skyldigheter

ML innehåller inte några allmänna administrativa bestämmelser om hur den som är skattskyldig till mervärdesskatt skall sköta sina räkenskaper etc. Sådana bestämmelser finns dels i bokföringslagen (BFL), dels i skattebetalningslagen (SBL).

Reglerna i BFL gäller för företag som är bokföringsskyldiga och innebär bl.a. att det för varje affärshändelse skall finnas en verifikation på vilken bokföringen grundas. Vidare skall s.k. räkenskapsinformation bevaras under en viss tid.

I 14 kap. SBL finns bestämmelser som innebär en skyldighet för den som är deklarationsskyldig att tillse att tillräckligt underlag finns för fullgörande av denna skyldighet. Således stadgas i 14 kap. 2 § SBL att en deklarationsskyldig i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt skall se till att det finns underlag för fullgörandet av deklarations- och annan uppgiftsskyldighet samt för kontroll av uppgiftsskyldigheten och beskattningen. Med deklaration avses bl.a. skattedeklaration. Underlaget skall bevaras under sju år efter utgången av det kalenderår underlaget avser. Skyldigheten att föra anteckningar etc. gäller även den som inte är bokföringsskyldig enligt BFL.

Direktivets bestämmelser i artikel 22.2 a är generella till sin karaktär och preciserar inte de krav som länderna skall ställa på beskattningsbara personer. Vidare ger regeln i artikel 22.8 medlemsländerna stort utrymme att ålägga ytterligare skyldigheter.

Fakturering

Regler om när faktura skall utfärdas och vilka uppgifter som skall ingå i en faktura finns i ML. Dessa regler har betydelse för redovisningen av mervärdesskatt, inte minst för avdragsrätten för ingående skatt. Här skall endast reglerna om när faktura skall upprättas beskrivas i korthet.

Enligt 11 kap. 2 § ML skall faktura eller jämförlig handling²³ utfärdas av den som är skattskyldig för annan omsättning än sådan som medför skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket 2–4 b ML. Sistnämnda bestämmelser avser fall som medför skattskyldighet²⁴ för förvärvaren, exempelvis vid förvärv av vissa slags tjänster från utländska företagare och omsättning i vissa fall av investeringsguld.

Faktureringskyldigheten gäller i första hand vid omsättning som medför skattskyldighet och som görs mot ersättning. Därutöver skall faktura eller jämförlig handling utfärdas vid förskotts- eller a conto-betalningar avseende sådana omsättningar (dock ej inom byggnadsbranschen). Slutligen skall faktura eller jämförlig handling utfärdas vid sådan omsättning av fastighet som medför avdragsrätt för köparen enligt 8 kap. 4 § första stycket 4 ML, om köparen begär att faktura skall utfärdas. Sistnämnda bestämmelse avser fastighet som byggts i egen regi och som blivit föremål för uttagsbeskattning.

Faktureringskyldigheten gäller oavsett till vem som en omsättning görs. Vissa uppgifter på fakturan kan dock utelämnas vid omsättning som avser mindre belopp. Enligt direktivet gäller emellertid faktureringskyldigheten endast vid tillhandahållande till någon annan beskattningsbar person eller en icke beskattningsbar juridisk person (artikel 22.3 a).

Fakturakravet gäller enligt huvudregeln endast vid omsättning som medför skattskyldighet²⁵ för säljaren. Omsättning av varor och tjänster som undantas från skatteplikten medför således inte ett krav på utfärdande av faktura. Enligt direktivet gäller faktureringskravet dock alla omsättningar mot ersättning.

11 kap. 2 a § ML innehåller bestämmelser som innebär en utvidgning av skyldigheten att utfärda faktura eller jämförlig handling. Således föreligger faktureringskyldighet för säljaren vid sådan omsättning som anges i 1 kap. 2 § första stycket 2, 3, 4, 4 a och 4 b. Gemensamt för de angivna situationerna är att det inte är säljaren utan förvärvaren som är skattskyldig (betalningsskyldig) för skatten. En faktureringskyldighet åvilar ändå säljaren. Vidare skall faktura eller jämförlig handling utfärdas vid sådan omsättning som anges i 3 kap. 30 a § ML, dvs. gemenskapsinterna varu-

²³ Med jämförlig handling avses enligt 1 kap. 17 § ML avräkningsnota, kvitto, köpehandling och liknande handling. Med handling avses även upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel.

²⁴ Betalningsskyldighet enligt utredningens förslag.

²⁵ Betalningsskyldighet enligt utredningens förslag.

omsättningar som undantas från skatteplikt. Faktura eller jämförlig handling skall dessutom utfärdas vid omsättning som anges i 5 kap. 2 a § ML, oavsett omsättningens storlek. Sistnämnda bestämmelse avser s.k. distansförsäljning av varor från Sverige till annat EG-land för vilken säljaren är skattskyldig i det senare landet. Enligt direktivet skall faktura eller jämförlig handling utfärdas för varor och tjänster som tillhandahållits någon annan beskattningsbar person eller icke beskattningsbar person. Vidare skall faktura eller jämförlig handling utfärdas för distansförsäljningar som beskattas i ankomstlandet och för gemenskapsinterna tillhandahållanden av varor enligt artikel 28c A.

Andra stycket i 11 kap. 2 a § ML innehåller dessutom en bestämmelse om att skyldighet att utfärda faktura föreligger vid viss omsättning av fastighet (gäller fastighet som säljs av den som omfattats av frivillig skattskyldighet).

En särskild regel om krav på fakturering finns i 3 kap. 30 b § ML. Regeln innehåller ett undantag från skatteplikt vid s.k. treparts-handel. Undantaget gäller "mellanmannen" i en sådan transaktion och innebär att denne inte behöver bli beskattad för ett gemenskapsinternt förvärv i Sverige. Det krävs dock att mellanmannen utfärdar en faktura eller jämförlig handling som uppfyller vissa krav. Fakturakravet grundas på artikel 22.3 b (se prop. 1994/95:57 s. 172–173).

Skyldigheten att utfärda faktura eller jämförlig handling gäller inte utan undantag. Enligt 11 kap. 4 § ML gäller fakturerings-skyldigheten således inte vid omsättning för vilken avräkning mellan köparen och säljaren görs genom avräkningsnota som upprättas av köparen. Såsom nämnts ovan gäller fakturerings-skyldigheten inte heller vid förskotts- eller a conto-betalningar inom byggnadsbranschen.

Enligt artikel 22.3 a gäller kravet på dokumentation faktura eller annan jämförlig handling. Avräkningsnotor eller liknande som upprättas av köparen måste anses utgöra sådan jämförlig handling, under förutsättning att de genom sin utformning kan anses fylla samma funktion som en av säljaren utfärdad faktura (jfr domen i mål C-141/96, Langhorst). Skyldigheten att utfärda faktura vid förskottsbetalning är ovillkorlig enligt direktivet (artikel 22.3 a andra stycket). Däremot finns det inte någon bestämmelse som anger när en faktura skall utfärdas.

Enligt artikel 22.3 i dess lydelse enligt direktiv 2001/115/EG får medlemsländerna ålägga beskattningsbara personer som utför

leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster på deras territorium en tidsfrist för utfärdande av fakturor. Direktivet skall genomföras i medlemsstaterna per den 1 januari 2004 och har följaktligen ännu inte förts in i ML.

Deklarations- och betalningsskyldighet

Bestämmelser om deklaration och betalning av mervärdesskatt finns inte i ML utan i SBL. Regler om deklarationsskyldighet finns i 10 kap. SBL, medan regler om när skatten skall betalas finns i 16 kap. SBL.

Mervärdesskatt skall redovisas antingen i skattedeklaration eller i självdeklaration. Huvudregeln är enligt 10 kap. 9 § SBL att skatten redovisas i skattedeklaration. För skattskyldig vars beskattningsunderlag understiger 1 mkr gäller dock att redovisning skall ske i självdeklaration (10 kap. 31 § SBL). Även för dessa kan dock skattemyndigheten besluta att redovisning skall ske i skattedeklaration, t.ex. om den skattskyldige begär det.

I ett fall skall skatten redovisas i s.k. särskild skattedeklaration. Detta gäller för den som är skattskyldig (betalningsskyldig) endast på grund av förvärv av nytt transportmedel eller punktskattepliktig vara, se 10 kap. 32 § SBL. Enligt SBL gäller skyldigheten att lämna skattedeklaration alternativt självdeklaration den som är skattskyldig till mervärdesskatt, med undantag av en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § ML. Deklaration skall således lämnas även av den som är skattskyldig (betalningsskyldig) för förvärv av vissa tjänster som görs från utländska företagare och den som är skattskyldig (betalningsskyldig) för gemenskapsinterna förvärv. Det sistnämnda gäller även den som endast är skattskyldig för förvärv av nytt transportmedel eller punktskattepliktig vara (särskild skattedeklaration). Skyldigheten att lämna deklaration gäller enligt direktivet alla beskattningsbara personer. Därutöver gäller deklarationsskyldigheten vissa andra subjekt som inte är beskattningsbara personer men som skall betala skatt för vissa gemenskapsinterna förvärv. Direktivet anger emellertid inte några närmare regler om formerna för fullgörande av deklarationsskyldigheten. Medlemsstaterna har således stor frihet att utforma sina egna regler i detta avseende. Enligt artikel 22.9 får undantag från skyldigheten att lämna deklaration bl.a. göras för beskattningsbara personer som endast omsätter varor och tjänster som undantas från

skatteplikten och beskattningsbara personer som omfattas av undantag från skatten enligt artikel 24.

I 10 kap. 13 § SBL anges att skattedeklaration skall lämnas för varje redovisningsperiod. Denna omfattar en kalendermånad (10 kap. 14 § ML). För vissa skattskyldiga får dock beslutas att redovisningsperioden skall vara helt år (10 kap. 15 § SBL). Detta gäller den som är skattskyldig för mervärdesskatt men som inte är skyldig att lämna självdeklaration – exempelvis konkursbo – samt handelsbolag. Det krävs dock att de sammanlagda beskattningsunderlagen exklusive gemenskapsinterna förvärv och import beräknas uppgå till högst 200 000 kr för beskattningsåret. Särskild skattedeklaration skall enligt 10 kap. 32 § ML lämnas för varje förvärv. Enligt artikel 22.4 a skall redovisningsperioden bestämmas till en, två eller tre månader. Medlemsstaterna får emellertid bestämma andra perioder under förutsättning att dessa inte överstiger ett år.

Tidpunkten för avlämnande av skattedeklaration avseende månadsredovisning har gjorts beroende av storleken av den redovisningsskyldiges sammanlagda beskattningsunderlag för beskattningsåret (exklusive gemenskapsinterna förvärv och import). Om dessa uppgår till högst 40 mkr skall enligt 10 kap. 18 § SBL deklaration lämnas senast den 12 i andra månaden efter den aktuella redovisningsperioden. För januari och augusti gäller i stället den 17 som dag för avlämnande. Om de sammanlagda beskattningsunderlagen överstiger 40 mkr skall enligt 10 kap. 19 § SBL deklaration lämnas senast den 26 i månaden efter den aktuella redovisningsperioden. För december gäller dock den 27 som dag för avlämnande.

De som redovisar skatten för helt år enligt reglerna i 10 kap. 15 § SBL skall lämna deklarationen senast den 12 i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång (10 kap. 22 a § SBL). För januari och augusti är den 17 senaste dagen.

Särskild skattedeklaration skall lämnas in senast 35 dagar efter förvärvet. Deklarationen skall lämnas till RSV. Enligt artikel 22.11 i direktivet skall medlemsländerna införa regler för deklaration och betalning vid förvärv inom gemenskapen av sådana punktskattepliktiga varor som avses i artikel 28a.1 c och förvärv inom gemenskapen av nya transportmedel som avses i artikel 28a.1 b.

I 10 kap 17 § SBL anges vad en skattedeklaration skall innehålla. Här skall såvitt gäller mervärdesskatt endast nämnas att deklarationen skall innehålla uppgift om ingående och utgående skatt

samt omsättning och överföring av varor som transporteras mellan EG-länder. Som nämnts gäller samma krav vid redovisning i självdeklaration.

Mervärdesskatt som redovisas i skattedeklaration skall enligt 16 kap. 4 § SBL betalas senast samma dag som deklarationen skall ha kommit in till skattemyndigheten. Skatt som redovisas i särskild skattedeklaration skall ha betalats samma dag som deklarationen skall ha kommit in till skattemyndigheten (stämmer ej med 10 kap. 32 § SBL där det anges RSV). Enligt direktivet skall nettobeloppet av mervärdesskatten betalas när deklarationen lämnas in (artikel 22.5).

För den som skall redovisa skatt i självdeklaration avgörs deklara-tions- och betalningstidpunkter av reglerna om sådana deklara-tioner. En ny lag om självdeklarationer och kontroll-uppgifter trädde i kraft den 1 januari 2002 (SFS 2001:1227, prop. 2001/02:25). Den nya lagen skall tillämpas från och med 2002 års taxering med vissa undantag (ej av intresse i detta sammanhang).

Enligt den nya lagen finns två olika slags deklara-tioner, allmän självdeklaration och särskild självdeklaration. Allmän självdeklara-tion lämnas av fysiska personer och dödsbon. Särskild självdeklaration skall i princip lämnas av juridiska personer (vissa undantag finns, exempelvis beträffande ideella föreningar).

En nyhet gäller tidpunkt för avlämnande av självdeklaration. Enligt den gamla lagen gällde två olika tidpunkter, den 31 mars för särskilda självdeklarationer respektive den 2 maj för förenklade självdeklarationer. I den nya lagen finns inte begreppet förenklad deklaration, utan alla fysiska personer skall lämna allmän självdeklaration.

Tidpunkten för avlämnande av deklaration är enhetlig enligt den nya lagen. Således skall alla deklarationsskyldiga lämna deklara-tionen senast den 2 maj (gäller alltså både fysiska personer och juridiska personer). Anledningen till förändringen är att det var nödvändigt att flytta fram deklarationstidpunkten för de fysiska personer som tidigare lämnat särskild självdeklaration, vilket i sin tur har att göra med tiden för tryckning av blanketter.

Mervärdesskatt som redovisas i självdeklaration och som bestäms genom grundläggande beslut om slutlig skatt skall betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från beslutsdagen (16 kap 6 § första stycket SBL). Skatt som bestäms genom omprövningsbeslut skall ha betalats senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar gått från

beslutsdagen (16 kap. 6 § andra stycket SBL). Vilka förfallodagarna är framgår av tredje stycket i nämnda paragraf.

Enligt direktivets artikel 22.4 a skall deklaration lämnas in senast två månader efter utgången av redovisningsperioden. I samband härmed skall nettobeloppet av mervärdesskatten betalas in (artikel 22.5). Medlemsstaterna får dock bestämma ett annat datum för betalning av nettobeloppet, samt även begära interimsbetalning. Enligt anslutningsfördraget med EU får Sverige, vid tillämpningen av artikel 24.2–6, ha ett förenklat förfarande som innebär att skattskyldiga med enbart inhemsk verksamhet får lämna mervärdesskattedeklaration inom tre månader efter utgången av beskattningsåret för inkomstskatt. Bestämmelserna skall stå i överensstämmelse med fördraget, särskilt artikel 90 och 91 EG (tidigare artikel 95 och 96 i EG-fördraget).

Preliminär betalning av skatt

För den som redovisar mervärdesskatt i självdeklaration kommer mervärdesskatten att ingå i den slutliga skatten (se 11 kap. 10 § SBL). Mervärdesskatten kommer därigenom att omfattas av skyldigheten att betala preliminär skatt. Den preliminära skatten skall betalas med belopp som så nära som möjligt kan antas motsvara den slutliga skatten enligt den årliga taxeringen efter inkomståret (4 kap. 1 § SBL). Den preliminära skatten kan beräknas enligt schablon eller enligt preliminär taxering. Beräkning enligt schablon utgår från den slutliga skatten året före inkomståret och skall bestämmas till 110 procent av denna (6 kap. 2 § SBL). Beräkning enligt preliminär taxering skall enligt 6 kap. 3 § ske om slutlig skatt inte har debiterats för året före inkomståret. Därutöver skall beräkning ske enligt preliminär taxering om det skulle föreligga en betydande skillnad mellan den preliminära skatten som annars skulle ha debiterats och den beräknade slutliga skatten. Det anges dessutom att beräkning skall ske med ledning av preliminär taxering om den skattskyldige har lämnat en preliminär självdeklaration. Oavsett vilken metod som används vid beräkning av den preliminära skatten kan beslutet ändras för att uppnå bättre överensstämmelse med den beräknade slutliga skatten (6 kap. 5 § SBL). Det krävs dock att fråga är om belopp som är betydande med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden eller att det finns andra särskilda skäl.

Debitering av preliminär skatt skall enligt 11 kap. 3 § SBL göras senast den 18 januari under inkomståret. Enligt 11 kap. 5 § skall skatten betalas med lika stora belopp varje månad enligt bestämmelserna i 16 kap. 5 eller 6 §§ SBL, vilket innebär att skatten skall ha betalats senast den 12 i varje månad under tiden februari-januari (den 17 i januari och augusti).

Som nämnts medger direktivet att medlemsstaterna kräver interimbetalning. Av EG-domstolens dom i mål C-10/92, Balocchi framgår att sådana betalningar får grundas på omsättning för det föregående året, men att medlemsländerna måste ha regler som vid avvikelser under det innevarande året medger att beräkningen sker på grundval av en uppskattning av omsättningen vid slutet av perioden. Om betalningen grundas på sådana uppskattningar är det dock inte förenligt med direktivet att kräva att betalningen skall göras före den aktuella periodens utgång, eftersom detta skulle förvandla interimbetalningen till en förskotts-betalning.

7.5.3 Skillnader

Allmänna skyldigheter

Direktivets bestämmelser är allmänt hållna utan några specificerade krav på medlemsländerna. Det enda som krävs är att det finns tillräckligt underlag för att myndigheterna skall kunna tillämpa skatten och kontrollera densamma. Dessutom ger artikel 22.8 medlemsstaterna stort utrymme att införa ytterligare skyldigheter. Mot bakgrund av detta kan några skillnader mellan ML och direktivet inte anses föreligga.

Fakturering

Enligt direktivet gäller skyldigheten att utfärda faktura eller jämförlig handling endast vid leverans eller tillhandahållande till en beskattningsbar person eller en icke beskattningsbar juridisk person. Enligt det nya faktureringsdirektivet tillåts emellertid medlemsländerna att ålägga faktureringsskyldighet för andra leveranser eller tillhandahållanden än de nämnda. ML:s faktureringsbestämmelser innebär krav på fakturering oavsett till vem en vara

levereras eller en tjänst tillhandahålls. Det tillåts dock att vissa uppgifter i fakturan utelämnas vid mindre belopp.

ML:s bestämmelser medför i princip att fakturering skall ske vid omsättning som medför skattskyldighet. Direktivets krav på fakturering gäller även om transaktionen är undantagen från skatteplikt. Om ett undantag gäller skall detta framgå av fakturan. Den som enbart tillhandahåller varor eller tjänster som är undantagna från skatteplikt, kan dock enligt artikel 22.9 a i direktivet befrias från vissa eller alla skyldigheter, exempelvis faktureringskyldigheten. För den som gör såväl skattepliktiga omsättningar som omsättningar vilka är undantagna från skatteplikt, föreligger en skillnad mellan ML och direktivet vad gäller faktureringskyldigheten.

ML innehåller ett undantag från faktureringskyldigheten vid förskottsbetalningar vid byggnads- eller anläggningsentreprenad (11 kap. 4 § 1 ML). Något motsvarande undantag finns inte i direktivet, utan faktureringskyldighet gäller alltid vid mottagande av förskotts- och a conto-betalningar som görs innan varan eller tjänsten har tillhandahållits. Det föreligger således en skillnad mellan ML och direktivet i nämnda avseende.

Varken enligt direktivet, i dess lydelse före det att det nya faktureringsdirektivet har trätt i kraft, eller enligt ML krävs att datum för fakturans utfärdande anges på fakturan. Enligt det nya faktureringsdirektivet är det emellertid ett krav. Att datum för fakturans utfärdande anges på fakturan är en förutsättning för att redovisningstidpunkten för utgående och ingående skatt skall kunna fastställas vid tillämpning av fakturadatummetoden.

Varken direktivet eller ML innehåller någon tidsfrist inom vilken en faktura måste utfärdas. Det nya faktureringsdirektivet innehåller en bestämmelse som innebär att medlemsländerna får införa en sådan tidsfrist för leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som görs på deras territorier. Direktivet har ännu inte genomförts.

Deklarations- och betalningsskyldighet

Enligt direktivet omfattar deklarationsskyldigheten varje beskattningsbar person samt även vissa icke beskattningsbara personer. Undantag från deklarationsskyldigheten kan dock införas enligt artikel 22.9. Deklarationsskyldigheten enligt SBL (både skatte-

deklaration och självdeklaration) gäller i princip alla som är skattskyldiga till mervärdesskatt, med något enstaka undantag. Deklarationsskyldigheten gäller även den som endast är skattskyldig för gemenskapsinternt förvärv av nytt transportmedel eller punktskattepliktig vara. Deklarationsskyldigheten enligt de svenska reglerna är lika omfattande som enligt direktivet.

Tiden för avlämnande av deklaration utgör enligt direktivets artikel 22.4 a två månader efter redovisningsperiodens utgång, som kan vara allt från en månad upp till ett år. ML:s regler om redovisningsperiodens längd håller sig inom direktivets ramar.

Tiden för avlämnande av skattedeklaration vid månadsredovisning överstiger aldrig två månader. Detsamma gäller den som redovisar mervärdesskatt i skattedeklaration och som har helt beskattningsår som redovisningsperiod. För den som redovisar mervärdesskatt i självdeklaration skulle denna enligt den numera upphävda lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter lämnas senast den 31 mars taxeringsåret, vilket står i överensstämmelse med anslutningsfördraget. Enligt den nya lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter²⁶ skall självdeklaration lämnas senast den 2 maj under taxeringsåret (se 4 kap. 5 §).

Enligt anslutningsfördraget gäller medgivandet om senareläggning av deklarationstidpunkt för skattskyldiga med enbart inhemsk verksamhet. När regeln infördes i ML i 14 kap. 3 § gällde den följaktligen skattskyldiga med viss högsta omsättning och som inte var skattskyldiga för gemenskapsinterna förvärv eller sålde varor till köpare i andra EG-länder. I samband med att nya bestämmelser om redovisningsskyldigheten för mervärdesskatt fördes in, utvidgades bestämmelsen om redovisning i självdeklaration till att även omfatta små företag som säljer eller förvärvar varor i handel med andra EG-länder (prop. 1995/96:19 s. 18 och 23). Begränsningen i anslutningsfördraget till skattskyldiga med enbart inhemsk verksamhet berördes därvid inte.

Enligt direktivet skall mervärdesskatt betalas när deklarationen lämnas. Enligt SBL skall mervärdesskatt som redovisas i skattedeklaration ha betalats senast samma dag som deklarationen skall ha kommit in. Skatt som redovisas i särskild skattedeklaration skall betalas enligt samma princip. Någon skillnad gentemot direktivet föreligger således inte.

²⁶ SFS 2001:1227

Mervärdesskatt som redovisas i självdeklaration skall betalas senast den förfalldag som infaller närmast efter det att 90 dagar gått från beslutsdagen. Reglerna innebär att betalningstidpunkten inträffar förhållandevis lång tid efter det att deklaration lämnas. På grund av reglerna om preliminär betalning är det emellertid svårt att göra en jämförelse med direktivet.

Preliminär betalning av skatt

Direktivet tillåter att medlemsländerna kräver interimbetalning av mervärdesskatt. Av den ovan nämnda domen i mål C-10/92 Balocchi, följer vissa förutsättningar för ett sådant system. Bl.a. krävs att ändringar av det preliminärt bestämda beloppet kan göras. Vidare får ett land inte kräva att skatt som beräknas på grundval av en uppskattning av omsättningen för en viss period skall betalas före periodens utgång. Enligt de svenska reglerna kan ändring av beloppet ske under vissa förutsättningar, dock kan man möjligen anse att det krävs att avvikelserna enligt de svenska bestämmelserna måste vara alltför stora för att beräkningen skall ändras i förhållande till vad som följer av domen (i domen talas om en liten minskning av omsättningen). De svenska reglerna innebär vidare att betalning aldrig måste erläggas före "periodens" utgång.

7.6 Andra medlemsstater

Vid en översiktlig genomgång av de andra medlemsstaternas lagstiftning framkommer följande.

I de nationella lagstiftningarna är tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen i enlighet med direktivets artikel 10.2 första stycket antingen uttryckligen angiven eller så utgör den huvudregeln för redovisningstidpunkten (skattens utkrävbarhet).

När det gäller bestämmelserna om redovisningstidpunkten, råder stora skillnader mellan medlemsstaterna. De flesta medlemsstaterna tillämpar såväl fakturadatum- som kontantmetoden, jämför artikel 10.2 tredje stycket. När det gäller förskottsbetalningar föreskrivs dock genomgående en kontantmetod. I de flesta fall tillämpas fakturadatummetoden för tillhandahållanden mellan beskattningsbara personer. Kontantmetoden används främst för mindre företag

och ibland, såsom i Italien och Frankrike, för tillhandahållande av tjänster.

I de fall fakturadatummetoden föreskrivs, stadgar medlemsstaterna som regel även en tidsfrist för utfärdande av faktura. I ett land som i huvudsak tillämpar leveransdatummetoden (Tyskland) stadgas ingen tidsfrist för utfärdande av faktura. Grekland har något avvikande bestämmelser.

Som regel inträder avdragsrätten vid fakturans utfärdande. I de fall fakturadatum är bestämmande för redovisningstidpunkten uppnås följaktligen reciprocitet. I vissa av de nationella mervärdesskattelagarna anges kravet på reciprocitet uttryckligen.

De flesta medlemsländerna tillämpar redovisningsperioder om antingen en månad eller ett kvartal. För små företag finns genomgående en möjlighet till kvartals- eller årsredovisning av mervärdesskatten. Betalning av skatten skall i allmänhet ske i samband med att deklaration skall lämnas in. Deklaration skall i majoriteten av medlemsländerna lämnas in inom en månad efter redovisningsperiodens utgång. Några av medlemsstaterna tillämpar system med preliminär skatteinbetalning månadsvis och årlig utjämning.

7.7 RSV:s förslag

Riksskatteverket (RSV) har i en skrivelse till regeringen begärt ändringar i det regelsystem i ML som styr vid vilken tidpunkt skattskyldighet och redovisningsskyldighet för mervärdesskatt inträder. Regeringen har överlämnat RSV:s framställan till utredningen.

7.7.1 RSV:s hemställan om lagändring i fråga om redovisningsbestämmelserna

RSV föreslår att ML ändras så att den nuvarande anknytningen i redovisningsbestämmelserna till god redovisningssed slopas. Anledningen till detta är att anknytningen har medfört svårigheter vid tillämpningen för både skattskyldiga och myndigheter. Förslagen syftar till en precisering i ML av tidpunkten för redovisning av mervärdesskatt och en bättre överensstämmelse med det sjätte mervärdesskattedirektivet. Skattereglerna föreslås bli fri-

stående i förhållande till redovisningsreglerna. Skatteredovisningen föreslås emellertid även i framtiden ske med ledning av företagens löpande bokföring.

RSV anser att de nuvarande reglerna i ML i stort sett bör bibehållas. Även i framtiden måste skattskyldighet enligt ML inträda vid leverans av vara, tillhandahållande av tjänst eller uttag av vara eller tjänst. Denna regel föreslås kvarstå och som sammanfattande term för detta införs i lagtexten "leveranstidpunkten". Den skattskyldiges redovisning av skatt föreslås sålunda ske enligt någon av tre alternativa metoder nämligen antingen per leveransdatum (leveransdatummetoden), per fakturadatum (fakturadatummetoden) eller per betalningsdatum (kontantmetod). De skattskyldiga skall i förväg anmäla vilken redovisningsmetod de väljer. Byte av redovisningsmetod bör endast kunna ske vid början av ett nytt räkenskapsår.

Enligt RSV kan leveransdatummetoden väntas komma att användas främst av större företag medan en stor mängd små och medelstora företag kommer att använda sig av fakturadatummetoden eller kontantmetoden. Kontantmetoden föreslås bygga på en renodlad kontantredovisning utan några justeringar vid bokslut. Redovisningen av mervärdesskatt bör i framtiden ses som en löpande avräkning av betalningsmedel mellan den enskilde och staten. Detta innebär enligt RSV en förenkling för de allra minsta företagen.

Fakturadatummetoden skall ge en entydig tidpunkt för redovisning av både utgående och ingående skatt genom att det är fakturans datering som gäller som redovisningstidpunkt. De föreslagna reglerna torde enligt RSV:s bedömning medföra att majoriteten av de skattskyldiga väljer fakturadatummetoden för sin redovisning. Den skulle i så fall i praktiken bli huvudmetod. Fakturadatumregeln skall dock inte få tillämpas i det fall säljaren inte utfärdar faktura senast månaden efter leveranstidpunkten. Skattskyldigheten skall i sådant fall inträda vid leveranstidpunkten.

Typiskt sett är det endast förskotts- och a conto-betalningar som i övrigt behöver beaktas vid skatteredovisningen. RSV anser att reglerna om skattskyldighet för förskotts- och a conto-betalningar skall behållas. Möjligheten att skjuta upp beskattningen av bygg a conton föreslås däremot slopad.

Behandlingen av skattskyldigheten för successiva prestationer skapar enligt RSV en rad tillämpningsproblem. RSV anser att det är mest ändamålsenligt att i ML utforma en övergripande regel för

beskattning av successiva prestationer. Det bör sedan ankomma på RSV att genom vägledande råd ange hur vissa fall lämpligen bör redovisas. I princip skall till varje redovisningsperiod hänföras så stor del av den utgående skatten som motsvarar tillhandahållen del av varan eller tjänsten. Denna tydliga princip kommer emellertid att i många fall inte kunna tillämpas eftersom betalningen för varan eller tjänsten sker i förskott. Eftersom reglerna om skattskyldighet för förskotts- eller a conto-betalningar fortsättningsvis också föreslås gälla skall skatten redovisas efter den regeln, dvs. när den skattskyldige tar emot förskottsbetalningen.

Ingående skatt får enligt huvudregeln dras av tidigast i den period som skattskyldighet uppkommer för säljaren. Eftersom avdrag skall styrkas med faktura eller jämförlig handling medges köparen avdrag för ingående skatt först per fakturadatum. I de fall säljaren utfärdar faktura före leveranstidpunkten krävs att leverans har skett när skattedeklarationen skall lämnas in av köparen.

Förslaget innehåller även flera andra regler av vilka flera är följdändringar till de föreslagna redovisningsmetoderna.

7.7.2 RSV:s övriga förslag beträffande redovisning och fakturering i ett EG-rättsligt perspektiv

Redovisning av egenregiarbeten

Regeln i 13 kap. 13 § om redovisning av egenregiarbeten av den som bedriver byggnadsrörelse föreslås ändrad på så sätt att redovisningen av den skatt som hänför sig till uttaget skall ske löpande. I stället för detta ges också den skattskyldige en möjlighet att redovisa skatten en gång om året. Den slutliga redovisningen skall då ske för den redovisningsperiod då fastigheten eller del därav kunnat tas i bruk.

Som konstaterats i avsnitt 7.4.2 torde direktivet innebära att uttag beskattas löpande (artikel 10.2) även om något hinder ej synes föreligga för att anse att den beskattningsgrundande händelsen och därigenom redovisningstidpunkten inträffar när fastighetens tas i bruk.

Redovisning av skatt på förskotts- eller a conto-fakturor

RSV föreslår att den särskilda regeln om redovisning av skatt på förskotts- eller a conto-fakturor i 13 kap. 14 § ML skall avskaffas. Direktivet medger inte att redovisningstidpunkten för skatt på förskott eller a conton skjuts upp.

Sveriges Byggindustrier har i en skrivelse till utredningen motsatt sig att RSV:s förslag genomförs. Sveriges Byggindustrier anför bl.a. att en skyldighet att redovisa mervärdesskatt skulle få allvarliga konsekvenser för bostadsproduktionen med ökade bostadskostnader som följd. Skälet till detta anges vara att beställaren vid bostadsproduktion inte har avdragsrätt för ingående mervärdesskatt och att det uppstår svårigheter att finansiera den mervärdesskatt som skall redovisas.

Sveriges Byggindustrier har i en tidigare skrivelse, vilken överlämnats från Regeringen till utredningen, även hemställt att bestämmelserna när det gäller redovisning av skatt avseende förskott vid byggnads- och anläggningsentreprenader skall ändras. Förslaget gäller redovisning av mervärdesskatt i samband med att fusion sker mellan två bolag som driver byggnadsrörelse. Enligt gällande regler skall utgående mervärdesskatt redovisas vid fusionen, eftersom denna anses utgöra en sådan jämförlig åtgärd som enligt 13 kap. 14 § ML jämförs med en slutbesiktning. Enligt Sveriges Byggindustrier medför detta problem i de fall mervärdesskatt inte redovisats löpande på utbetalda förskott och a conto, vilket ofta är fallet vid bostadsbyggnationer. Sveriges Byggindustrier föreslår att det övertagande företaget skall kunna överta skyldigheten att redovisa mervärdesskatt på förskotts- och a conto-likvider vid en fusion. En sådan ordning föreslås även gälla generellt vid företagsöverlåtelser. RSV har avstyrkt framställan från Sveriges Byggindustrier.

En skrivelse har också inkommit från Elektriska Installatörsorganisationen EIO, Plåtslageriernas Riksförbund och VVS-Installatörerna. I skrivelsen yrkas i första hand att regeln om uppskjuten beskattning av förskotts- och a conto-likvider inom byggnads- och anläggningsbranschen skall tas bort. I andra hand yrkas att regeln endast skall få tillämpas av allmännyttan i första ledet. Det anförs att regeln om uppskjuten beskattning är av intresse främst för generalentreprenörer, men inte för underentreprenörer. Regeln leder till stora problem om underentreprenörens beställare, vilket ofta är en generalentreprenör, går i

konkurs innan slutfakturan betalats. Underentreprenören har då inte fått full betalning för vare sig utfört arbete eller för mervärdesskatten på redan utfört arbete. Mervärdesskatten på det utförda arbetet måste dock betalas till staten, vilket innebär att underentreprenören tvingas betala mervärdesskatt som han inte själv har fått.

Samlingsfakturer

När det gäller utgående skatt avseende successiva tillhandahållanden föreslår RSV att redovisning får ske i en samlingsfaktura per förfallodagen, förutsatt att skatten för varje leverans eller tillhandahållande anges och den ersättning som skall betalas vid respektive förfallodagen. En motsvarande regel för redovisning av ingående skatt föreslås.

Direktivets artikel 22, i dess lydelse enligt direktiv 2001/115/EG, ger medlemsländerna en möjlighet att föreskriva att en samlingsfaktura får utfärdas för flera särskilda leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster. Varje medlemsland bestämmer under vilka villkor detta kan ske.

Redovisning av kreditnota

Det föreslås att kreditnota alltid skall redovisas per fakturadatum, både vad gäller utgående och ingående skatt. Skälet är att det enligt remissinstanserna föreligger oklarhet när det gäller redovisningen av dessa.

Direktivet innehåller inte några bestämmelser om utfärdande av kreditnota. Direktivets bestämmelser om beskattningsunderlag innebär att beskattningsunderlaget skall reduceras om varor eller tjänster avbeställs eller inte godkänns eller om betalning helt eller delvis uteblir eller om priset har nedsatts efter det att tillhandahållandet ägt rum (artikel 11.C.1). De närmare villkoren för detta bestäms av medlemsländerna. Särskilda regler om hur redovisning av ändrad skatt skall göras finns inte i direktivet.

Redovisning av ingående skatt vid import

Såvitt gäller redovisning av ingående skatt vid import då tullräkning utfärdas föreslås att regeln i 13 kap. 23 § ML ändras på så sätt att avdraget får göras tidigast i den redovisningsperiod under vilken Tullverket utfärdat en tullräkning. Förslaget innebär att skatten dras av per fakturadatum.

Enligt direktivet inträder avdragsrätten för ingående skatt samtidigt som den utgående skatten blir utkrävbar, dvs. vid redovisningstidpunkten för den utgående skatten på samma transaktion. Detta innebär att avdragsrätten inträder vid införseln. Om varorna är föremål för tullar eller liknande avgifter inträder avdragsrätten när dessa blir påförbara. För varor som omfattas av något slag av lagringsförfarande (tullager etc.) inträder rätten till avdrag för ingående skatt enligt direktivet när varorna upphör att omfattas av förfarandet.

Övriga förslag som avser redovisning

RSV föreslår vissa ändringar i reglerna i 13 kap. 24 § ML om ändring av skatt i anledning av prisjusteringar, och i 13 kap. 26 § om ändringar av skatt i anledning av kreditnotor.

Vissa bestämmelser i 13 kap. föreslås slojade. Detta gäller reglerna i 7 och 17 §§ om redovisning av skatt för den som inte är bokföringsskyldig.

Vidare föreslås den särskilda regeln i 13 kap. 20 § ML om redovisning av ingående skatt slopad till följd av att möjligheten till uppskjuten beskattning inom byggnadsbranschen föreslås borttagen.

Fakturerings- och a conto-betalningar

RSV föreslår att undantaget i 11 kap. 4 § 2 ML från skyldigheten att utfärda faktura i anledning av förskott och a conto vid byggnads- och anläggningsentreprenader skall slopas. Vidare föreslås att paragrafen i övrigt förtydligas i vissa avseenden.

Direktivet innehåller inte något undantag från fakturerings-skyldigheten för vissa förskotts- eller a conto-betalningar. Enligt artikel 22.3 i dess lydelse enligt direktiv 2001/115/EG får faktura under vissa angivna förutsättningar utfärdas av den beskattnings-

bara personens kund. Det anges inte särskilt att säljarens faktureringskyldighet inte gäller i ett sådant fall.

Uppgifter på fakturan

Bestämmelsen i 11 kap. 5 § första stycket ML föreslås kompletterad så att en faktura eller jämförlig handling skall innehålla uppgift om leveranstidpunkt och fakturadatum. Detta krävs på grund av förslaget om att tidpunkten för skattskyldigheten inträder vid betalning eller vid fakturadatum. RSV hänvisar till en rapport från PricewaterhouseCoopers med förslag på gemensamma regler inom EU, vari sägs att bl.a. fakturadatum och leveransdatum bör framgå.

Enligt artikel 22.3 i dess nya lydelse skall fakturadatum och leveransdatum framgå av fakturan. Befrielse kan dock medges från kravet på angivande av leveransdatum.

Jämförlig handling

RSV föreslår vidare att begreppet jämförlig handling i 1 kap. 17 § ML även skall utökas till att avse handling med krav på betalning med hänvisning till entreprenad-, tjänste- eller tillverkningskontrakt eller liknande kontrakt. Härmed avses enligt RSV en handling som varken avser en fullgjord leverans eller är ett krav på förskott för beställd vara eller tjänst. Inte heller kraven på faktura i 11 kap. 5 § ML är uppfyllda för ifrågavarande handlingar. Handlingen innebär att betalning krävs med hänvisning till ett avtal där sådana delbetalningar regleras, exempelvis krav på a conto-betalning enligt ett entreprenadkontrakt. Syftet är att förenkla redovisningen av betalningar som utgår enligt betalningsplan och som med nuvarande definition av faktura eller jämförlig handling inte kan redovisas per fakturadatum.

Den hittills gällande lydelsen av direktivets artikel 22.3 innebär krav på utfärdande av faktura eller jämförlig handling. Det anges att medlemsstaterna skall fastställa kriterier för att avgöra huruvida ett dokument skall betraktas som faktura. I den nya lydelsen av bestämmelsen talas endast om skyldighet att utfärda faktura. Begreppet jämförlig handling har således tagits bort. Fakturor får skickas i pappersform eller överföras på elektronisk väg.

Övriga förslag om fakturering

I 11 kap. 5 § andra stycket ML föreslås att uttrycket "som upptar endast ett mindre belopp" ersätts med "avseende detaljhandelsförsäljning, transport- och entréavgifter eller liknande avgifter". I rapporten 1999:13 hade en fix beloppsgräns föreslagits men detta mötte kritik från remissinstanserna. Det föreslås vidare att fullständig faktura skall lämnas på begäran av köparen. Förslaget anges vara en anpassning till nuvarande tillämpning. Med hänsyn till tillämpningen i Storbritannien anges att EG-direktivet inte torde utgöra något hinder.

Någon uttrycklig rätt för köparen att kräva att säljaren skall utfärda en fullständig faktura föreligger inte enligt direktivets lydelse. Artikel 22.3 b i dess nya lydelse innehåller mera detaljerade föreskrifter än tidigare såvitt avser fakturans innehåll. Uppgifterna är i princip obligatoriska och samtidigt uttömmande, dvs. ytterligare uppgifter får inte krävas av medlemsstaterna. Det nya faktureringsdirektivet innebär ett tillägg till artikel 22.9 som tillåter medlemsstaterna att medge befrielse från vissa av kraven i två fall, nämligen dels då fakturan är på mindre belopp, dels då handelsbruket i den berörda verksamhetssektorn, administrativ praxis eller de tekniska förutsättningarna för utfärdande av fakturor gör det svårt att iakttaga alla de krav som anges i artikel 22.3 b. Införandet av sådana befrielser kräver samråd med mervärdesskattekommittén. De får inte avse transaktioner som anges i artikel 22.4 c. Följande uppgifter måste alltid finnas på fakturan:

- datum för utfärdande
- identifiering av den skattskyldige
- identifiering av vilken typ av varor som levererats eller tjänster som tillhandahållits
- den skatt som skall betalas eller uppgifter som gör det möjligt att beräkna denna.

7.7.3 RSV:s förslag om felaktiga debiteringar

RSV:s förslag

RSV föreslår att regler införs avseende "felaktiga" momsdebiteringar på fakturor. Skyldighet att betala skatt skall föreligga i sådana fall. En inbetalning kan dock underlåtas om felet rättas

gentemot köparen genom utfärdande av kreditnota. Någon korresponderande avdragsrätt skall dock inte föreligga för den skatt som tas ut på grundval av den föreslagna bestämmelsen.

RSV:s ursprungliga förslag i Rapport 1999:13 har omarbetats med hänsyn till de synpunkter som lämnats av remissinstanserna. RSV har i den skrivelse av den 23 oktober 2000, som överlämnats till utredningen lämnat följande förslag till ändringar i ML.

Mot bakgrund av att det råder viss osäkerhet om hur feldebiteringar skall hanteras i mervärdesskattehänseende, föreslår RSV att en ny regel förs in i portalparagrafen i 1 kap. 1 § andra stycket ML: "Mervärdesskatt skall även betalas till staten om skatt tagits ut enligt faktura eller jämförlig handling utan att förutsättningar enligt första stycket 1. föreligger eller om skatt tagits ut med för högt belopp". Den nya regeln skall reglera effekterna av olika slag av feldebiteringar, såsom att en icke skattskyldig debiterar mervärdesskatt, eller att mervärdesskatt debiteras avseende icke skattepliktig omsättning eller enligt felaktig skattesats. Den som har utfärdat fakturan skall vara den som är skyldig att betala in skatten, enligt förslag till ny punkt i 1 kap. 2 § ML. RSV föreslår att skattskyldigheten för de felaktiga debiteringarna alltid skall inträda per fakturadatum. Skälet till detta är, såsom framhållits av remissinstanserna, att bestämmelserna täcker många olika felaktigheter. Förutom rena misstagsfaktureringar inryms även fakturering utan att någon senare leverans kommer till stånd liksom rena falsarier.

Den som är betalningsskyldig för skatt på grund av att han har utfärdat en felaktig faktura, skall kunna göra en rättelse genom att utfärda en kreditnota. Om så sker skall någon inbetalning av skatten inte göras.

RSV föreslår vidare ett tillägg i 8 kap. 2 § ML, som innebär att skatt som debiterats felaktigt definitionsmässigt inte är ingående skatt. Grundförutsättningen för avdragsrätt hos köparen blir därmed inte uppfylld. Någon remissinstans har ansett att avdragsrätt alltid bör föreligga för en felaktigt debiterad skatt eftersom den som utfärdat fakturan är skyldig att betala in skatten enligt förslaget. Flera skattemyndigheter har emellertid påpekat att det är viktigt att i lagtexten ge uttryck för att en sådan debiterad skatt aldrig medför avdragsrätt för köparen. I annat fall kan myndigheten tvingas betala ut pengarna trots att utredningen har visat att fakturan tillkommit på falska grunder och sannolikt för att tillskapa en avdragsrätt.

EG-rätten**Artikel 21**

Personer som är skyldiga att betala in skatt till myndigheterna

1. Följande personer skall vara betalningsskyldiga för mervärdesskatt enligt det inhemska systemet. (...)

d) Varje person som anger mervärdesskatten på en faktura eller annan jämförlig handling.

Artikel 21.1 d²⁷ är en specialregel för vilka personer som skall vara betalningsskyldiga för skatt vid transaktioner inom landet. Huvudregeln är att de beskattningsbara personer som genomför ett skattepliktigt tillhandahållande av varor och tjänster skall svara för inbetalning av skatten. Varje person som anger mervärdesskatt på en faktura eller en jämförlig handling är sålunda betalningsskyldig för skatt enligt det inhemska systemet. Syftet med att anse att inte bara den beskattningsbara personen utan även den person som anger skattebeloppet i fakturan som betalningsskyldig för skatten är att motverka skattebedrägeri. Bestämmelsen innebär att personer som utfärdat fakturor behäftade med fel eller som hänför sig till påhittade ekonomiska transaktioner är skyldiga att betala mervärdesskatt. Direktivets bestämmelse är obligatorisk. Medlemsstaterna får således inte välja att avstå från att införa en motsvarande bestämmelse i den nationella lagstiftningen.

Av bestämmelsen i artikel 21.1 d följer även att en beskattningsbar person som inte har ifrågasatt en uppgift i en kreditnota, vilken kan anses motsvara en faktura, om ett högre mervärdesskattebelopp än det som skall betalas på grund av de skattepliktiga transaktionerna, kan anses som den person som har angivit beloppet och därför är betalningsskyldig för beloppet (se domen i målet C-141/96, Bernhard Langhorst).

Direktivet innehåller emellertid inte någon bestämmelse om rättelse av den som har utställt fakturan av den mervärdesskatt som har fakturerats felaktigt. Det ankommer därför på medlemsstaterna att fastställa under vilka villkor mervärdesskatt som har fakturerats felaktigt kan rättas, se domen i mål C-454/98, Schmeink & Cofreth AG & Co.KG, p. 48–49. Frågan i det målet var om det för rättelse

²⁷ Genom rådets direktiv 2000/65/EG av den 17 oktober 2000 om ändring av direktiv 77/388/EEG vad gäller bestämning av vilka personer som skall vara betalningsskyldiga för mervärdesskatt placerades den aktuella bestämmelsen i 21.1 d från att tidigare ha stått i punkt c. Någon materiell förändring gjordes inte.

av skatt som fakturerats felaktigt är en förutsättning att den som utställt fakturan var i god tro. En tidigare dom av EG-domstolen kunde ge intryck av att så skulle vara fallet, se domen i målet C-342/87, Genius Holding, p. 18. Domstolen konstaterade att det sjätte mervärdesskattedirektivet inte innehåller någon bestämmelse om rättelse, varför det i princip ankommer på medlemsstaten att fastställa under vilka villkor mervärdesskatt som fakturerats felaktigt kan rättas. Domstolen fann dock att principen om mervärdesskattens neutralitet medför att den skatt som har fakturerats felaktigt skall kunna rättas, när den som har utställt fakturan i god tid fullständigt har undanröjt risken för skattebortfall. Möjligheten till rättelse får i sådant fall inte villkoras av att den som utställde fakturan handlat i god tro. Enligt domstolen ankommer det på medlemsstaterna att fastställa enligt vilket förfarande den felaktigt fakturerade mervärdesskatten skall kunna rättas, under förutsättning att en sådan rättelse inte görs beroende av skattemyndighetens skönsmässiga bedömningar. Domstolen erinrar vidare om att de åtgärder som medlemsstaterna kan vidta med stöd av artikel 22.8, i syfte att säkerställa en riktig debitering och uppbörd av skatt och till förebyggande av bedrägeri, inte får gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå sådana syften. Det föreligger emellertid inget hinder för medlemsstaterna att föreskriva att rättelse av mervärdesskatt som har fakturerats felaktigt skall ske vid ett senare förfarande. Det kan underlätta för skattemyndigheten att, särskilt när det har gjorts avdrag för den skatt som fakturerats felaktigt, kontrollera att all risk för skattebortfall har undanröjts (se domen i mål C-454/98, Schmeink & Cofreth AG & Co.KG, p. 57 f.).

Någon avdragsrätt för sådan ingående skatt, för vilken betalningsskyldighet uppkommer till följd av artikel 21.1 d föreligger inte. Det är den bakomliggande transaktionens reella innebörd som avgör rätten till avdrag. Detta har slagits fast av EG-domstolen i bland annat domen i målet C-342/87, Genius Holding BV. EG-domstolen framhåller i domen lydelsen av artikel 17.2 a, att den beskattningsbara personen i den mån varorna och tjänsterna används för hans skattepliktiga transaktioner, skall ha rätt att dra av den mervärdesskatt som förfaller till betalning eller betalats inom landet avseende varor och tjänster tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av en annan beskattningsbar person. Mot bakgrund av att kommissionens ursprungliga förslag till det sjätte mervärdesskattedirektivet och artikel 17.2 a föreskrev avdragsrätt för all skatt som fakturerats, måste den snävare, slutgiltiga lydelsen

av artikel 17.2 a innebära att rätten till avdrag enbart föreligger för skatt som faktiskt förfaller till betalning, dvs. den skatt som motsvaras av en transaktion som är föremål för mervärdesskatt eller som betalats, till den del skatten faktiskt förfallit till betalning. Skattebedrägerier skulle dessutom underlättas om all fakturerad skatt kunde dras av även när den inte överensstämmer med den skatt som lagligen skall betalas. Denna tolkning bekräftas enligt domstolen av direktivets övriga bestämmelser. Sälunda stadgas i artikel 18.1 a 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 (se ovannämnda dom p. 12–17).

Slutsatser

Syftet med den av RSV föreslagna nya regleringen av felaktiga debiteringar och direktivets artikel 21.1 d är detsamma, nämligen att reglera effekterna av olika slag av feldebiteringar såsom när mervärdesskatt fakturerats trots att transaktionen inte är föremål för mervärdesskatt eller att mervärdesskatt fakturerats med för högt belopp. ML saknar en bestämmelse av nu aktuellt slag, som är obligatorisk enligt direktivet.

7.8 Överväganden och förslag

Utredningens bedömning: De gemenskapsrättsliga tidpunkterna för den beskattningsgrundande händelsen och skattens utkrävbarhet (redovisningstidpunkten) bör få tydligare motsvarigheter i den svenska lagen. Införandet av dessa begrepp föranleder anpassningar i ML i fråga om systematik och terminologi samt av redovisningsbestämmelserna m.m.

Tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen, tidpunkten för skattens utkrävbarhet (redovisningstidpunkten) och tidpunkten för deklaration och betalning av skatt, har stor betydelse för det mervärdesskattesystem som föreskrivs i det sjätte mervärdesskattedirektivet.

Den beskattningsgrundande händelsen är den omständighet som innebär att de rättsliga förutsättningarna är uppfyllda för att skatt skall kunna komma att tas ut. Med andra ord ger den beskattningsgrundande händelsen upphov till skatten. Den beskattningsgrundande händelsen är en förutsättning för att skatten skall bli utkrävbar.

I direktivet betecknas denna tidpunkt med "skattskyldighetens inträde". Enligt utredningens uppfattning skulle en användning av uttrycksättet i den svenska versionen av direktivet medföra risk för missförstånd och sammanblandning med ML:s betydelse av det uttrycket. Utredningen har därför valt att, mot bakgrund av en sammanvägning av direktivets olika språkversioner och uttryckets innebörd, beteckna tidpunkten med "tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen".

En beskattningsgrundande händelse inträffar när en beskattningsbar person i denna egenskap²⁸ omsätter varor eller tjänster inom landet, när import sker eller vid gemenskapsinterna förvärv (jfr 1 kap. 1 § ML). Vid denna tidpunkt slår så att säga mervärdesskattesystemet till och skall tillämpas enligt de materiella bestämmelser som då är i kraft, tillsammans med föreskrifter om redovisning, rapportering, deklaration och betalning av skatt (jfr 1 kap. 3–5 §§ ML).

Tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen avgör med andra ord vilka regler som skall tillämpas på transaktionen rörande bl.a. skatteplikt och fastställande av beskattningsunderlag samt vilket skattesubjekt som skall fullgöra de olika administrativa skyldigheterna. Tillämplig skattesats bestäms dock som regel vid tidpunkten för skattens utkrävbarhet, se avsnitt 7.8.2.

Skattens utkrävbarhet är det anspråk som skattemyndigheten kan göra gällande från och med en given tidpunkt mot den som är betalningsskyldig. Med andra ord uppkommer skatteskulden vid denna tidpunkt oavsett när den faktiskt kommer att betalas.

I direktivet betecknas detta förhållande "uttag av skatt". Med hänsyn till risken för missförstånd, till begreppets innebörd och till

²⁸ Se förslag om införande av begreppet beskattningsbar person vid avgränsningen av tillämpningsområdet för mervärdesskatt i avsnitt 3.2.

en sammanvägning av direktivets olika språkversioner, har utredningen valt att använda uttrycket ”skattens utkrävbarhet”.

Skatten blir enligt direktivet i de flesta fall utkrävbar samtidigt som den beskattningsgrundande händelsen inträffar, om inte medlemsstaten har beslutat att föreskriva avsteg från denna tidpunkt. Enligt direktivet får medlemsstaterna föreskriva avsteg som innebär att tidpunkten för skattens utkrävbarhet för vissa transaktioner eller för transaktioner som utförs av vissa kategorier av beskattningsbara personer infaller senast vid fakturans utfärdande eller när betalning tas emot. Tidpunkten för skattens utkrävbarhet har betydelse för tillämplig skattesats vid skattesatsändring. Tidpunkten för skattens utkrävbarhet har också betydelse för till vilken redovisningsperiod skatten med anledning av den beskattningsgrundande händelsen skall hänföras (jfr 13 kap. ML). Vi har därför valt att definiera tidpunkten för skattens utkrävbarhet som tidpunkten för redovisningsskyldighetens inträde för den beskattningsgrundande händelsen eller kortare, som redovisningstidpunkten.

Samma redovisningstidpunkt skall enligt direktivet gälla för ut- och ingående skatt avseende samma transaktion. Med andra ord skall reciprocitet föreligga mellan redovisningstidpunkten och avdragsrättens inträde.

Vid den tidpunkt som skattedeklaration skall lämnas in för en redovisningsperiod, dvs. tidpunkten för deklarationskyldighetens inträde, inträder som regel också betalningsskyldigheten för den utgående skatten (jfr 16 kap. 4 § SBL).

Tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen, redovisningstidpunkten och tidpunkten för när deklaration och betalning av skatt skall ske preciseras i direktivet. EG-domstolen har i några fall kommit fram till att dessa bestämmelser har direkt effekt. Detta medför att bestämmelserna kan leda till särskilda rättigheter för den enskilde individen gentemot staten. Bestämmelserna i ML och SBL skall även i annat fall tolkas i enlighet med direktivets lydelse och syfte, så långt det är möjligt under den nationella rättsordningen, s.k. EG-konform tolkning.

Utredningen har vid en genomgång av de aktuella bestämmelserna funnit att direktivets tidsangivelser inte helt återspeglas i den svenska lagstiftningen. Detta gäller särskilt redovisningsbestämmelserna i 13 kap. ML, vilka utredningen har fått i uppdrag att se över genom tilläggsdirektiv. Skillnaderna mellan direktivet och den svenska lagen har sin grund i dels att ML inte följer direktivets

systematik, dels den anknytning som görs i de svenska redovisningsbestämmelserna till vad som utgör god redovisningssed enligt bokföringslagen (BFL). Dessa olikheter bedöms kunna medföra tidsmässiga skillnader mellan direktivet och ML, särskilt vad gäller redovisningstidpunkten för utgående och ingående skatt. Skillnaderna går enligt utredningens uppfattning utöver de möjligheter till avsteg som medlemsstaterna kan göra med stöd av direktivet.

Mot denna bakgrund har vi kommit fram till att en anpassning till direktivets systematik bör göras i dessa avseenden. De gemenskapsrättsliga tidpunkterna för den beskattningsgrundande händelsen och skattens utkrävbarhet (redovisningstidpunkten) bör sålunda få tydligare motsvarigheter i den svenska lagen. Vidare bör anknytningen i ML:s redovisningsbestämmelser till vad som utgör god redovisningssed enligt BFL tas bort. Denna uppfattning delas av RSV, som har hemställt om en sådan förändring i det ärende som av Regeringen överlämnats till utredningen, se avsnitt 7.7.1. Slutligen har utredningen med beaktande av RSV:s hemställan föreslagit en del förändringar rörande redovisning i speciella fall och felaktiga debiteringar. Vår avsikt har varit att föreslå ett med direktivet förenligt system för bl.a. redovisning av skatt, som är så enkelt som möjligt.

7.8.1 Den beskattningsgrundande händelsen och tidpunkten för denna

Utredningens förslag: En anpassning görs i portalparagrafen i 1 kap. 1 § ML till avgränsningen av tillämpningsområdet för mervärdesskatt i enlighet med direktivets artikel 2 och 28a.1 – de beskattningsgrundande händelserna.

Tidpunkten för de beskattningsgrundande händelserna enligt artikel 10.2 första stycket (transaktioner inom landet), 10.3 (import) och 28d.1 (gemenskapsinterna förvärv) preciseras i 1 kap. 3 § ML. Härigenom förtydligas de svenska bestämmelserna till att stämma bättre överens med direktivets lydelse.

En regel införs om att den beskattningsgrundande händelsen vid kontinuerliga tillhandahållanden av varor och tjänster för vilka successiva avräkningar eller betalningar inte förutses, skall inträffa vid kalenderårets utgång.

Ett förtydligande rörande tillämpningsområdet för mervärdesskatt

Vi föreslår att avgränsningen av tillämpningsområdet för mervärdesskatt i 1 kap. 1 § ML, portalparagrafen, anpassas till den avgränsning som görs i det sjätte mervärdesskattedirektivet.

I direktivets portalparagraf anges under vilka omständigheter som mervärdesskatt kan komma att tas ut. De beskattningsbara transaktionerna – dvs. leverans av varor, tillhandahållande av tjänster, import och gemenskapsinterna förvärv – skall under de i portalparagrafen angivna förutsättningarna vid en viss tidpunkt läggas till grund för beskattning. Det är detta som betecknas den beskattningsgrundande händelsen. När en beskattningsgrundande händelse inträffar uppstår en skyldighet att tillämpa regelsystemet för mervärdesskatt. Mervärdesskattesystemet skall då tillämpas tillsammans med föreskrifter om redovisning, rapportering, deklaration och betalning av skatt. Att en beskattningsgrundande händelse inträffar medför dock inte nödvändigtvis att beskattning skall ske. Begreppet omfattar även transaktioner som är undantagna från skatteplikt.

Skälet för vårt förslag är att ML:s nuvarande portalparagraf endast anger de transaktioner som omfattas av skatteplikt och för vilka mervärdesskatt skall betalas. Bestämmelserna om skattskyldighetens inträde i 1 kap. 3–5 §§ ML anknyter till transaktionerna i portalparagrafen och omfattar således inte transaktioner som är undantagna från skatteplikt. Någon motsvarande begränsning till enbart skattepliktiga transaktioner görs varken i direktivets portalparagraf eller i bestämmelserna om tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen. Denna skillnad mellan direktivet och ML innebär bl.a. att man i ML inte har någon tidpunkt att "hänga upp" redovisnings-, rapporterings- och faktureringskyldigheter på för icke skattepliktiga transaktioner som t.ex. gemenskapsinterna leveranser.

Förslaget medför inga direkta materiella förändringar utan syftar endast till ett förtydligande av ML mot bakgrund av direktivets systematik. Tillsammans med förslaget om precisering av de tidpunkter vid vilka de beskattningsgrundande händelserna skall anses ha inträffat, innebär förslagen att en referenstidpunkt tillskapas för samtliga transaktioner.

Ett förtydligande av tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen

Vi föreslår att tidpunkten för de i portalparagrafen angivna beskattningsgrundande händelserna preciseras i 1 kap. 3 §§ ML på ett sätt som tydligare motsvarar direktivets lydelse i artikel 10 och 28d.

Med den beskattningsgrundande händelsen avses den omständighet som innebär att skatt kan komma att tas ut. I direktivets svenska version benämns denna omständighet "skattskyldighetens inträde". Med hänsyn till risken för sammanblandning med vad som idag betecknas som skattskyldighetens inträde i ML och till förslaget i avsnitt 3.5.5 om slopande av skattskyldighetsbegreppet i mervärdesskattesammanhang, föreslår utredningen att uttrycken beskattningsgrundande händelse och tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen förs in i ML.

Bestämmelserna om tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen enligt direktivet och skattskyldighetens inträde enligt ML är avgörande för vilka regler som skall tillämpas i fråga om en viss transaktion. Direktivet innehåller dock särskilda bestämmelser om den tidpunkt som är avgörande för vilken skattesats som skall tillämpas på transaktionen.

Utredningen anser att direktivets precisering av tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen bör föras över till den svenska lagen, särskilt mot bakgrund av att direktivets bestämmelser är obligatoriska och dessutom i några fall har ansetts ha direkt effekt. Något utrymme för skön lämnas enligt utredningens uppfattning inte till medlemsstaterna.

Bestämmelserna har även en central betydelse för redovisningstidpunkten för utgående och ingående skatt, se avsnitt 7.8.3. Vi återkommer till specialbestämmelserna om tidpunkten för avgörande av tillämplig skattesats i avsnitt 7.8.2.

Förslaget om en precisering av tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen innebär, tillsammans med förslagen i avsnitt 7.8.3 rörande redovisningstidpunkten, att två EG-rättsliga begrepp förs in i ML och ersätter vad som enligt gällande regler betecknas med "skattskyldighetens inträde". Detta medför att bestämmelserna om tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen, som har betydelse för när systemet skall anses slå till och tillämpligheten av olika materiella bestämmelser, särskiljs från bestämmelserna om redovisningstidpunkten för utgående skatt. I

ML görs nämligen ingen egentlig åtskillnad mellan vad som i direktivet betecknas med tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen och skattens utkrävbarhet, dvs. redovisningstidpunkten. "Skattskyldighetens inträde" används i ML såväl för att beteckna att systemet s.a.s. slår till som för att beteckna redovisningsskyldighetens inträde, åtminstone för dem som inte är bokföringsskyldiga. Dessutom anger bestämmelserna i 1 kap. 3–5 §§ ML för vissa transaktioner endast vad som i direktivet anges vara redovisningstidpunkten, jämför 1 kap. 3 § första stycket andra meningen rörande förskottsbetalningar och 1 kap. 4 a § om gemenskapsinterna förvärv. För den större majoriteten av skattskyldiga enligt ML, som är bokföringsskyldiga till följd av att de anses bedriva näringsverksamhet, gäller dock de särskilda redovisningsreglerna i 13 kap. ML. Dessa bestämmelser återkommer vi till i avsnitt 7.8.3.

Innebörden av utredningens förslag

Utredningens förslag om en precisering av tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen medför endast att lydelsen av nuvarande bestämmelser i 1 kap. 3–5 §§ ML justeras. Härigenom undanröjs den tveksamhet som finns i dagens lagtext.

Tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen vid omsättning av varor och tjänster inom landet

När det gäller omsättning av varor och tjänster inom landet innebär utredningens förslag att den beskattningsgrundande händelsen enligt huvudregeln inträffar när varan eller tjänsten omsätts. Detta innebär att en koppling görs till omsättningsbegreppet såsom det definieras i 2 kap. 1 § ML, mot bakgrund av att den bestämmelsen skall tolkas utifrån direktivets artikel 5 och 6 om vad som utgör leverans av varor respektive tillhandahållande av tjänster. Härigenom får direktivets koppling mellan bestämmelserna om avgränsningen av tillämpningsområdet i artikel 2.1, bestämmelserna om leverans av varor och tillhandahållande av tjänster i artikel 5 respektive 6 och bestämmelserna om tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen i artikel 10.2 en tydligare motsvarighet i den svenska lagen. Dessutom åtgärdas skillnaderna mellan

direktivet och ML i fråga om tempus i 1 kap. 3 § första stycket ML. Nu gällande definition i 1 kap. 3 § andra stycket ML av vad som förstås med leverans kan följaktligen tas bort. Genom detta åtgärdas den tidsmässiga skillnad som skulle kunna utläsas av de svenska bestämmelserna mellan leverans- och omsättningstidpunkten, se avsnitt 7.2.2. Utredningen har emellertid inte fått kännedom om några faktiska tillämpningsproblem till följd av bestämmelserna nuvarande lydelse. Enligt vår uppfattning förbättras dock förutsättningarna för en EG-konform tolkning genom de förtydliganden som föreslås.

När det gäller omsättning av tjänster torde skillnaden i tempus mellan ML:s nuvarande lydelse (perfekt) och den av utredningens föreslagna lydelsen (presens) inte innebära någon skillnad i praktiken. Den föreslagna lydelsen ansluter dock bättre till direktivets bestämmelser. Det ligger närmast till hands att anse att tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen vid omsättning av tjänst inträffar när tjänsten har utförts. Någon annan tidpunkt skulle vara svår att fastställa, särskilt om tillhandahållandet pågår under en längre tid.

Även om direktivet inte innehåller några särskilda regler för byggnads- och anläggningsentreprenader, kan det inte anses föreligga något hinder mot att anse sådana tjänster tillhandahållna vid tiden för slutbesiktning eller motsvarande åtgärd. Vid byggarbeten i egen regi torde motsvarande tidpunkt närmast infalla när fastigheten tas i bruk.

När det gäller uttag i allmänhet inträffar den beskattningsgrundande händelsen löpande liksom fallet är enligt nuvarande bestämmelser om skattskyldighetens inträde.

För kontinuerlig omsättning av varor eller tjänster som leder till flera successiva avräkningar eller betalningar, föreskriver direktivet att den beskattningsgrundande händelsen skall anses inträffa vid utgången av den period som avräkningen eller betalningen avser. Med kontinuerlig omsättning avses t.ex. tillhandahållande av gas, vatten, elektricitet eller leasing av lös egendom. Skälet för bestämmelsen är att någon naturlig tidpunkt för när omsättningen skall anses vara utförd är svår att fastställa utom i fall där eventuella kontrakt löper ut. Utredningen föreslår att en motsvarande bestämmelse förs in i ML. Detta medför i praktiken ingen större skillnad mot vad som gäller idag då sådan successiv omsättning beskattas löpande. Genom ovanstående reglering blir bestämmelsen

om skattskyldighetens inträde vid upplåtelse av avverkningsrätt i 1 kap. 4 § ML överflödig. Bestämmelsen om kontinuerlig omsättning gäller inte i fråga om avtal rörande hyrköp eller avbetalningsköp av varor, som föreskriver att äganderätten normalt skall övergå senast när den sista avbetalningen har erlagts. För dessa transaktioner gäller att omsättning skall anses ske och den beskattningsgrundande händelsen inträffa vid den tidpunkt som varorna faktiskt överlämnas.

Direktivet ger numera möjlighet till att föreskriva att den beskattningsgrundande händelsen skall inträffa åtminstone en gång om året vid kontinuerlig omsättning av varor eller tjänster. Enligt utredningens uppfattning kan en sådan bestämmelse behövas i de fall avräkning eller betalning inte sker alls eller alltför oregelbundet. Bestämmelsen kan komma att bli tillämplig på uttag eller omsättning mellan företag i intressegemenskap. Förutsättningarna för bestämmelsens tillämplighet är dels att det är en kontinuerlig omsättning som avses (av el, gas etc.), dels att någon avräkning eller betalning inte kan antas ske inom ett år. I sådana fall skall den beskattningsgrundande händelsen inträffa vid kalenderårets utgång. På detta sätt kan redovisningstidpunkten för utgående skatt vid uttag, som i avsnitt 7.8.3 föreslås sammanfalla med tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen, kopplas till hanteringen av uttag vid inkomstbeskattningen liksom fallet är idag när t.ex. kontrolluppgifter för löntagare avser kalenderåret. I fall av kontinuerlig omsättning i form av uttag kommer sålunda den beskattningsgrundande händelsen att inträffa årligen, vid kalenderårets utgång, om någon avräkning eller betalning inte sker dessförinnan. För annan kontinuerlig omsättning för vilken betalning eller avräkning inte sker, kommer den första beskattningsgrundande händelsen att infalla tidigast efter ett år eftersom det först då torde vara möjligt att anta att avräkning eller betalning inte kommer att ske inom ett år. Bestämmelsen kommer i detta avseende främst att vara tillämplig på företag i intressegemenskap.

Tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen påverkas inte av när en eventuell betalning tas emot av den som omsätter varan eller tjänsten. Bestämmelsen om förskottsbetalningar i 1 kap. 3 § första stycket andra meningen ML bör således tas bort. En sådan bestämmelse måste emellertid finnas i redovisningshänseende och utgör därför del av våra förslag i avsnitt 7.8.3.

Tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen vid export

För sådana exporttransaktioner som omfattas av lagens tillämpningsområde och i förhållande till vilka rätt till återbetalning av ingående skatt kan föreligga enligt 10 kap. 12 § ML, skall den beskattningsgrundande händelsen anses inträffa vid samma tidpunkt som gäller för omsättning av varor och tjänster inom landet. Eftersom omsättning i form av export inte beskattas enligt ML till följd av att den sker utomlands är bestämmelsen av främst systematisk karaktär.

Import av varor

Utredningen föreslår att nuvarande reglering i 1 kap. 5 § av tidpunkten för skattskyldighetens inträde vid import bibehålls med den ändringen att den angivna tidpunkten skall gälla den beskattningsgrundande händelsen i stället.

Direktivet föreskriver tre olika tidpunkter för den beskattningsgrundande händelsen vid import. För varor som importeras utan att vara föremål för vare sig tull- eller jordbruksavgifter m.m. gäller tidpunkten då varorna förs in i gemenskapen. För varor som importeras och är föremål för sådana avgifter gäller tidpunkten för den skattegrundande händelsen avseende avgifterna även i mervärdesskattehänseende. Det skall anmärkas att jordbruksavgifter numera definieras som importtull enligt Tullkodex. Slutligen, vad gäller varor som lyder under vissa lagringsförfaranden (tullager m.m., dvs. andra lager än skatteupplag), är det när varorna upphör att omfattas av dessa förfaranden som utgör tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen. ML:s bestämmelser innebär att en anknytning till tullreglerna alltid görs oavsett om tull skall betalas med anledning av importen eller ej. Utredningen har konstaterat att den svenska lagstiftningen innebär att tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen, eller skattskyldighetens inträde med nuvarande terminologi, regleras på ett sätt som överensstämmer med direktivet när det gäller import av varor som är föremål för tull eller andra avgifter och importvaror som lyder under vissa lagringsförfaranden.

Utredningen gör den bedömningen att med direktivets uttrycksätt "är föremål för" torde avses samtliga importvaror som regleras av tullbestämmelser eller bestämmelser om jordbruksavgifter m.m.,

dvs. även de importvaror som lyder under en s.k. nolltullsats. Med detta synsätt är det endast importvaror som härrör från ett sådant tredje lands territorium, som inte utgör del av gemenskapens mervärdesskatteområde men väl omfattas av gemenskapens tullområde, som skulle bli föremål för en särhantering. Exempel på ett sådant tredjelandsterritorium är Kanarieöarna, jämför 1 a § mervärdesskatteförordningen. Omfattningen av import från dessa territorier torde vara förhållandevis begränsad. Några större tidsmässiga skillnader kan inte heller antas uppkomma på grund av den korta tid som normalt förflyter mellan införseln och lämnande av deklaration. Mot bakgrund av detta anser vi att bestämmelserna för tullbelagda importvaror bör gälla även för andra importvaror. Nuvarande reglering bör följaktligen bibehållas av framförallt praktiska skäl.

Gemenskapsinterna förvärv

När det gäller gemenskapsinterna förvärv inträffar den beskattningsgrundande händelsen vid tidpunkten för förvärvet. Enligt direktivet anses detta inträffa när leverans av liknande varor inom landet anses ske enligt de bestämmelser som gäller för dessa. Denna tidpunkt får i sin tur betydelse för bestämmande av redovisningstidpunkten, som inträffar på den femtonde dagen i månaden efter. Utredningen föreslår att ML:s lydelse anpassas till direktivet även i detta avseende. Förslaget innebär i vissa fall en förskjutning av redovisningstidpunkten jämfört med vad som gäller idag, se avsnitt 7.8.3.

7.8.2 Tidpunkten för bestämmande av skattesats

Utredningens förslag: Tillämplig skattesats för skattepliktiga transaktioner bestäms vid redovisningstidpunkten såsom denna föreslås preciserad i 13 kap. ML.

Tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen enligt direktivet och skattskyldighetens inträde enligt ML är avgörande för vilka regler som skall tillämpas på en viss händelse eller transaktion. Direktivet innehåller dock särskilda bestämmelser om tidpunkten för avgörande av tillämplig skattesats i artikel 12.1 och 28e.3. Dessa

bestämmelser knyter snarare an till tidpunkten för skattens utkrävbarhet, dvs. redovisningstidpunkten, se avsnitt 7.8.3. Direktivets bestämmelser är enligt utredningens uppfattning obligatoriska, men medger att medlemsstaterna vid förändringar i skattesatserna vidtar justeringar på så sätt att man tar hänsyn till den skattesats som var tillämplig vid tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen när det gäller omsättning av varor och tjänster inom landet.

Tillämplig skattesats för skattepliktiga transaktioner inom landet och import är den som gäller vid tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen, så som denna preciseras i förslaget till 1 kap. 3 § ML. I de fall redovisningstidpunkten för transaktioner inom landet och import inte sammanfaller med tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen, skall den skattesats tillämpas som är i kraft vid respektive redovisningstidpunkt. Avsteg från den föreslagna bestämmelsen får när det gäller omsättning inom landet göras i samband med lagändring. Tillämplig skattesats för gemenskapsinterna förvärv skall alltid vara den som gäller vid redovisningstidpunkten för förvärvet.

Med beaktande av vad som föreslås i avsnitt 7.8.3 beträffande redovisningstidpunkten för utgående skatt, föreslår utredningen att bestämmelsen om tillämplig skattesats knyts till redovisningstidpunkten för samtliga skattepliktiga transaktioner. För de fall redovisningstidpunkten infaller en längre tid efter den beskattningsgrundande händelsen eller den tidpunkt när avtal ingicks, kan en förändring av skattesatsen under mellantiden ställa till med problem i avtalsförhållanden. Dessa problem kan hanteras genom att medlemsstaten vid en förändring av skattesatsen antar särskilda ikraftträdandebestämmelser. När det gäller omsättning inom landet medger nämligen direktivet att avsteg görs i samband med lagändring om skattesatserna på så sätt att hänsyn tas till den skattesats som är i kraft vid tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen. Medlemsstaterna får även vidta andra lämpliga övergångsåtgärder. Förslaget torde därför inte behöva innebära någon större skillnad mot vad som gäller idag.

7.8.3 Skattens utkrävbarhet och redovisningstidpunkten för utgående och ingående mervärdesskatt

Utredningens förslag:

Anknytningen av redovisningsbestämmelserna för ingående och utgående skatt till vad som utgör god redovisningssed enligt bokföringslagen slopas.

Redovisningstidpunkten för ingående skatt skall sammanfalla med vad som gäller för den utgående skatten avseende samma transaktion. Direktivets krav på reciprocitet vid redovisning av utgående respektive ingående skatt förs in i ML.

Redovisningstidpunkten, dvs. den tidpunkt som avgör till vilken redovisningsperiod skatt i anledning av omsättning av varor eller tjänster skall hänföras, skall enligt huvudregeln sammanfalla med tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen. Detta skall gälla för omsättning inom landet om betalning tas emot kontant eller på annat sätt kommer den beskattningsbara personen till godo i anslutning till omsättningen eller om faktura utfärdas dessförinnan men inte i samband med omsättningen och för uttag. Redovisningstidpunkten för import infaller också vid tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen, vilket även framgår av bestämmelserna i tullagstiftningen.

Med avsteg från huvudregeln föreskrivs att redovisningstidpunkten för sådan omsättning av varor som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 § a ML, skall infalla när faktura utfärdas till förvärvaren eller senast den femtonde dagen i månaden efter den månad då omsättningen gjordes.

Redovisningstidpunkten skall infalla vid datum för utfärdande av faktura vid omsättning inom landet, om betalning inte tas emot kontant eller på annat sätt kommer den beskattningsbara personen till godo i anslutning till omsättningen och faktura utfärdas i samband med omsättningen eller före utgången av påföljande månad. Om faktura inte utfärdas inom denna tid, infaller redovisningstidpunkten två månader efter tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen. En uppgift om dagen för utfärdande skall finnas på fakturan. En bestämmelse om detta förs in i 11 kap. 5 § ML.

Vid förskotts- och a conto-betalningar infaller redovisningstidpunkten för det mottagna beloppet när ersättningen inflyter kontant eller på annat sätt kommer den som omsätter varan eller tjänsten till godo. Detta medför att den särskilda redovisningsbestämmelsen i 13 kap. 14 § ML för byggnads- och anläggningsentreprenader föreslås slopad.

Redovisningstidpunkten för gemenskapsinterna förvärv inträffar när faktura utfärdas till förvärvaren eller senast den femtonde dagen i månaden efter den månad då omsättning av liknande varor anses ske inom landet.

Som en följd av de gjorda förslagen tas bestämmelserna i 13 kap. om redovisning av utgående skatt enligt fakturerings- respektive bokslutsmetoden och om redovisning av ingående skatt bort samt anpassas övriga bestämmelser i 13 kap. till de gjorda förslagen.

En ny bestämmelse förs in om redovisning av skatt som avses i 9 c kap. 4 § ML för transaktioner avseende varor i vissa lager.

Av lagtekniska skäl upphävs 13 kap. ML i dess nuvarande lydelse och förs de nya bestämmelserna om redovisningstidpunkten samt kvarvarande redovisningsbestämmelser i nuvarande 13 kap. över till ett nytt kapitel 13 i ML.

Tidpunkten för när skatten blir utkrävbar enligt direktivet – redovisningstidpunkten – avgör för vilken redovisningsperiod som skatten med anledning av en skattepliktig transaktion skall redovisas och vissa transaktioner som är undantagna från skatteplikt skall rapporteras.

I ML görs ingen egentlig åtskillnad mellan vad som i direktivet betecknas med tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen och tidpunkten för skattens utkrävbarhet – redovisningstidpunkten. I ML används ”skattskyldighetens inträde” såväl för att beteckna att systemet s.a.s. slår till, vilket närmast motsvarar tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen enligt direktivet, som för att beteckna redovisningsskyldighetens inträde. Det senare gäller åtminstone för dem som inte är bokföringsskyldiga, jämför 13 kap. 7 § ML. För majoriteten av skattskyldiga enligt ML, vilka är bokföringsskyldiga till följd av att de anses bedriva näringsverksamhet, gäller dock de särskilda redovisningsreglerna i 13 kap. ML. Dessa bestämmelser anknyter till vad som anses utgöra god redovisningssed enligt bokföringslagen (BFL).

Förslagen i detta avsnitt om en precisering av redovisningstidpunkten för skatt i anledning av en beskattningsgrundande händelse innebär, tillsammans med förslagen i avsnitt 7.8.1 rörande tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen, att två EG-rättsliga begrepp förs in i ML och ersätter vad som enligt gällande regler betecknas med "skattskyldighetens inträde". Vi föreslår också att anknytningen till vad som utgör god redovisningssed enligt BFL slopas. Förslagen medför att bestämmelserna som har betydelse för när systemet skall anses slå till och avgör vilka bestämmelser som skall tillämpas särskiljs från bestämmelserna om redovisningstidpunkten.

Anknytningen av redovisningsbestämmelserna till god redovisningssed och direktivets krav på reciprocitet

Utredningen föreslår att anknytningen av redovisningsbestämmelserna för utgående och ingående skatt till vad som utgör god redovisningssed enligt bokföringslagen slopas och att direktivets krav på reciprocitet förs in i ML.

Den anknytning till tidpunkten för bokföringen av transaktioner som görs enligt ML vid redovisningen av mervärdesskatt saknar motsvarighet i EG:s regler. Enligt direktivet är det i stället den beskattningsgrundande händelsen och skattens utkrävbarhet (redovisningstidpunkten) som styr till vilken redovisningsperiod som skatten skall hänföras. Någon koppling till andra regler än mervärdesskattereglerna finns inte. Att redovisningen av mervärdesskatt följer bokföringen enligt BFL möter i och för sig inget principiellt hinder enligt direktivet. Detta gäller emellertid under förutsättning att de tidpunkter som direktivet föreskriver för redovisning av mervärdesskatt och övriga principer beaktas. Utredningen har funnit att så inte är fallet.

Tidsmässiga förskjutningar av redovisningstidpunkten.

Utredningen har funnit att anknytningen till vad som anses utgöra god redovisningssed enligt BFL kan medföra tidsmässiga förskjutningar av redovisningstidpunkten.

Enligt direktivet anknyter redovisningen av skatt, dvs. hänförandet av den utgående respektive ingående skatten till en viss

redovisningsperiod, till när skatten blir utkrävbar, redovisningstidpunkten. Denna tidpunkt sammanfaller enligt huvudregeln med den beskattningsgrundande händelsen, dvs. tidpunkten för leveransen, tillhandahållandet eller importen. För varje period måste de leveranser, tillhandahållanden, importer och gemenskapsinterna förvärv som gjorts under perioden definieras, och skatten avseende dessa sammanläggas. Motsvarande sker beträffande den ingående skatten. Någon anknytning till andra regelverk görs inte enligt direktivet. Särskilda regler finns om redovisningstidpunkten vid förskottsbetalningar och sådana leveranser som ger upphov till gemenskapsinterna förvärv samt gemenskapsinterna förvärv. Medlemsländerna kan med avsteg från det sagda föreskriva att utkrävbarheten, dvs. redovisningstidpunkten infaller senast när faktura utfärdas eller senast vid mottagande av köpeskilling. Dessa alternativa regler får tillämpas för vissa transaktioner eller vissa kategorier beskattningsbara personer.

Huvudregeln enligt ML är att skatten skall redovisas för den redovisningsperiod under vilken den som omsatt en vara eller tjänst har bokfört eller borde ha bokfört omsättningen. En omsättning måste således ha ägt rum för att redovisningsskyldighet skall inträda. Någon uttrycklig koppling till reglerna om skattskyldighetens inträde finns i och för sig inte, även om man kan säga att skattskyldighet är en förutsättning för redovisningsskyldighet. För dem som är bokföringsskyldiga an knyter följaktligen inte redovisningsskyldigheten enligt ML direkt till tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen. I stället avgörs redovisningsskyldighetens inträde med hänsyn till vad som anses utgöra god redovisningssed enligt BFL. Huvudregeln är att skatt skall redovisas när försäljning, tillhandahållande eller förvärv enligt god redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts, jämför 13 kap. 6 och 16 §§ ML. En förutsättning för avdrag för ingående skatt är vidare att avdragsrätten styrks genom faktura eller jämförlig handling, jämför 8 kap. 17 och 19 §§ ML. Vid vilken tidpunkt som fakturan skall föreligga anges emellertid inte. Sammantaget innebär detta att redovisningen av mervärdesskatt i praktiken kan komma att förskjutas. I sammanhanget måste även möjligheten att senarelägga bokföringen om det föreligger särskilda skäl enligt 5 kap. 2 § andra stycket BFL beaktas samt att begreppet "god redovisningssed" är föränderligt. I den mån tidpunkten för bokföringen avviker från den tidpunkt som är avgörande enligt direktivet, kan en tidsmässig skillnad i redovisningen av skatten

uppkomma. Detta gäller oavsett vilken redovisningsmetod som tillämpas av den bokföringsskyldige, dvs. vid såväl bokslutsmetoden som faktureringsmetoden.

RSV har i sin Rapport 1999:13 om sambandet mellan redovisning och indirekt beskattning framhållit att det under senare år har uppkommit vissa tillämpningsproblem när det gäller tidpunkten för redovisningsskyldighetens och särskilt avdragsrättens inträde. Dessa problem har enligt verket sin grund i dels kopplingen mellan mervärdesskatt och redovisning och beror på den skilda karaktären på sambandet i mervärdesskatte- och inkomstskattehänseende, dels svårigheterna att tolka bokföringslagen. Kopplingen till god redovisningssed anger inte klart vid vilken tidpunkt redovisningsskyldighet för utgående respektive avdragsrätt för ingående skatt uppkommer. Detta har enligt RSV sin förklaring i förekomsten av två redovisningsmetoder samt oklarhet om när enligt bokföringslagen en faktura skall grundbokföras under löpande räkenskapsår och vid vilken tidpunkt en faktura eller jämförlig handling enligt ML skall finnas för att styrka avdragsrätt till ingående skatt. Uppkommen redovisningspraxis för bokföring av mervärdesskatt vid bokslut medför enligt RSV också otydlighet.

Reciprocitet mellan utgående och ingående skatt

Direktivets krav på reciprocitet mellan redovisningstidpunkten för utgående skatt och avdragsrättens inträde enligt artikel 17.1, medför att den av säljaren tillämpade redovisningsmetoden för utgående skatt avgör under vilken period avdragsrätt för köparen inträder för den ingående skatten.

Med tillämpning av BFL skall samma redovisningsmetod tillämpas för utgående och ingående skatt hos ett och samma skattesubjekt. Direktivets krav på reciprocitet hänför sig emellertid till den utgående skatten hos säljaren och den ingående skatten hos köparen för en och samma transaktion. Brister i reciprociteten leder till ränteförluster antingen för staten eller för den som skall redovisa utgående skatt respektive utnyttja avdragsrätten för ingående skatt.

RSV konstaterar i sin Rapport 1999:13 att nuvarande lagreglering och praxis leder till att säljare respektive köpare i ett stort antal fall redovisar utgående respektive ingående skatt för samma transaktion i olika redovisningsperioder. RSV anser att ett sådant

regelsystem strider mot reglerna i det sjätte mervärdesskattedirektivet och leder till betydande problem ur ett kontrollperspektiv.

I en promemoria som har upprättats inom finansdepartementet har en inventering gjorts av tänkbara åtgärder mot skattefusk inom mervärdesskatteområdet²⁹. I promemorian föreslås bl.a. att redovisningsbestämmelserna i 13 kap. 16 § ML bör förtydligas så att det klart framgår att avdragsrätt inte inträder förrän vara levererats, tjänst tillhandahållits eller a conto- eller förskottsbetalning erlagts.

I en framställning från KPMG International till Finansdepartementet, vilken av Regeringen har överlämnats till utredningen, tar KPMG upp frågan om redovisningstidpunkten för mervärdesskatt och pekar på följande. Enligt svensk rätt infaller redovisningstidpunkten (tax point) när transaktionen tas in i redovisningen i enlighet med god redovisningssed. Enligt det sjätte mervärdesskattedirektivet skall redovisningstidpunkten enligt huvudregeln infalla när varor levereras eller tjänster utförs. Medlemsstaterna kan med avsteg från detta föreskriva att redovisningstidpunkten skall infalla vid utfärdande av faktura, vid mottagande av betalning eller inom en viss angiven period räknat från tidpunkten enligt huvudregeln. Direktivet nämner emellertid inte tidpunkten för bokföring som möjlig referenstidpunkt för bestämmande av redovisningstidpunkten. KPMG framhåller vidare att reglerna samverkar med reglerna för avdragsrätt på så sätt att redovisningstidpunkten för utgående skatt skall sammanfalla med rätten till avdrag för ingående skatt. Enligt KPMG sammanfaller inte dessa tidpunkter enligt svensk rätt. Förekomsten av denna bristande överensstämmelse mellan svensk rätt och EG-rätten utgör enligt KPMG ett hinder för utvecklingen av paneuropeiska fakturerings- och betalningssystem samt ger upphov till osäkerhet och ökade kostnader för företag som agerar på den inre marknaden.

I en skrivelse från CA Monitor AB till Finansdepartementet, som av Regeringen har överlämnats till utredningen, tar bolaget upp frågan om tidpunkten för redovisning av ingående mervärdesskatt vid kreditimport. CA Monitor föreslår att rätten till avdrag för ingående skatt i sådana fall skall inträda tidigare än vad som föreskrivs i ML. Enligt ML får avdrag göras tidigast för den redovisningsperiod då den skattskyldige mottagit tullräkning från

²⁹ Dnr Fi2001/3993

Tullverket. Eftersom tullräkningen oftast ankommer månaden efter införseln sker återbetalning av den ingående skatten sist i kedjan.

Valfrihet rörande redovisningsmetod

Till skillnad från vad som gäller enligt direktivet är valet av redovisningsmetod enligt BFL inte begränsat till vissa beskattningsbara personer eller beskattningsbara transaktioner.

Anknytningen till bokföringen innebär att redovisning av mervärdesskatt enligt ML sker enligt två metoder: faktureringsmetoden och bokslutsmetoden. Faktureringsmetoden får sägas vara huvudregel, medan bokslutsmetoden får tillämpas i första hand av mindre företag. Båda metoderna kan sägas vara generella på så sätt att de inte avser vissa transaktioner eller vissa angivna slag av företag. Även direktivet ger medlemsstaterna möjlighet att föreskriva de båda nämnda metoderna. Dock skall detta ske för vissa transaktioner eller vissa kategorier skattskyldiga. Direktivet medger följaktligen ingen egentlig valfrihet för den enskilde när det gäller redovisningstidpunkten för mervärdesskatt. Denna begränsade valfrihet i fråga om redovisningstidpunkt synes vidare vara en förutsättning för den reciprocitet som skall råda i förhållande till avdragsrätten enligt direktivet.

Redovisning av obetalda fordringar och skulder vid räkenskapsårets utgång.

Tanken är att mervärdesskatteredovisningen enligt ML skall följa de bokföringsregler som tillämpas under löpande år. Anknytningen till bokföringen innebär att redovisningen av mervärdesskatt skall ske enligt antingen faktureringsmetoden eller bokslutsmetoden. Som ovan sagts ger även direktivet medlemsstaterna en möjlighet att föreskriva en kontantmetod för vissa beskattningsbara personer eller vissa transaktioner. För den som enligt svensk rätt tillämpar kontantmetoden vid bokföringen skall dock obetalda fordringar och skulder bokföras vid räkenskapsårets utgång. Detta innebär i praktiken att de som tillämpar bokslutsmetoden vid räkenskapsårets slut skall redovisa enligt faktureringsmetoden, jämför 5 kap. 3 § BFL. Direktivet har inte några motsvarande bestämmelser, utan ger snarare stöd för en löpande avräkning av ingående och utgående

mervärdesskatt utan några egentliga justeringar vid redovisningsperiodens slut.

Utredningens slutsatser om anknytningen av redovisningsbestämmelserna till god redovisningssed och direktivets krav på reciprocitet

Utredningen anser att anknytningen till vad som anses utgöra god redovisningssed enligt BFL kan medföra tidsmässiga förskjutningar av redovisningstidpunkten i förhållande till vad som föreskrivs enligt direktivet. Vidare återspeglas inte direktivets, enligt vår uppfattning tvingande, krav på reciprocitet i den svenska lagstiftningen. Den bristande reciprociteten leder till ränteförluster för staten eller för den som skall redovisa skatten. Detta illustreras av de skrivelser från KPMG International och CA Monitor AB, som vi har redogjort för i det föregående. Till skillnad från vad som gäller enligt direktivet är valet av redovisningsmetod enligt BFL inte begränsat till vissa beskattningsbara personer eller transaktioner. Slutligen bör framhållas att direktivet föreskriver en löpande avräkning av ingående och utgående mervärdesskatt utan några egentliga justeringar vid redovisningsperiodens slut.

Härutöver har RSV framhållit att den nuvarande lagregleringen möjligen av företagen kan upplevas som lättillämpad, eftersom de med vissa mindre begränsningar själva kan välja tidpunkt för skattens redovisning. Den leder dock till betydande kontrollproblem som ställer stora resurskrav på både företag och myndigheter, med ökade kostnader och senareläggning av återbetalning som följd. RSV anser att nuvarande lagreglering medför betydande problem på ett område där några problem egentligen inte bör finnas. De materiella reglerna för mervärdesskatt kan i sig uppfattas som tillräckligt komplicerade med ett omfattande tolkningsbehov. De ytterligare tolkningsproblem som redovisningsbestämmelserna för skatt medför framstår därför som onödiga. RSV anför vidare att den bristande reciprocitet som praxis medför knappast är förenlig med artikel 10 och 17 i det sjätte mervärdesskattedirektivet och att den leder till betydande förskjutningar i skatteunderlaget, med åtföljande ränteförluster för staten. Utredningen ansluter sig till RSV:s bedömning med tillägget att en översiktlig genomgång av mervärdesskattelagstiftningen i övriga medlemsstater visar att de med endast något undantag tillämpar ett strikt reciprocitetssynsätt.

När det gäller de förslag som i en departementspromemoria görs avseende avdragsrättens inträde³⁰, är dessa sådana som enligt utredningens uppfattning bör beaktas vid utformningen av bestämmelserna om redovisningstidpunkten för utgående skatt. En fristående reglering av aktuellt slag skulle annars kunna komma att stå i strid med direktivets krav på reciprocitet.

Mot bakgrund av det sagda anser vi i likhet med RSV att kopplingen till god redovisningssed bör slopas och att direktivets principiella krav på reciprocitet vid redovisning av utgående respektive ingående skatt skall föras in i ML.

Konsekvenser av utredningens ställningstagande

Utredningens ställningstaganden medför att den reglering av redovisningstidpunkten för utgående och ingående skatt som föreslås måste vara tydlig. Förslagen måste innehålla klara regler om vad som gäller för vilka beskattningsbara personer respektive transaktioner i enlighet med de krav som ställs upp i direktivet. Jämfört med nuvarande reglering innebär detta att en uppstramning sker i fråga om vilken redovisningstidpunkt som skall gälla och att klara gränsdragningar förs in mellan redovisningsmetoderna. Direktivets krav på reciprocitet förs in genom att avdragsrättens inträde kopplas till vad som utgör redovisningstidpunkten för säljaren. Till följd härav bör kontrollaspekter rörande avdragsrätten för ingående skatt beaktas redan vid bestämmande av vad som skall vara redovisningstidpunkten för utgående skatt.

Diskussion kring valet av redovisningstidpunkt

RSV:s ursprungliga förslag

Det av RSV i Rapporten 1999:13 föreslagna systemet för redovisning av mervärdesskatt bygger på en modell med fristående skatteregler som mera direkt ansluter till reglerna i det sjätte mervärdesskattedirektivet. RSV anser att man för att få ett praktiskt fungerande system bör använda sig av flera av de avstegsmöjligheter som ges i direktivet. Avdragsreglerna bör enligt verkets mening utformas på samma sätt som i direktivets artikel 17 vari-

³⁰ Dnr Fi 2001/3993

genom en samtidighet uppnås mellan skattskyldighetens och avdragsrättens inträde för parterna i en affärstransaktion.

Förslaget innebär att Sverige återgår till de regler som gällde före år 1981 och i princip enbart använder skattskyldighetsbegreppet. Skattskyldighet enligt ML inträder vid leverans av vara, tillhandahållande av tjänst eller uttag av vara eller tjänst. Denna regel behålls och som sammanfattande term härför införs i lagtexten "leveranstidpunkten". Om faktura utfärdas före leveranstidpunkten eller senast i kalendermånaden efter leveranstidpunkten inträder, enligt en ny kompletterande regel, i stället skattskyldighet per fakturadatum. För successiva prestationer skall gälla att faktura skall utfärdas närmast före inledandet av leveranser/tillhandahållanden. Reglerna om förskottsbetalning på beställd vara eller tjänst bibehålls.

De föreslagna reglerna innebär att fakturadatum i de allra flesta fall blir avgörande för tidpunkten för redovisning av utgående mervärdesskatt och därmed i praktiken huvudmetod. RSV framhåller att redovisning per fakturadatum redan idag har en stor spridning inom näringslivet, som ett av flera möjliga redovisningssätt. Vissa undantag från "fakturadatumregeln" föreslås. För utgående skatt blir det aktuellt i de fall säljaren inte utfärdar faktura senast månaden efter leveranstidpunkten. Skattskyldighet inträder då för säljaren vid leveranstidpunkten. Av praktiska skäl medges dock i detta fall köparen avdragsrätt per fakturadatum. Ingående skatt bör enligt huvudregeln dras av tidigast i den period som skattskyldighet uppkommer för säljaren. Förutom ovan nämnda begränsning gäller i de fall där säljaren utfärdat faktura före leveranstidpunkten att för avdragsrätt krävs att leverans/ tillhandahållande har skett senast när skattedeklaration skall lämnas in av köparen, eller om detta skett tidigare, har inlämnats. Är fråga om successiva prestationer medges avdrag endast om den period som debiteringen omfattar uppgår till högst ett år.

De föreslagna reglerna anknyter enbart till företagets löpande bokföring. Ingen uppbokning av mervärdesskatt föreslås ske i samband med månads-, delårs- eller årsbokslut. Härigenom fås två renodlade redovisningsmetoder, faktureringsmetoden och kontantmetoden. För företag som tillämpar faktureringsmetoden inträder den förändringen att mervärdesskatt, utom i vissa undantagsfall, enbart redovisas för debiterad skatt enligt fakturor daterade i redovisningsperioden. Företag som tillämpar kontantmetoden, f.d. bokslutmetoden behöver enligt de föreslagna reglerna enbart redo-

visa mervärdesskatt avseende betalningar. Kontantmetoden får tillämpas av dem som enligt gällande bokföringslag under löpande år får tillämpa en kontantmetod i bokföringen.

RSV framhåller slutligen att en nödvändig förutsättning för att den föreslagna lösningen skall fungera praktiskt är att alternativet med att skattskyldighet inträder vid fakturering kan införas mot bakgrund av lydelsen i artikel 10 i det sjätte mervärdesskatte-direktivet.

RSV:s hemställan om lagändring

RSV har låtit remissbehandla Rapport 1999:13 och har på grundval härav lagt fram ett reviderat förslag till nya regler för redovisning av mervärdesskatt. RSV föreslår liksom i rapporten att ML ändras så att den nuvarande anknytningen till god redovisningssed slopas. Till skillnad från ursprungsförslaget föreslår emellertid RSV i sin hemställan om lagändring att den skattskyldiges redovisning av skatt skall ske enligt någon av tre alternativa metoder nämligen antingen per leveransdatum (leveransdatummetoden), per fakturadatum (fakturadatummetoden) eller per betalningsdagen (kontantmetoden).

RSV motiverar det nya förslaget med att de nya reglerna för skattskyldighetens inträde och därmed även tidpunkten för redovisning av den utgående skatten har anpassats till remissinstansernas synpunkter på rapportförslaget. Flera av remissinstanserna anser att fakturadatummetoden bör kompletteras med en metod där redovisningen sker per leveransdatum så att företagen kan tillämpa samma metod som vid bokföringen. Genom möjligheten att tillämpa någon av de föreslagna metoderna överensstämmer tillämpningen i stort med vad som ansetts vara god redovisningssed vid Regeringsrättens prövning av ett antal mål under våren 1999. Regeringsrätten ansåg ju där att en konsekvent tillämpning av redovisning per leveransdatum eller fakturadatum var förenligt med god redovisningssed.

Genom de nu föreslagna redovisningsreglerna tillmötesgås således näringslivets, revisorernas, redovisningskonsulternas och Bokföringsnämndens krav. De föreslagna reglerna för redovisning av skatten anknyter inte längre direkt till redovisningsreglerna och god redovisningssed. De är å andra sidan väl förenliga med dessa.

Med nu föreslagna regler om alternativa redovisningsmetoder uppnås en sämre reciprocitet än med rapportförslaget. Den omständligheten att skatteredovisningen omfattar korta perioder, en månadsredovisning, och att den skattskyldige i sin egen redovisning måste tillämpa en konsekvent metod bör, enligt RSV:s uppfattning, innebära små differenser i redovisningen av utgående respektive ingående skatt sett över hela kollektivet och över längre tid. Den sämre reciprociteten torde vara till nackdel främst för staten av kontrollskäl. En avvägning måste emellertid göras mot fördelarna för företagen att få så få enkla och okomplicerade regler för skatteredovisningen som möjligt.

RSV anför att leveransdatummetoden kan väntas komma att användas av främst större företag medan en stor mängd små och medelstora företag kommer att använda sig av fakturadatummetoden eller kontantmetoden. I likhet med ursprungsförslaget föreslås kontantmetoden bygga på en renodlad kontantredovisning utan några justeringar vid bokslut. Tanken är att de skattskyldiga i förväg skall anmäla vilken redovisningsmetod de väljer. Byte av redovisningsmetod skall endast kunna ske vid början av ett nytt redovisningsår. RSV anför vidare att de föreslagna reglerna torde medföra att majoriteten av de skattskyldiga väljer fakturadatummetoden för sin redovisning. Den skulle i så fall i praktiken bli huvudmetod.

Utredningens ställningstagande beträffande RSV:s förslag

I likhet med RSV anser utredningen att ett nytt regelverk för redovisning av mervärdesskatt bör bygga på en modell med fristående skatteregler som mer direkt ansluter till direktivet. Man bör vidare använda sig av direktivets möjligheter till avsteg beträffande redovisningstidpunkten för utgående skatt. Härutöver anser utredningen att direktivets krav på reciprocitet mellan redovisningstidpunkten för utgående skatt hos säljaren och avdragsrättens inträde hos köparen bör föras in i ML.

Till skillnad från RSV anser utredningen att direktivets lydelse innebär att utgångspunkten för redovisning av utgående mervärdesskatt bör vara en leveransdatummetod, dvs. att redovisningstidpunkten överensstämmer med tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen såsom denna föreslås preciserad i avsnitt 7.8.1. De möjligheter till avsteg beträffande redovisningstid-

punkten för utgående skatt måste enligt direktivet vara knutna till vissa kategorier av beskattningsbara personer eller vissa transaktioner. Detta innebär enligt vår uppfattning att någon egentlig valfrihet beträffande redovisningstidpunkt inte kan föreligga för den som skall redovisa skatten, utan att redovisningstidpunkten klart bör framgå av lagstiftningen. Detta är enligt utredningens synsätt även en förutsättning för att direktivets krav på reciprocitet mellan utgående och ingående skatt skall kunna upprätthållas.

Av RSV:s omarbetade förslag beträffande redovisningstidpunkten framstår leveransdatummetoden som en av flera redovisningsmetoder som den beskattningsbara personen kan välja emellan. De nya förslagen innebär följaktligen enligt vår uppfattning att en koppling mellan direktivets avstegsmöjligheter i fråga om redovisningstidpunkt och vissa kategorier av beskattningsbara personer eller vissa transaktioner helt har fallit bort. Samtidigt ges de beskattningsbara personerna en valfrihet beträffande redovisningsmetod för utgående skatt. Detta medför i sin tur att direktivets krav på reciprocitet inte kan upprätthållas. Reciprocitetskravet har dessutom helt övergetts i verkets förslag till lagtext, vari föreskrivs att redovisning av såväl utgående som ingående skatt skall ske enligt den i förväg anmälda redovisningsmetoden. Mot denna bakgrund kan utredningen inte biträda RSV:s förslag till reglering av redovisningstidpunkten.

Utredningens överväganden rörande valet av redovisningstidpunkt

Redovisningstidpunkten för utgående skatt bör preciseras

I likhet med RSV anser utredningen att det krävs preciseringar av redovisningstidpunkten för att en enskild företagare själv skall kunna upprätta sin skatteredovisning och kunna vara övertygad om att den blir korrekt. En sådan ordning skulle öka rättssäkerheten och sänka företagets administrationskostnader.

En precisering av redovisningstidpunkten bör enligt utredningens uppfattning vara förenlig med de möjligheter som står till buds enligt direktivets lydelse. Detta innebär att huvudregeln bör vara att redovisningstidpunkten skall överensstämma med tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen, dvs. vid omsättning av varor eller tjänster och vid import. För gemenskaps-

interna förvärv föreskriver direktivet en speciell redovisningstidpunkt till vilken vi återkommer. Direktivets krav på reciprocitet mellan redovisningstidpunkten för den utgående skatten hos säljaren och avdragsrättens inträde hos köparen är enligt utredningens uppfattning en obligatorisk bestämmelse. För att reciprocitetskravet skall kunna upprätthållas krävs enligt vår tolkning av direktivets lydelse att avstegsmöjligheterna i fråga om redovisningstidpunkten för utgående skatt kopplas till vissa kategorier av beskattningsbara transaktioner eller vissa transaktioner. I detta sammanhang bör även framhållas att det nya faktureringsdirektivet inte synes ge utrymme för ett krav på att säljaren skall ange den av honom tillämpade redovisningsmetoden på fakturan. Med andra ord bör redovisningstidpunkten för den utgående skatten som belöper på en given transaktion anges i lagstiftningen.

Redovisningstidpunkten enligt leveransdatummetoden

När det gäller den av RSV föreslagna leveransdatummetoden synes denna i princip överensstämma med direktivets huvudregel för redovisningstidpunkten avseende utgående skatt. Skälet till att verket föreslagit nämnda metod är att vissa av remissinstanserna har anfört bärande skäl för att få använda nämnda metod i sin mervärdesskatteredovisning. Det kan antas att intresset av användningen av en leveransdatummetod till stor del förklaras av att företagen i sin bokföring måste ge en rättvisande bild av affärshändelserna. I sådant fall vill man naturligtvis kunna tillämpa leveransdatummetoden för redovisning av såväl ingående som utgående skatt. Med beaktande av direktivets reciprocitetskrav, kan detta önskemål endast komma att tillgodoses om någon alternativ redovisningstidpunkt inte föreskrivs. I annat fall blir redovisningen av den ingående skatten avhängig av den av säljaren tillämpade redovisningsmetoden avseende transaktionen i fråga. I Tyskland föreskrivs en i det närmaste ren leveransdatummetod. Detta torde enligt utredningens uppfattning vara den absolut enklaste lösningen.

Redovisningstidpunkten enligt kontantmetoden

En tillämpning av huvudregeln, dvs. att utgående skatt skall redovisas för den period när omsättning sker, innebär att mervärdesskatten kan komma att fordras in före det att kunden har betalat säljaren. En sådan förtida finansiering av mervärdesskatt kan enligt direktivet undvikas genom att redovisningstidpunkten för utgående skatt följer kontantprincipen. Den utgående skatten skall i sådant fall redovisas för den period under vilken betalning tas emot, varigenom tidpunkten för deklaration och betalning kan komma att senareläggas. Ett annat sätt för att undvika dylika likviditetspåfrestningar är att tillåta små företag att lämna in mervärdesskatte-deklarationer efter längre perioder. Denna möjlighet ges enligt den svenska lagstiftningen till skattskyldiga vars sammanlagda beskattningsunderlag understiger en miljon kronor. Skyldigheten att betala in preliminärt beräknad mervärdesskatt förtar dock delvis den likvidmässiga fördelen. De som är skyldiga att redovisa mervärdesskatt men inte skall lämna självdeklaration och handelsbolag, vilkas beskattningsunderlag exklusive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas uppgå till högst 200 000 kr, kan dock ha en redovisningsperiod om ett år utan preliminär inbetalning av mervärdesskatt. För den sistnämnda kategorin av beskattningsbara personer torde våra förslag om redovisningstidpunkt inte få några större effekter i likviditetshänseende, eftersom deklarations- och därmed betalningsskyldighet för skatten inträder några månader in på följande år.

Om man stannar för att redovisningstidpunkten skall överensstämma med betalningstidpunkten måste man i enlighet med direktivet ta ställning till för vilka beskattningsbara personer eller transaktioner detta skall gälla. En sådan bestämmelse skall enligt direktivet knytas till vissa beskattningsbara personer eller vissa transaktioner och kan följaktligen inte gälla för alla. Enligt nuvarande redovisningsbestämmelser i ML tilldelas bokslutsmetoden dem som enligt BFL har rätt till kontantmetoden samt de som omfattas av 13 kap. 8 § ML. Bokslutsmetoden är i första hand tillämplig på företag som inte är bokslutsföretag. Emellertid har även bokslutsföretag getts en möjlighet att tillämpa kontantmetoden om det endast förekommer ett mindre antal fakturor eller andra handlingar i verksamheten och fordringarna eller skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp. Med hänsyn härtill och till att vad som avses med bestämmelsen får avgöras utifrån

omständigheterna i det enskilda fallet, kan den i ML föreskrivna bokslutsmetoden inte anses knuten till vissa, angivna kategorier av beskattningsbara personer. I det ursprungliga förslaget till sjätte mervärdesskattedirektiv knöts denna s.k. kontantredovisning till små företags tillhandahållanden och tillhandahållanden till icke beskattningsbara personer. Även utredningen anser att det vore önskvärt att på något sätt ringa in de små företag som skulle kunna ha behov av denna reglering. Begreppet små företag har emellertid ingen klar och entydig definition och det är svårt att begränsa en kontantredovisning till omsättning i förhållande till icke beskattningsbara personer.

Redovisningstidpunkten enligt fakturadatummetoden

Enligt utredningens uppfattning talar mycket för att knyta redovisningstidpunkten till dagen för fakturans utfärdande. RSV har undersökt de bokföringsmässiga konsekvenserna genom kontakter med företag, redovisare samt programvaruföretag. En anknytning till fakturadatum har av många uppfattats som positiv. Sådana regler kan utgå från fakturahanteringen och den löpande bokföringen i företagen och förväntas enligt RSV endast medföra mindre anpassningar i rutiner eller dataprogram. Fakturadatummetoden och den renodlade kontantmetoden gör det möjligt för det stora antalet företagare att själva upprätta skatteredovisningen utan att anlita utomstående biträde. För denna grupp kan kostnadsbesparingar uppkomma men även en ökad trygghet i att kunna åstadkomma en korrekt skatteredovisning. Ur kontrollsynpunkt uppkommer positiva effekter för både skattemyndigheterna och företagen genom att fakturadatumregeln och en renodlad kontantmetod är enkla att tillämpa och kontrollera.

En nackdel med fakturadatummetoden är att den medför större möjligheter till skattefusk. För det fall redovisningstidpunkten till följd av en fakturadatumregel kommer att infalla före leveransdatum uppstår dessutom kontrollsvårigheter beträffande avdragsrätten för ingående skatt för det fall reciprocitetskravet skall upprätthållas. Med andra ord kan avdragsrätten komma att inträda före såväl leverans som betalning har skett. Detta skulle gå helt emot de förslag som gjorts i den tidigare nämnda departementspromemorian om åtgärder mot skattefusk.

Även ett förslag till fakturadatummetod måste emellertid enligt direktivet knytas till vissa beskattningsbara personer eller vissa transaktioner samtidigt som direktivets krav på reciprocitet måste upprätthållas. Det är vidare utredningens uppfattning att ett förslag om att redovisningstidpunkten skall vara fakturans utfärdandedatum, måste kombineras med dels att en faktura måste innehålla en uppgift om dagen för dess utfärdande, dels en tidsfrist för utfärdande av faktura. I annat fall kan det råda osäkerhet beträffande vilket datum som skall gälla för såväl redovisning av utgående skatt som avdragsrätten för ingående skatt, i de fall faktura utfärdas för sent eller inte alls utfärdas. Direktivet ger möjlighet att i sådant fall föreskriva att redovisningstidpunkten i stället skall inträffa inom en viss period räknat från tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen, dvs. i regel från det att omsättningen gjordes. Vi anser att detta är en kompletteringsregel som skall kombineras med faktureringsmetoden. Lagstiftningen i de flesta medlemsländer som tillämpar fakturadatummetoden, innehåller såväl en tidsfrist för utfärdande av faktura som en bestämmelse om vilken redovisningstidpunkten skall vara om faktura inte utfärdas eller utfärdas för sent. Genom att införa en fakturadatummetod som överensstämmer med direktivets bestämmelser, klarläggs även vilken dag i förhållande till fakturan som utgör redovisningstidpunkt (jfr RÅ 1999 ref. 16).

Det förhållandet att ett nytt faktureringsdirektiv har antagits³¹ medför att vissa ställningstaganden måste göras i samband med genomförandet av de nya bestämmelserna i den svenska lagstiftningen. Det nya direktivet skall genomföras i medlemsstaterna per den 1 januari 2004. Faktureringsskyldighetens omfattning enligt ML skiljer sig i några avseenden från direktivets gamla lydelse. För det första gäller faktureringskyldigheten enligt ML oavsett till vem som en omsättning görs. Enligt direktivet gäller faktureringskyldigheten endast vid tillhandahållanden till någon annan beskattningsbar person eller en icke beskattningsbar juridisk person. Enligt det nya faktureringsdirektivet tillåts medlemsländerna emellertid att ålägga en faktureringskyldighet även för andra tillhandahållanden eller leveranser. För det andra innebär ML i princip krav på fakturering vid omsättning som medför skattskyldighet, dvs. som inte är undantagen från skatteplikt. Enligt direktivet gäller faktureringskyldigheten dock även för trans-

³¹ Direktiv 2001/115/EG.

aktioner som är undantagna från skatteplikt. Den som enbart utför transaktioner som är undantagna från skatteplikt kan dock undantas från faktureringskyldigheten. För det tredje innehåller varken ML eller direktivet någon tidsfrist inom vilken faktura måste utfärdas. En sådan bestämmelse finns i nästan samtliga medlemsländer som föreskriver en fakturadatummetod för redovisning av utgående skatt. En tidsfrist för utfärdande av faktura är enligt vår uppfattning nödvändig, för att kompletteringsregeln skall kunna tillämpas i de fall faktura inte utfärdas eller utfärdas för sent. För det fall en tidsfrist föreskrivs kan det givetvis inte uteslutas att nämnda tidsfrist kan komma att påverka vad som idag anses utgöra god redovisningssed. En förutsättning för att tillämpa fakturadatummetoden är även att en bestämmelse förs in om att faktura skall innehålla uppgift om dagen för dess utfärdande. En sådan uppgift är obligatorisk enligt det nya direktivet. Ytterligare ställningstaganden som kan komma att behöva göras i samband med genomförandet av faktureringsdirektivet gäller vad som skall betraktas som faktura och vilka uppgifter en sådan skall innehålla.

Redovisningstidpunkten enligt en kombination av de olika metoderna

Ett skäl till att inte utnyttja samliga direktivets avstegsmöjligheter i fråga om redovisningstidpunkt är att systemet blir oöverskådligt och ytterst svårtillämpat med tanke på att direktivets reciprocitetskrav samtidigt skall tillgodoses. En fakturadatummetod är visserligen enkel men löser såvitt utredningen kan förstå inte eventuella likviditetspåfrestningar för små företag. Eftersom redovisningstidpunkten enligt vår uppfattning åtminstone enligt huvudregeln bör sammanfalla med tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen, en kontantmetod kan behövas för små företag och fakturadatummetoden bör kombineras med kompletteringsregeln, medför ett fullständigt utnyttjande av direktivets avstegsmöjligheter fyra alternativa redovisningstidpunkter. Det kan ifrågasättas om ett sådant system över huvud taget går att förena med reciprocitetstanken.

Utredningens ställningstagande i fråga om redovisningstidpunkten

Utredningen har stannat för att föreslå att redovisningstidpunkten för utgående skatt enligt huvudregeln skall sammanfalla med tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen. Detta skall gälla för omsättning inom landet om betalning erläggs i anslutning till omsättningen eller faktura utfärdas dessförinnan men inte i samband med omsättningen och för uttag. För redovisning av utgående skatt i anledning av import gäller detta redan idag på grund av kopplingen till tullagen. Tillsammans med att reciprocitetskravet förs in i ML, dvs. att avdragsrätten inträder vid redovisningstidpunkten för den utgående skatten, innebär detta att rätt till avdrag i princip inte föreligger enbart på grundval av faktura. Detta torde tillgodose vissa kontrollaspekter.

Med avsteg från huvudregeln föreskrivs att redovisningstidpunkten för sådan omsättning av varor som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 § a ML, skall infalla när faktura utfärdas till förvärvaren eller senast den femtonde dagen i månaden efter den månad då omsättningen gjordes. Denna bestämmelse är obligatorisk enligt direktivet och fyller enbart en kontrollfunktion, då nämnd omsättning är undantagen från skatteplikt.

För övrig omsättning av varor och tjänster skall redovisningstidpunkten infalla vid utfärdande av faktura, om denna utfärdas i samband med omsättningen eller innan utgången av påföljande månad. Om faktura inte utfärdas inom denna tid, infaller redovisningstidpunkten två månader efter tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen.

Vid förskotts- och a conto-betalningar skall redovisningstidpunkten för det mottagna beloppet infalla när ersättningen inflyter kontant eller på annat sätt kommer den som omsätter varan eller tjänsten till godo. Detta medför att den särskilda redovisningsbestämmelsen i 13 kap. 14 § ML för byggnads- och anläggningsentreprenader föreslås slopad, vilket är en följd av att direktivets bestämmelser är tvingande i denna del.

Redovisningstidpunkten för gemenskapsinterna förvärv utformas i enlighet med direktivets tvingande bestämmelser, som innebär att den infaller när faktura utfärdas till förvärvaren eller senast den femtonde dagen i månaden efter den månad då omsättning av liknande varor anses ske inom landet.

Utom för fall av förskotts- och kontantbetalningar, föreslår utredningen inte att redovisningstidpunkten kopplas till när betal-

ning sker för omsättningen. En s.k. kontantmetod bör enligt vår uppfattning helst knytas till vissa kategorier av beskattningsbara personer, framförallt små företag. Utredningen har emellertid inte kunnat urskilja denna grupp på ett bra sätt. En koppling till bokföringslagens regler och de som idag får redovisa enligt kontantmetoden, är enligt vår uppfattning inte någon framkomlig väg. När det gäller de grupper som enligt nuvarande regler har längre redovisningsperioder – ett år – utan preliminär inbetalning av mervärdesskatt, kan det emellertid antas att våra förslag inte står i strid med kommissionens rekommendationer rörande små företag, se avsnitt 7.4.1. För övriga grupper av små företag som har en möjlighet att redovisa mervärdesskatt i självdeklarationen – en gång per år – men som är skyldiga att göra preliminärinbetalningar avseende mervärdesskatt, kan utredningens förslag inte antas innebära någon större skillnad mot vad som gäller idag. För andra personer som idag tillämpar bokslutsmetoden, kan utredningens förslag emellertid komma att innebära en likvidmässig påfrestning. Det pågår för närvarande diskussioner om huruvida möjligheten att redovisa mervärdesskatt i självdeklarationen skall tas bort. Om detta skulle bli aktuellt måste man samtidigt beakta de i det föregående angivna problemen för dessa grupper. Följaktligen kan redovisningsperiodens längd, med eller utan preliminär inbetalning av mervärdesskatt, eller en kontantmetod komma att behöva övervägas för berörda beskattningsbara personer.

Innebörden av utredningens förslag rörande redovisningstidpunkten

Utredningens förslag om redovisningstidpunkten för utgående skatt innebär att redovisningen av mervärdesskatt inte längre styrs av vad som utgör god redovisningssed enligt BFL. Bestämmelserna i 13 kap. ML om redovisning av mervärdesskatt enligt den s.k. faktureringsmetoden respektive bokslutsmetoden föreslås ersatt av bestämmelser om redovisningstidpunkten för olika transaktioner, som skall ha en generell tillämpning för alla skattesubjekt. Vid utformningen av bestämmelserna om redovisningstidpunkten har vi försökt bibehålla nuvarande bestämmelsers tidsmässiga betydelse för redovisning av skatt. Ett exempel på detta är att vid kontantaffärer, som enligt dagens regler skall redovisas när betalning sker, skall redovisningstidpunkten infalla samma dag. Redovisnings-

tidpunkten knyts emellertid enligt våra förslag till tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen, dvs. omsättningstidpunkten. Den tidsmässiga innebörden blir alltså densamma trots att bestämmelsen utformats på ett annorlunda, mer EG-konformt sätt. Genom detta tillvägagångssätt mildras även effekterna för en del av de i första hand mindre företag som enligt nuvarande regler tillämpar bokslutsmetoden, som grundar sig på den vid bokföringen tillåtna kontantmetoden. I några fall har det emellertid inte varit möjligt att bibehålla nuvarande redovisningsbestämmelsers tidsmässiga innebörd av hänsyn till direktivets bestämmelser. Detta gäller framför allt de nuvarande bestämmelserna i ML som styr redovisningen av ingående skatt. Till följd av utredningens förslag att föra in direktivets reciprocitetsprincip, sammanfaller redovisningstidpunkten för ingående skatt med den tidpunkt som gäller för motsvarande utgående skatt på transaktionen i fråga.

Omsättning inom landet - redovisningstidpunkten för utgående skatt enligt huvudregeln

Enligt våra förslag blir huvudregeln att redovisningstidpunkten sammanfaller med tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen. Huvudregeln skall gälla för omsättning inom landet om betalning tas emot kontant eller på annat sätt kommer den beskattningsbara personen till godo i anslutning till omsättningen eller om faktura utfärdas före omsättningen men inte i samband med denna. Huvudregeln skall också gälla för uttag av varor och tjänster.

Förslagen innebär att anknytningen till när bokföring skall ske eller borde ske enligt god redovisningssed försvinner. Detta gäller i princip redan idag för skattskyldiga som inte är bokföringsskyldiga.

De bestämmelser i 13 kap. ML som innebär en anknytning till god redovisningssed kommer således att tas bort eller förändras. Detta gäller helt eller delvis bestämmelserna i 13 kap. 6–8 §§ och 16–18 §§ ML.

Den föreslagna huvudregeln kommer att bli tillämplig vid *olika slag av kontantaffärer*. Sådana affärer är framför allt vanliga vid omsättning inom detaljhandeln, vilket i normalfallet innebär att köparen inte är en beskattningsbar person och därför inte omfattas av mervärdesskattesystemet. Enligt huvudregeln kommer således redovisningstidpunkten att sammanfalla med tidpunkten för den

beskattningsgrundande händelsen, dvs. omsättningen av varan eller tjänsten. Med betalning avses såväl betalning med kontanta medel (sedlar, mynt och check) som betalning med olika slag av kort (kontokort, betalkort, kreditkort). Det avgörande för bedömningen av om betalning görs i anslutning till omsättningen är att säljaren erhåller betalning i samband härmed. I de fall kredit lämnas till köparen är det oftast inte säljaren som är kreditgivare utan någon annan, t.ex. en bank eller ett finansieringsföretag. Säljaren får i dessa fall betalt i anslutning till omsättningen.

Om säljaren medger att betalning sker i efterhand, dvs. efter tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen, skall redovisningstidpunkten bestämmas enligt fakturadatummetoden, se vidare nedan.

Enligt nuvarande bestämmelser i ML skall kontantaffärer redovisas när betalning sker. Detta följer av anknytningen till bokföringen och den goda redovisningsleden (13 kap. 6 § ML jämfört med 5 kap. 2 § BFL). Förslaget att slopa anknytningen till bokföringslagens bestämmelser innebär att denna redovisningsprincip försvinner. I stället kommer redovisningstidpunkten att infalla vid omsättningen. Att anknyta redovisningen till omsättningen i stället för till bokföringen kan inte anses innebära någon komplikation. Villkoret att betalning skall erläggas i anslutning till omsättningen är en regel som är enkel att tillämpa för säljaren, eftersom det normalt vid kontantaffärer inte föreligger tveksamhet om betalning skett och när denna skedde. I praktiken kommer det inte att uppstå några större tidsmässiga skillnader gentemot nuvarande regler, eftersom bokföringen enligt dagens regler skall ske påföljande arbetsdag. Endast i de fall senareläggning av bokföringen tillåts uppkommer en tidsskillnad.

För det fall *faktura utfärdas före det att omsättningen görs men inte i samband med denna*, infaller redovisningstidpunkten också vid denna tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen, dvs. vid omsättning av varan eller tjänsten eller, vid kontinuerlig omsättning, vid utgången av den period som betalningen avser (jfr förslag till 1 kap. 3 § ML om den beskattningsgrundande händelsen). Endast utfärdande av en faktura medför således i princip inte att redovisningstidpunkten infaller. Om så vore fallet skulle, till följd av den reciprocitet mellan utgående och ingående skatt som utredningen föreslår, även avdragsrätt inträda. En sådan regel skulle kunna leda till missbruk på så sätt att en faktura utfärdas enbart för att skapa en avdragsrätt. För att underlätta den praktiska

tillämpningen föreslår utredningen dock att fakturadatummetoden skall tillämpas även om faktura utfärdas före omsättningen under förutsättning att det föreligger ett otvetydigt samband mellan fakturan och omsättningen. Anledningen till detta är att det kan vara svårt för både köpare och säljare att i varje enskilt fall fastställa när omsättningen sker, dvs. i fråga om varor när äganderätten övergår, och huruvida fakturan har utfärdats dessförinnan, samtidigt med eller därefter. I de fall fakturan av någon anledning hinner utfärdas före det att omsättningen äger rum men det står helt klart att fakturan har ett såväl tidsmässigt som innehållsmässigt samband med omsättningen, skall redovisningstidpunkten sammanfalla med datum för fakturans utfärdande. Samtidigt innebär den föreslagna regeln att det inte uppstår någon avdragsrätt för ingående skatt enbart på grund av att det finns en faktura, vilket torde tillgodose vissa kontrollspekter.

Huvudregeln om när redovisningstidpunkten infaller skall också vara tillämplig vid *uttag*. Någon särskild regel om när skattskyldigheten för uttag inträder finns inte i ML. Enligt 2 kap. 1 § ML förstås med omsättning av vara respektive tjänst bl.a. att en vara eller en tjänst tas i anspråk genom uttag. Utredningen föreslår inte några särskilda bestämmelser om när tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen i anledning av uttag inträffar. För dessa transaktioner gäller därför samma regler som för andra omsättningar av varor och tjänster. För uttag som inte sker kontinuerligt, dvs. för vilka tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen kan fastställas, inträffar redovisningstidpunkten således samtidigt som den beskattningsgrundande händelsen, vid omsättningen. Detta innebär en löpande redovisning, såsom är fallet även med nuvarande regler. Om uttag av en tjänst sker kontinuerligt, tillämpas den föreslagna bestämmelsen om att den beskattningsgrundande händelsen för sådana omsättningar inträffar vid utgången av kalenderåret, se förslag till 1 kap. 3 § första stycket 3 ML. Detta innebär att redovisningstidpunkten infaller en gång per år. Det bör påpekas att den särskilda regeln om tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen för omsättningar som leder till successiva betalningar eller avräkningar typiskt sett inte är tillämplig på uttagsbeskattning där betalning eller avräkning inte sker.

I 13 kap. 12 § ML finns en särskild bestämmelse om redovisning av utgående skatt vid *uttag av tjänst* som tillhandahållits under en tid som sträcker sig över mer än en redovisningsperiod. Bestämmelsen innebär att till varje period skall hänföras den del av

tjänsten som tillhandhållits under perioden, dvs. en löpande redovisning. Genom utredningens förslag kommer redovisningstidpunkten även för dessa uttag, under förutsättning att några betalningar eller avräkningar inte sker, att infalla löpande om fråga inte är om kontinuerlig omsättning. I sådant fall kommer redovisningstidpunkten att infalla en gång per år, vid kalenderårets utgång. Bestämmelsen i 13 kap. 12 § ML kan därför slopas.

När det gäller *byggnadsarbeten i egen regi* finns enligt ML:s nuvarande lydelse en särskild redovisningsbestämmelse i 13 kap. 13 § ML. Bestämmelsen avser uttag av tjänster som avser ny-, till- eller ombyggnad av den som bedriver byggnadsrörelse. Skatt i anledning av sådana uttag skall redovisas för den redovisningsperiod som infaller två månader efter det att fastigheten eller del därav tagits i bruk. Något hinder för att i likhet med vad som gäller för byggtreprenader anse att den beskattningsgrundande händelsen och därmed redovisningstidpunkten infaller när fastigheten eller den del av fastigheten som uttaget avser har kunnat tas i bruk, kan enligt vår bedömning inte antas föreligga. Någon möjlighet att förlägga redovisningstidpunkten till ett senare tillfälle ges emellertid inte i direktivet. Någon särskild bestämmelse om redovisningstidpunkten för dessa uttag behövs därför inte. Utredningens förslag innebär en viss tidigareläggning av redovisningstidpunkten jämfört med nuvarande bestämmelser. Bestämmelsen i 13 kap. 13 § ML kan därför slopas.

Ytterligare en särskild regel om uttagsbeskattning finns enligt nuvarande bestämmelser i 13 kap. 15 § ML om redovisning vid uttag av tjänst som består i form av att den skattskyldige använder eller låter någon annan använda *personbil eller motorcykel*. För att uppnå överensstämmelse med inkomstskatterätten föreskrivs att redovisningen får anstå till den sista perioden under kalenderåret. Till följd av utredningens förslag kommer redovisningstidpunkten att infalla antingen löpande eller, om fråga är om kontinuerlig omsättning i form av uttag, en gång per år vid kalenderårets utgång. Utredningens förslag torde därför inte innebära någon tidsmässig skillnad i förhållande till dagens regler. Bestämmelsen i 13 kap. 15 § ML kan därför slopas.

Redovisningstidpunkten vid s.k. gemenskapsinterna leveranser

Med avsteg från huvudregeln föreslås att redovisningstidpunkten för sådan *omsättning av varor som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 § a ML*, skall infalla när faktura utfärdas till förvärvaren eller senast den femtonde dagen i månaden efter den månad då omsättningen gjordes. Bestämmelsen är tvingande enligt direktivet och får endast betydelse för rapportering av transaktionen eftersom någon beskattning inte skall ske. Bestämmelsen fyller huvudsakligen en kontrollfunktion och korresponderar med den tidpunkt som skall gälla för redovisning av förvärvet i ett annat EG-land.

Omsättning inom landet – redovisningstidpunkten för utgående skatt enligt fakturadatummetoden

Utredningen föreslår vidare att huvudregeln om att redovisningstidpunkten infaller vid den beskattningsgrundande händelsen kompletteras med en fakturadatummetod. Denna metod för fastställande av redovisningstidpunkten blir tillämplig vid omsättning inom landet när betalning inte tas emot kontant eller på annat sätt kommer den beskattningsbara personen till godo i anslutning till omsättningen, och faktura utfärdas i samband med eller efter omsättningen. En särskild tidsmässig begränsning för utfärdande av faktura införs. Om faktura inte utfärdas senast månaden efter tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen, infaller redovisningstidpunkten två månader efter den beskattningsgrundande händelsen. Utredningens förslag i denna del innebär även att en faktura skall innehålla uppgift om vilken dag den har utfärdats.

Förslaget om fakturadatummetod ersätter den faktureringsmetod som är tillåten enligt nuvarande regler i 13 kap. ML. Till skillnad från vad som gäller tillämpningen av faktureringsmetoden, är den av utredningen föreslagna tillämpningen av fakturadatummetoden knuten till vissa angivna transaktioner. Fakturadatummetoden kan enligt utredningens uppfattning varken ges en generell tillämpning eller tillämpas för redovisningen av såväl utgående som ingående skatt eftersom den inte får utgöra en huvudregel enligt direktivet och reciprocitetsprincipen måste respekteras. Fakturadatummetoden innebär att redovisningstidpunkten infaller på dagen för fakturans utfärdande, varvid det är fakturans datering

som är avgörande. Genom detta frångås den tillämpning av redovisningsbestämmelserna som uppstått till följd av regeringsrättens domar i RÅ 1999 ref. 16.

Enligt direktivet måste en regel om att redovisningstidpunkten infaller när faktura utfärdas gälla för vissa transaktioner eller vissa kategorier beskattningsbara personer. Genom att föreskriva att fakturans utfärdande skall vara avgörande för de fall betalning tas emot efter omsättningen av en vara eller tjänst, anser utredningen att direktivets krav i detta avseende har iakttagits. Fakturadatummetoden blir därigenom ett alternativ till huvudregeln genom att redovisningstidpunkten i princip infaller senare än tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen. Detta stämmer överens med direktivet.

Fakturadatummetoden kommer framför allt att bli tillämplig vid transaktioner mellan beskattningsbara personer, där betalning sker mot faktura viss tid efter det att en vara levererats eller en tjänst tillhandahållits. Vid omsättning till konsument kan det antas att metoden främst blir tillämplig vid omsättning av tjänster. När det gäller omsättning av varor torde fakturadatummetoden bli tillämplig i mindre omfattning, men det kan exempelvis bli fallet vid postorderförsäljning där varan betalas mot faktura. Tidpunkten för fakturans utfärdande blir bestämmande för när redovisningstidpunkten infaller, både för den utgående skatt som skall redovisas av säljaren och den ingående skatt som köparen kan dra av.

Vid fakturadatummetoden infaller enligt direktivet redovisningstidpunkten vid dagen för utfärdande av fakturan. ML innehåller inte något krav på att en faktura eller jämförlig handling skall innehålla uppgift om dagen för utfärdande av fakturan eller handlingen. Sådan uppgift skall emellertid finnas på faktura enligt artikel 22.3 b, i dess lydelse enligt direktiv 2001/115/EG. Uppgift om datum för utfärdande är obligatoriskt. Utredningen föreslår att en motsvarande regel införs i 11 kap. 5 § ML. Det kommer därför inte att uppstå några svårigheter att konstatera när fakturan har utfärdats. Redovisningstidpunkten vid denna metod blir således enkel att fastställa, både för säljaren och köparen.

Säljarens intresse av att erhålla betalning medför att denne normalt inte dröjer alltför lång tid med att utfärda faktura. Viss tid för utfärdande av faktura måste givetvis medges innan redovisningstidpunkten för mervärdesskatt infaller. Normalt torde faktura utfärdas inom några veckor efter det att en omsättning ägt rum och den beskattningsgrundande händelsen inträffat. Det kan emellertid

av olika skäl förekomma att utfärdandet av faktura sker senare, i vissa fall betydligt senare. Ur statsfinansiell synpunkt är det inte rimligt att redovisningstidpunkten och därmed även inbetalningen av skatt görs beroende av att faktura utfärdas. En fakturadatummetod måste därför kombineras med någon form av tidsmässig begränsning för det fall faktura utfärdas sent. Mot bakgrund av säljarens intresse av att få betalt kan det inte anses orimligt att begära att faktura skall utfärdas senast under månaden efter tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen. Tidsfristen för att utfärda faktura kommer då att uppgå till mellan 28 och 61 dagar. Detta måste anses tillräckligt för att säljaren skall kunna utfärda faktura. Om faktura inte utfärdas senast under månaden efter den beskattningsgrundande händelsen, infaller redovisningstidpunkten automatiskt två månader efter den beskattningsgrundande händelsen.

Fakturadatummetoden kan illustreras med följande *exempel*:

Om en vara omsätts den 1 februari ett visst år och om betalning inte tas emot i anslutning till omsättningen, infaller redovisningstidpunkten vid utfärdande av faktura. Om fakturan inte utfärdas senast under mars månad kommer redovisningstidpunkten att infalla två månader efter den beskattningsgrundande händelsen. Redovisningstidpunkten infaller således den 1 april, vilket innebär att den utgående skatten skall hänföras till redovisningsperioden april. Om säljarens beskattningsunderlag sammanlagt uppgår till högst 40 mkr, skall skattedeklaration lämnas den 12 i andra månaden efter redovisningsperioden. Skattedeklaration skall således ha kommit in till skattemyndigheten senast den 12 juni, då skatten även skall vara betald. Från säljarens synpunkt innebär det en ekonomisk belastning att inte erhålla betalning från köparen innan skatten skall vara betald. Även med beaktande härav har säljaren i exemplet en tid av 40 dagar från redovisningstidpunkten att utfärda faktura och kräva betalning av köparen.

Exemplet innebär att den utgående skatten skall vara deklarerad och betald ca fyra och en halv månad efter omsättningen. Om i stället betalning tagits emot av säljaren i anslutning till omsättningen skulle skatten ha varit deklarerad och betald den 12 april, dvs. ca två och en halv månad efter omsättningen.

ML innehåller i 13 kap. 9 § en särskild regel om redovisning av utgående skatt vid försäljning av varor med förbehåll om återtaganderätt enligt lagen (1978:599) om *avbetalningsköp mellan*

näringsidkare m.fl. Regeln innebär att redovisning skall ske för den redovisningsperiod då faktura eller motsvarande handling enligt god redovisningssed har utfärdats eller borde ha utfärdats. En motsvarande regel för köparens redovisning av ingående skatt finns i 13 kap. 19 § ML. Eftersom betalning i dessa fall inte tas emot eller på annat sätt kommer den beskattningsbara personen till godo i anslutning till omsättningen kommer redovisningstidpunkten enligt de föreslagna bestämmelserna inte att infalla vid tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen. Redovisningstidpunkten kommer i stället att avgöras enligt fakturadatummetoden. Någon större skillnad gentemot nuvarande reglering uppkommer således inte. Bestämmelserna i 13 kap. 9 och 19 §§ kan följaktligen tas bort.

Omsättning inom landet – redovisningstidpunkten för utgående skatt vid förskotts- och a conto-betalningar

Vid förskotts- och a conto-betalningar infaller redovisningstidpunkten för betalningen när denna tas emot kontant eller på annat sätt kommer den beskattningsbara personen till godo före det att tillhandahållandet har slutförts. Detta motsvarar vad som gäller enligt direktivets artikel 10.2 andra stycket. Regeln är ett avsteg från huvudregeln om att redovisningstidpunkten inträder vid leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst. Avdragsrätten inträder samtidigt som redovisningstidpunkten infaller för den utgående skatten. Enligt nuvarande regler i 13 kap. 6 § 3 ML inträder redovisningsskyldigheten vid förskott och a conton vid mottagandet av betalningen. En korresponderande regel för avdragsrättens inträde finns i 13 kap. 16 § 2 ML. Innebörden av nuvarande reglering bibehålls följaktligen.

Direktivets bestämmelse om redovisningstidpunkten för förskotts- och a conto-betalningar är tvingande. Direktivet innehåller således inte någon motsvarighet till regeln i 13 kap. 14 § ML om uppskjuten beskattning av förskotts- och a conto-betalningar vad gäller byggnads- och anläggningsentreprenader. Enligt direktivet infaller redovisningstidpunkten för förskott och a conton då betalning mottages innan tillhandahållandet har slutförts och det föreligger också skyldighet att utfärda faktura (artikel 22.3 a jämförd med artikel 10.2). Bestämmelsen i 13 kap. 14 § ML kan därför inte behållas och inte heller den korresponderande bestämmelsen

avseende ingående skatt i 13 kap. 20 §. Även undantaget från fakturerings skyldigheten i 11 kap. 4 § 2 ML föreslås slopat. Alla slag av förskotts- och a conto-betalningar kommer därmed att behandlas lika. Utredningens förslag överensstämmer i denna del med RSV:s förslag. På grund av förslaget saknas vidare anledning att gå in på de yrkanden som framförts av Sveriges Byggindustrier om den nuvarande bestämmelsens tillämpning vid t.ex. fusion, se avsnitt 7.7.2.

Redovisningstidpunkten för utgående skatt vid import

I likhet med vad som gäller idag kommer redovisningstidpunkten för utgående skatt vid import att avgöras av de regler som gäller för redovisning av tull enligt tullagstiftningen. Utredningen föreslår således inte någon förändring i detta avseende. Detta innebär att mervärdesskatt i anledning av import skall redovisas på det sätt och vid den tidpunkt som tull skall betalas enligt tullagstiftningen. Trots detta bör enligt utredningens uppfattning redovisningstidpunkten för utgående skatt i anledning av import anges i 13 kap. ML, med hänsyn till dels den betydelse tidpunkten har för redovisningstidpunkten för den ingående skatten, dels till att tillämplig skattesats i enlighet med den föreslagna bestämmelsen i 1 kap. 4 § avgörs vid denna tidpunkt.

Varor i vissa lager

Tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen för varor som är placerade i tullager etc. inträffar när varorna upphör att omfattas av lagringsförfarandet (jfr artikel 10.3). Detta följer av den föreslagna regleringen i 1 kap. 3 § första stycket 5 ML avseende tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen vid import. Detta innebär att tull och skatt skall betalas. Vad nu sagts gäller när varan tas ut för att sättas i fri omsättning. Därvid är tullverket beskattningsmyndighet. Har varan omsatts under tiden varan befunnit sig i något av de ifrågavarande lagren är det skattemyndigheten som är beskattningsmyndighet. Redovisningstidpunkten infaller samtidigt med den beskattningsgrundande händelsen. Detta följer av bestämmelserna i tullagen. Någon beskattning av importen sker inte i dessa fall enligt 9 c kap. 4 § andra stycket.

Någon särskild bestämmelse som reglerar tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen för varor som är placerade i skatteupplag finns inte. Bestämmelsen i artikel 10.3 om den beskattningsgrundande händelsen vid import av varor som omfattas av lagringsförfaranden avser endast tullager etc. För varor som är placerade i skatteupplag gäller därför de allmänna reglerna om tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen.

Bestämmelsen i 9 c kap. 4 § ML är inte en regel om den beskattningsgrundande händelsen eller om redovisningstidpunkten, utan anger endast att skatten skall deklarerars när varan tas ut ur lagret. Den särskilda regeln i 9 c kap. 4 § ML saknar direkt motsvarighet i direktivet. I artikel 16.1 anges inte uttryckligen när skatten skall deklarerars. Direktivtexten torde visserligen innebära att skatten skall deklarerars och betalas när varan tas ut ur lagret, men detta anges inte uttryckligen. En bestämmelse om till vilken redovisningsperiod som skatten skall hänföras bör därför föras in i ML.

Den köpare som blir skyldig att redovisa skatten när varan tas ut ur lagret har avdragsrätt som för ingående skatt för den utgående skatt som skall redovisas. En regel om till vilken redovisningsperiod som den ingående skatten skall hänföras bör också föras in.

Redovisningstidpunkten för utgående skatt vid gemenskapsinterna förvärv

Redovisningstidpunkten för gemenskapsinterna förvärv skall infalla när faktura utfärdas till förvärvaren eller senast den femtonde dagen i månaden efter den månad då omsättning av liknande varor anses ske inom landet. Förslaget överensstämmer helt med direktivets lydelse, som är obligatorisk.

Illustration av utredningens förslag om redovisningstidpunkten för utgående skatt

Redovisningstidpunkten för utgående skatt		
Vid omsättning inom landet		
Situation	Redovisningstidpunkt	Fakturas utfärdande
När säljaren får betalt före tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen (omsättningstillfället utom i fall av kontinuerlig omsättning).	Vid mottagande av förskotts- eller a conto-betalning, på det mottagna beloppet, se 13 kap. 4 § ML).	Faktura utfärdas vid betalningen (11 kap. 2 § 2 ML).
- När säljaren får betalt i anslutning till omsättningen. - När faktura utfärdas före omsättningen men inte i samband med denna - Vid uttag.	Vid tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen (= vid omsättningen utom vid kontinuerlig omsättning för vilken utgången av den period betalning eller avräkning sker gäller), se 13 kap. 3 § ML.	Ingen tidsgräns för utfärdande av faktura.
När säljaren skall få betalt efter omsättningen (även om han inte skulle få det) och faktura utfärdas i samband med eller efter omsättningen.	Vid tidpunkten för fakturans utfärdande, om denna utfärdas senast under månaden efter den under vilken den beskattningsgrundande händelsen ägde rum, se 13 kap. 5 § ML.	Innan utgången av den månad som följer på den under vilken den beskattningsgrundande händelsen inträffade.
När säljaren skall få betalt efter omsättningen och faktura inte utfärdas inom föreskriven tid.	Två månader efter det att den beskattningsgrundande händelsen inträffade.	-

Vid import.	Vid tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen. Utgående skatt i anledning av import redovisas dock enligt tullagens bestämmelser.	-
Vid gemenskaps-interna förvärv.	Den 15:e dagen i den månad som följer på den under vilken förvärvet ägde rum, eller fakturadatum om detta inträffar tidigare.	-

Redovisningstidpunkten för ingående skatt

Utredningen föreslår att redovisningstidpunkten för ingående skatt, avdragsrättens inträde, skall infalla samtidigt som redovisningstidpunkten infaller för den motsvarande utgående skatten. Det krav på reciprocitet mellan utgående och ingående skatt som direktivet föreskriver förs därmed in i ML. Några tidsmässiga skillnader mellan redovisning av utgående och ingående skatt kommer följaktligen inte att uppstå annat än till följd av skillnader i redovisningsperiodens längd. Detta är emellertid en följd redan av direktivets bestämmelser.

Vid omsättning kommer således redovisningstidpunkten för ingående skatt att kunna infalla vid fyra olika tillfällen. Huvudregeln innebär att redovisningstidpunkten för ingående skatt infaller vid den beskattningsgrundande händelsen avseende omsättningen om betalning erläggs i anslutning härtill eller om faktura utfärdas före omsättningen utan att ha samband med denna. Att redovisningstidpunkten för den ingående skatten sammanfaller med den utgående skatten innebär att avdragsrätten i dessa fall inträder när omsättningen äger rum. Vid kontinuerlig omsättning infaller dock redovisningstidpunkten för såväl utgående som ingående skatt vid utgången av den period som avräkning eller betalning avser eller vid kalenderårets utgång. Vid förskotts-betalning kommer avdragsrätten för den ingående skatt som belöper på förskottet att inträda då betalningen tas emot av den

som skall redovisa den utgående skatten. Om betalning erläggs efter omsättningen och fakturan utfärdas i samband med omsättningen eller därefter, infaller redovisningstidpunkten för ingående skatt vid utfärdande av faktura. För det fall faktura inte utfärdas innan utgången av månaden efter den beskattningsgrundande händelsen, infaller redovisningstidpunkten för ingående skatt efter två månader räknat från tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen.

Genom att direktivets krav på reciprocitet förs in i ML undanröjs den bristande överensstämmelsen mellan redovisnings-skyldighetens och avdragsrättens inträde enligt ML, vilken påtalats i skrivelsen från KPMG International.

I 13 kap. 22 § ML finns en särskild bestämmelse om redovisning av ingående skatt vid förvärv av avverkningsrätt till skog. Bestämmelsen innebär att avdragsrätten inträder när betalningen görs. En följd av denna bestämmelse är att avdragsrätten inte alltid inträder vid den tidpunkt som utgör redovisningstidpunkten för den utgående skatten. Detta innebär att kravet på reciprocitet inte upprätthålls. Bestämmelsen i 13 kap. 22 § tas därför bort.

Även för import infaller redovisningstidpunkten för ingående skatt samtidigt som redovisningstidpunkten för utgående skatt. Detta innebär att avdragsrätten inträder samtidigt som skyldigheten att betala mervärdesskatt för importen inträder enligt gällande bestämmelser i tullagstiftningen. Såsom angetts i skrivelsen från CA Monitor AB kan nuvarande bestämmelse i 13 kap. 23 § ML leda till en förskjutning av avdragsrätten. Denna bestämmelse föreslås därför slopad. Införandet av reciprocitetsprincipen innebär emellertid att några sådana tidsmässiga skillnader mellan redovisning av utgående och ingående skatt inte uppkommer.

Direktivets krav på reciprocitet gäller också för ingående skatt i anledning av gemenskapsinterna förvärv. Redovisningstidpunkten föreslås således infalla samtidigt som redovisningstidpunkten för den utgående skatten. Detta innebär att avdragsrätten inträder vid utställandet av faktura eller senast den 15:e i månaden efter den under vilken den beskattningsgrundande händelsen för förvärvet inträffade.

Svårigheter för köparen att fastställa redovisningstidpunkten för ingående skatt

Om en faktura utfärdas före omsättningen och men inte i samband med denna, infaller redovisningstidpunkten för såväl utgående som ingående skatt vid tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen, dvs. i regel vid omsättningstillfället. Avdragsrätten inträder följaktligen inte vid datum för fakturans utfärdande, vilket är fallet för de transaktioner på vilka fakturadatummetoden tillämpas, dvs. när säljaren får betalt efter omsättningen och faktura utfärdas i samband med eller inom föreskriven tid efter omsättningen.

Utredningen inser att det kan vara svårt för parterna att fastställa när exakt en omsättning sker och huruvida faktura utfärdats dessförinnan. Samtidigt är det nödvändigt att utforma redovisningstidpunkten på så sätt att avdragsrätt inte kan uppstå enbart på grund av att en faktura föreligger utan att det finns nära samband med en faktisk omsättning. För att underlätta den praktiska tillämpningen för såväl köpare om säljare innebär förslaget att fakturadatummetoden skall tillämpas även i fall där faktura utfärdas före omsättningen om det föreligger ett otvetydigt samband med denna. Sambandet mellan fakturan och den omsättning som den avser skall vara såväl tids- som innehållsmässigt.

Ett alternativ till denna lösning vore att begränsa tillämpningen av fakturadatummetoden strikt till de fall faktura utfärdas vid eller efter omsättningen och att beakta köparens eventuella svårigheter att fastställa när omsättningen sker och huruvida fakturan har utfärdats dessförinnan, i samband med eller därefter, enbart vid bedömningen av skattetilläggsfrågan. Om avdrag för ingående skatt yrkas för tidigt riskerar köparen nämligen enligt gällande regler skattetillägg med fem procent på det felaktigt periodiserade beloppet. Detta kan förefalla orimligt med tanke på att det i vissa fall kan vara svårt att fastställa ett exakt datum för när den beskattningsgrundande händelsen inträffar. Utredningen har emellertid stannat för alternativet att fakturadatummetoden även skall få tillämpas när faktura visserligen utfärdas före omsättningen men har ett otvetydigt samband med denna.

Det kan givetvis också vara så att köparen av någon anledning inte har möjlighet att redovisa den ingående skatten i tid. Artikel 18 i direktivet innehåller regler om utnyttjande av avdragsrätten. Enligt artikel 18.3 skall medlemsstaterna fastställa regler som kan ge rätt till avdrag som inte gjorts i vanlig ordning. Utredningen är

medveten om att förslagen rörande redovisningstidpunkten för ingående skatt eventuellt skulle kunna försvåra utnyttjandet av avdragsrätten i något hänseende på grund av exempelvis att tidsgränserna blir för snäva. Om så är fallet skulle man med stöd av direktivets bestämmelse kunna tillåta att avdragsrätten utnyttjas under en senare redovisningsperiod än vad som följer av de föreslagna bestämmelserna.

Fakturakravet

Utredningen föreslår inte några förändringar vad gäller de krav på dokumentation som ställs på den som yrkar avdrag för ingående skatt.

Illustration av utredningens förslag om redovisningstidpunkten för ingående skatt

Situation	Redovisningstidpunkt
När säljaren får betalt före tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen (omsättningstillfället utom i fall av kontinuerlig omsättning).	När förskotts- eller a conto-betalning kommer säljaren till godo, på det beloppet.
- När säljaren får betalt i anslutning till omsättningen. - När faktura utfärdas före omsättningen men inte i samband med denna. - Vid uttag.	Vid tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen.
När säljaren skall få betalt efter omsättningen (även om han inte skulle få det) och faktura utfärdas i samband med eller inom föreskriven tid efter omsättningen.	Fakturadatum, om fakturan utfärdas senast under månaden efter den under vilken den beskattningsgrundande händelsen ägde rum.

När säljaren skall få betalt efter omsättningen och faktura inte utfärdas inom föreskriven tid	Två månader efter det att den beskattningsgrundande händelsen inträffade.
Vid import	Vid tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen.
Vid gemenskapsinterna förvärv	Fakturadatum eller senast den 15:e dagen i den månad som följer på den under vilken förvärvet ägde rum.

Övriga bestämmelser om redovisning av skatt i 13 kap. ML

13 kap. ML innehåller några bestämmelser om redovisning av skatt i 13 kap. som inte reglerar redovisningstidpunkten för vissa transaktioner utan snarare till vilken redovisningsperiod transaktioner skall hänföras under speciellt angivna förhållanden såsom konkurs och vid överlåtelse av verksamhet.

I 13 kap. 10 § ML finns en särskild regel om redovisning av utgående skatt i samband med att en skattskyldig försatts i *konkurs*. Innebörden av regeln är att om skattskyldighet för omsättning eller förvärv inträtt före konkursbeslutet, skall konkursgäldenären redovisa skatten för den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelats. En korresponderande regel för ingående skatt finns i 13 kap. 21 § ML. Direktivet innehåller inte några särskilda regler för redovisning av skatt då en beskattningsbar person gått i konkurs.

ML innehåller också en särskild bestämmelse i 13 kap. 11 § första stycket ML för redovisning av utgående skatt i samband med *överlåtelse av verksamhet*. Bestämmelsen innebär att den som överlätit verksamheten skall redovisa utgående skatt avseende omsättning eller förvärv och för vilken skattskyldighet inträtt före övertaganden, för den redovisningsperiod under vilken övertagandet ägt rum, om redovisningsskyldighet inte inträtt tidigare. Någon motsvarande regel i direktivet finns inte.

Utredningens förslag till ändringar i dessa bestämmelser och bestämmelserna i 13 kap. 23 a–28 b §§ är endast följdändringar till de i det föregående gjorda förslagen.

Dessa övriga bestämmelser, som har anpassats till följd av utredningens förslag, förs tillsammans med de nya bestämmelserna om redovisningstidpunkten för skatt över till ett nytt 13 kap. ML.

7.8.4 Administrativa bestämmelser – deklarations- och betalningstidpunkten

Utredningens förslag: Bestämmelsen i 11 kap. 4 § 2 ML om att faktura inte behöver utfärdas vid sådana förskotts- eller a conto-betalningar som avses i 13 kap. 14 § första stycket slopas.

Allmänna skyldigheter

Som konstaterats i avsnitt 7.5.3 är direktivets bestämmelser när det gäller de allmänna skyldigheter som skall åläggas beskattningsbara personer allmänt hållna. Några specifika krav på vilka regler som medlemsstaterna skall fastställa i dessa avseenden finns inte. Det enda som krävs är att tillräckligt underlag finns för att myndigheterna skall kunna tillämpa skatten och kontrollera densamma. Enligt utredningens bedömning finns det inte skäl att föreslå ändringar i de motsvarande regler som SBL innehåller.

Fakturering

Såvitt gäller regler om när faktura skall utfärdas föreligger det vissa skillnader mellan direktivet och ML. ML innebär att faktura skall utfärdas vid alla omsättningar, oavsett om motparten är skattskyldig till mervärdesskatt eller är en slutkonsument. Enligt direktivet krävs endast att faktura utfärdas vid leverans eller tillhandahållande till en beskattningsbar person eller en icke beskattningsbar juridisk person. En annan skillnad är att ML endast innebär krav på fakturering vid omsättning av skattepliktiga varor och tjänster, medan direktivets grundläggande regel föreskriver faktureringskyldighet vid alla omsättningar. Ytterligare en skillnad föreligger i fråga om skyldigheten att utfärda faktura vid förskottsbetalningar vid byggnads- eller anläggningsentreprenad.

Utredningen föreslår att de särskilda reglerna för redovisning av förskott och a conton av den som bedriver byggnads- eller anläggningsentreprenad skall slopas. Som en följd av förslaget föreslår

utredningen att den särskilda faktureringsregeln avseende sådana betalningar också slopas. Detta föranleder en ändring i 11 kap. 4 § ML.

Utredningen har i avsnitt 7.8.3 föreslagit att en faktura skall innehålla en uppgift om när den har utfärdats, en datering med andra ord. Den föreslagna bestämmelsen är en förutsättning för utredningens förslag om att redovisningstidpunkten för utgående skatt för vissa transaktioner skall bestämmas enligt fakturadatum.

Även i övrigt kan det finnas anledning att överväga förslag om förändringar i ML vad gäller reglerna om fakturering. I sammanhanget måste dock beaktas att Rådet den 20 december 2001 antagit ett direktiv som innebär ändringar i det sjätte mervärdesskattedirektivet i syfte att förenkla, modernisera och harmonisera kraven på fakturering när det gäller mervärdesskatt (direktiv 2001/115/EG). Direktivet trädde i kraft den 6 februari 2002 och skall ha införts i medlemsländerna genom lagstiftning med verkan från den 1 januari 2004.

Det nya direktivet innebär bl.a. vissa förändringar av de regler som gäller omfattningen av kravet på när faktura skall utfärdas. Sådana frågor kommer att behandlas i samband med införandet av det nya direktivet i svensk rätt. Enligt utredningens bedömning vore det därför principiellt olämpligt att nu föreslå några förändringar av ML när det gäller reglerna om fakturering. Med undantag av förslagen att slopa den särskilda regeln om fakturering vid förskottsbetalningar vid byggnads- eller anläggningsentreprenad och att faktura skall dateras, lämnar utredningen inte några förslag till att ändra reglerna om fakturering.

Deklarations- och betalningsskyldighet

Såvitt gäller omfattningen av skyldigheten att lämna deklARATION har inte några skillnader mellan direktivet och ML kunnat konstateras. Utredningen föreslår därför inte några ändringar av dessa regler i SBL.

Bestämmelserna i SBL om tidpunkterna för avlämnande av skattedeclaration och särskild skattedeclaration är förenliga med direktivets bestämmelser i artikel 22.4 a, och behöver inte förändras. Tidpunkten för avlämnande av självdeklARATION har senarelagts enligt lagen (2001:1227) om självdeklARATION och kontrolluppgifter. Numera skall sådan deklARATION alltid lämnas senast den

2 maj under taxeringsåret. Enligt anslutningsfördraget tillåts Sverige ha ett förenklat förfarande som innebär att skattskyldiga med enbart inhemsk verksamhet får lämna mervärdesskatte-deklaration inom tre månader efter utgången av beskattningsåret för inkomstskatt. I förarbetena till den nya lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter anfördes att en senareläggning av deklarationstidpunkten för dem som redovisar mervärdesskatt i självdeklarationen innebär praktiska fördelar och förenklingar och får anses vara i linje med bestämmelserna i direktivet om möjligheterna för medlemsländerna att ha ett förenklat förfarande för små och medelstora företag (prop. 2001/02:25 s. 80).

Utredningen konstaterar att senareläggningen för avlämnande av självdeklaration inte står i överensstämmelse med anslutningsfördraget i de fall självdeklarationen innehåller redovisning av mervärdesskatt, eftersom den senaste tidpunkten för avlämnande av sådan deklaration borde vara den 31 mars året efter beskattningsåret. Ett enkelt sätt att ändra detta skulle enligt utredningen vara att föreskriva att all redovisning av mervärdesskatt skulle ske i skattedeklaration samtidigt som redovisningsperioden för beskattningsbara personer, vars sammanlagda beskattningsunderlag exklusive gemenskapsinterna förvärv och import understiger en miljon kronor, skulle kunna bestämmas till ett kalenderår. Detta gäller enligt 10 kap. 15 § SBL redan idag för handelsbolag m.fl. vars sammanlagda beskattningsunderlag beräknas uppgå till högst 200 000 kr. Utredningen har emellertid inte haft tillfälle att närmare analysera effekterna av en sådan förändring. Med hänsyn härtill avstår utredningen från att föreslå någon förändring av reglerna. Vad nu sagts gäller även det förhållandet att möjligheten att redovisa mervärdesskatt i självdeklaration utvidgats till att gälla alla skattskyldiga, dvs. även dem som inte enbart har inhemsk verksamhet.

Betalning av skatt skall enligt SBL göras senast när deklarationen skall ha kommit in till skattemyndigheten. Direktivet anger att skatten skall betalas när deklaration lämnas in. De svenska reglerna kan kvarstå oförändrade.

Preliminär betalning av skatt

I avsnitt 7.5.3 har konstaterats att reglerna om preliminär betalning av skatt inte innebär någon avgörande skillnad gentemot direktivets bestämmelser. Reglerna i SBL bör därför kunna behållas oförändrade.

7.8.5 Övriga förslag rörande redovisning och fakturering

Utredningens förslag: Ändring av redovisad utgående skatt vid nedsättning av priset skall redovisas för den redovisningsperiod under vilken kreditnota eller jämförlig handling utfärdas. En motsvarande regel föreslås för ändring av redovisad ingående skatt.

Redovisning

RSV föreslår förändrade regler för redovisning av utgående skatt avseende egenregiarbeten av den som bedriver byggnadsrörelse. Förslaget innebär att redovisningen skall ske löpande eller en gång om året om den skattskyldige så önskar. Utredningen föreslår för uttag som inte sker kontinuerligt att redovisningstidpunkten skall infalla samtidigt som tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen. En löpande redovisning föreslås således. För uttag som sker kontinuerligt föreslås att redovisning skall ske med ett års intervaller. Reglerna innebär dock inte någon möjlighet för den beskattningsbara personen att välja redovisningsmetod, eftersom detta inte skulle vara förenligt med direktivet. RSV:s förslag i den delen kan således inte följas.

RSV föreslår vidare att den särskilda regeln i 13 kap. 14 § ML om redovisning av skatt på förskott och a conton av den som bedriver byggnads- eller anläggningsentreprenad skall avskaffas. Även detta förslag överensstämmer med utredningens förslag i avsnitt 7.8.3.

Förslaget om att skatt avseende successiva tillhandahållanden skall få redovisas i samlingsfaktura har anknytning till reglerna om fakturering och det nyligen antagna direktivet 2001/115/EG. Eftersom direktivet ännu inte har genomförts i svensk rätt anser utredningen att det är olämpligt att lägga fram förslag rörande dessa frågor. Det bör emellertid framhållas att ovanstående samlingsfakturer skall avse separata tillhandahållanden och avser således inte kontinuerlig omsättning.

RSV föreslår att kreditnotor skall redovisas per fakturadatum. När det gäller skyldigheten att utfärda kreditnota föreslår RSV en utvidgning, på så sätt att kreditnota skall utfärdas inte endast vid nedsättning av priset utan även i övrigt när en utfärdad faktura inte skall gälla. RSV föreslår således en ändring även i 11 kap. 8 § ML. Förslaget angående kreditnotor fanns inte med i RSV:s Rapport 1999:13, utan kom till stånd efter önskemål från remissinstanserna.

Enligt 11 kap. 8 § första stycket ML skall kreditnota eller jämförlig handling utfärdas bl.a. om en skattskyldig lämnar sådana nedsättningar av priset som avses i 7 kap. 6 § första stycket. I 11 kap. 8 § tredje stycket anges att även i fall av kundkreditering av annat slag än som avses i första stycket skall den skattskyldige utfärda en sådan handling som anges där. Effekten av den av RSV föreslagna utvidgningen av skyldigheten att utfärda kreditnota kan därför ifrågasättas. Utredningen anser emellertid att det är bra om redovisningstidpunkten för skatt i anledning av kreditfakturer preciseras. Regler om att redovisning av utgående och ingående skatt vid fall av kreditnota eller jämförlig handling skall ske när denna utfärdas bör därför införas. Förslaget föranleder ändring i bestämmelserna i 13 kap. 25 och 26 §§ ML.

Slutligen föreslår RSV en förändring av regeln i 13 kap. 23 § ML om redovisning av ingående skatt vid import. Utredningen föreslår att denna regel skall slopas och att ingående skatt skall redovisas samtidigt som motsvarande utgående skatt (se avsnitt 7.8.3).

Fakturerering

RSV föreslår att undantaget från faktureringskyldighet i 11 kap. 4 § 2 ML skall slopas. Förslaget överensstämmer med utredningens förslag i avsnitt 7.8.4. att slopa denna regel. Förslaget är en följd av att regeln i 13 kap. 14 § ML om uppskjuten beskattning för förskott och a conton inom byggnadsbranschen föreslås slopad. Faktura skall således alltid utfärdas för mottagna förskotts- och a conto-betalningar.

RSV föreslår även vissa andra förändringar av reglerna i 11 kap. ML om fakturerering. I avsnitt 7.8.4 har även utredningen konstaterat att det föreligger skillnader mellan direktivets och ML:s regler vad gäller fakturerering. Utredningen har emellertid kommit fram till att det mot bakgrund av det kommande genomförandet i svensk rätt av direktiv 2001/115/EG för närvarande inte är lämpligt att

förslag avseende aktuella regler läggs fram. RSV:s övriga förslag beträffande reglerna i ML om fakturering föranleder således inte några förslag från utredningen.

7.8.6 Förslag om betalningsskyldighet för felaktiga debiteringar

Utredningens förslag: Felaktigt angivande av mervärdesskatt eller angivande av mervärdesskatt med för högt belopp på en faktura eller jämförlik handling, skall medföra betalningsskyldighet för den som utfärdat fakturan eller tagit emot avräkningsnotan.

Redovisningstidpunkten skall inträffa vid den tidpunkt som gäller för ifrågavarande transaktion enligt våra förslag i avsnitt 7.8.3 eller, om någon beskattningsgrundande händelse inte föreligger, vid tidpunkten för fakturans utfärdande.

Om felet rättas gentemot köparen genom utfärdande av kreditnota skall dock inbetalning av mervärdesskattebeloppen inte ske.

Belopp som på faktura felaktigt angivits vara skatt och som tagits ut enligt den föreslagna bestämmelsen, skall inte utgöra ingående skatt enligt 8 kap. 2 § ML och är således inte avdragsgill.

I likhet med RSV anser vi att en bestämmelse om betalningsskyldighet avseende mervärdesskatt som felaktigt anges i faktura bör föras in i ML. Skälet för detta är dels att det råder viss osäkerhet om hur felaktigheter av detta slag skall hanteras, dels att det sjätte mervärdesskattedirektivet innehåller en sådan bestämmelse i artikel 21.1 d, som är obligatorisk. Medlemsländerna får således inte välja att avstå från att införa en motsvarande bestämmelse i den nationella lagstiftningen. Den nya regeln skall reglera effekten av olika slag av feldebiteringar, såsom att någon som inte är en beskattningsbar person debiterar mervärdesskatt, eller att mervärdesskatt debiteras avseende en omsättning som är undantagen från skatteplikt eller enligt felaktig skattesats. Det är den personen som har utfärdat fakturan som skall bli betalningsskyldig för skatten. En bestämmelse om detta bör därför lämpligen föras in i 1 kap. 2 § ML.

Redovisningstidpunkten för sådan "utgående skatt" bör följa de vanliga reglerna, dvs. de bestämmelser angående redovisningstidpunkt som har föreslagits i avsnitt 7.8.3. Om det belopp som anges vara mervärdesskatt inte kan hänföras till någon beskatt-

ningsgrundande händelse skall redovisningstidpunkten för "den utgående skatten" infalla vid tidpunkten för fakturans utfärdande.

Utredningen anser i likhet med RSV att den som blir betalningsskyldig till följd av att han felaktigt har angivit mervärdesskatt på en faktura, skall ha möjlighet att göra en rättelse genom att utfärda en kreditnota. Den ovillkorliga skyldigheten att betala in skatt som debiterats anvisas genom en sådan bestämmelse en möjlighet till rättelse.

Skatt som debiterats felaktigt är definitionsmässigt inte någon ingående skatt. Detta gäller såväl enligt direktivet som enligt ML. Grundförutsättningen för avdragsrätt hos köparen är därmed inte uppfylld. Ett förtydligande om detta bör göras i 8 kap. 2 §. Någon avdragsrätt skall inte föreligga vare sig om det är fråga om en helt felaktig debitering eller om fel skattesats har tillämpats och medfört en för högt debiterad skatt.

Enligt utredningens uppfattning kan god tro inte åberopas för att åtnjuta avdrag för sådan "felaktigt debiterad" ingående skatt. Det har tidigare ansetts att den som gör avdrag för ingående mervärdesskatt inte har någon mer omfattande utredningsskyldighet i frågan om skattskyldighet för den som har debiterat skatten (se prop. 1968:100 s. 140 samt RÅ 84 1:67). Det har uttryckts som att en köpare under vissa omständigheter skulle kunna åberopa god tro. Definitionen av ingående mervärdesskatt är emellertid ovillkorlig. Detta gäller för såväl ML:s som direktivets lydelse. Om förvärvaren kan anses ha varit i god tro eller inte saknar därvid betydelse.

För det fall köparen redan har redovisat beloppet såsom ingående skatt måste följaktligen beloppet återföras. I sådana fall bör enligt utredningens uppfattning köparens faktiska möjligheter att kontrollera avdragsyrkandets riktighet kunna vägas in vid avgörande av frågan om eventuellt påförande av skattetillägg.

8 Konsekvenser av förslagen

8.1 Offentligfinansiella konsekvenser

De ekonomiska effekterna av utredningens förslag är svåra att beräkna eftersom många av förslagen är komplexa till sin karaktär. I vissa fall är det svårt att förutse de slutliga konsekvenserna av förslagen och i andra fall är tillgängliga data otillräckliga för att detaljerade beräkningar skall kunna göras. Nedan följer beräkningar på de förslag där den ekonomiska effekten har kunnat uppskattas. Beräkningarna visar att statens intäkter kommer att öka med omkring 350 mkr som en engångseffekt. När det gäller de varaktiga effekterna på statens intäkter kan det konstateras att förslagen leder till såväl ökning som minskningar av intäkterna. Även om det sammantagna utfallet inte har gått att beräkna kommer förslagen enligt utredningens bedömning med stor sannolikhet att medföra en ökning av statens intäkter.

8.1.1 Införandet av beskattningsbar person

Genom förslagen anpassas den svenska mervärdesskattelagstiftningen till vissa av de gemenskapsrättsliga begrepp som det sjätte mervärdesskattedirektivet bygger på. Eftersom EG-rätten på detta område i många fall har s.k. direkt effekt och det dessutom föreligger en skyldighet för myndigheter och domstolar att tolka de svenska bestämmelserna på ett EG-konformt sätt, innebär förslagen till stor del ett förtydligande av vad som gäller i dagsläget. Några direkta kostnadseffekter kan därför inte sägas uppkomma. Förtydligandet innebär t.ex. att företag redan under ett uppbyggnadsskede kan vara beskattningsbara personer och ha rätt till avdrag för ingående skatt, vilket kan medföra ökade kostnader för staten. Å andra sidan medför ett närmande till direktivets transaktionstänkande att avdragsrätten begränsas i viss mån i förhållande

till vad som gäller idag. Detta kan antas medföra ökade intäkter för staten. Några beräkningar av vad sådana förändringar i tillämpningen av mervärdesskattebestämmelserna kan tänkas medföra, låter sig dock inte göras.

8.1.2 Ideella aktiviteter

Utredningen föreslår att den särskilda regeln i 4 kap. 8 § mervärdesskattelagen (ML) som på ett generellt sätt undantar allmännyttiga ideella föreningars och registrerade trossamfunds aktiviteter från mervärdesbeskattning skall slopas. Dessa subjekt kommer därmed att omfattas av de allmänna reglerna för beskattningsbara personer. Förändringen kan leda till att allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund blir föremål för mervärdesbeskattning i större utsträckning än vad som är fallet idag. Utredningen föreslår samtidigt att vissa nya undantag från skatteplikten införs i 3 kap. ML och att befintliga undantag kompletteras i ett antal avseenden (se avsnitt 4.8). Samtidigt begränsas möjligheterna till undantag från skatteplikt för vissa transaktioner med hänsyn till risken för konkurrenssnedvridning. Att fler subjekt kommer att omfattas av mervärdesbeskattningen står klart. Detta leder sannolikt till att statens intäkter avseende mervärdesskatt ökar, även om storleken av ökningen är svår att beräkna. Rätten till avdrag för ingående skatt medför att endast omsättningar till den som inte har avdragsrätt direkt leder till ökade skatteintäkter för staten. Eftersom uppgifter saknas om privat konsumtion av varor och tjänster som omsätts av ideella föreningar och registrerade trossamfund, är det svårt att uppskatta några ekonomiska effekter av förslagen också i denna del. Det bör emellertid framhållas att förslagen är en följd av att det gemenskapsrättsliga begreppet beskattningsbar person förs in i den svenska lagen.

8.1.3 Särskilda regler för små företag

Utredningen föreslår att små företag skall kunna vara befriade från mervärdesbeskattning. Med små företag avses beskattningsbara personer vars intäkter avseende skattepliktiga omsättningar, med vissa tillägg, understiger 90 000 kronor. Den som är befriad från

beskattning är inte skyldig att debitera och redovisa mervärdesskatt och har inte rätt till avdrag för ingående skatt. Det skall dock finnas en rätt att begära inträde i det normala mervärdesskattesystemet.

Företag som år 2000 var registrerade för mervärdesskatt och som hade en årsomsättning¹ som understeg 90 000 kronor redovisade ingående skatt med omkring 2 275 miljoner kronor. Den redovisade utgående skatten för dessa företag uppgick till omkring 1 775 miljoner kronor. Detta innebar att staten till dessa företag betalade ut 500 miljoner kronor mer än vad företagen redovisade i utgående skatt.

Om dessa företag väljer att bli befriade från mervärdesbeskattning kommer de inte att redovisa någon utgående skatt men har å andra sidan inte någon avdragsrätt för ingående skatt. Nettoutfallet för staten skulle i sådant fall bli en vinst på 500 miljoner kronor.

Det kan dock antas att de företag som väljer att bli befriade från beskattning är de som har en lägre ingående än utgående skatt, t.ex. konsultföretag. Företag med hög ingående skatt kommer troligen inte att utnyttja möjligheten till befrielse. Av de uppgifter som finns avseende redovisad mervärdesskatt framgår att företag som har en årlig omsättning på 60 000–90 000 kronor är den enda grupp bland små företag som totalt sett har en högre utgående än ingående skatt. Den ingående skatten är omkring 600 miljoner kronor för gruppen som helhet och den utgående skatten omkring 685 miljoner kronor. Det innebär ett positivt netto på 85 miljoner kronor till statsbudgeten. Om enbart dessa företag skulle utnyttja den föreslagna rätten till skattebefrielse skulle staten gå miste om 685 miljoner kronor men samtidigt få behålla 600 miljoner kronor. Således skulle förslaget i den situationen kunna medföra ett skattebortfall på 85 miljoner kronor.

I båda beräkningarna har företag med en omsättning på 0 kronor exkluderats. Dessa kan antas vara företag i ett uppbyggnadsskede.

Det bör anmärkas att vid de gjorda beräkningarna har hänsyn inte tagits till de allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund som till följd av utredningens förslag kommer att omfattas av mervärdesskattesystemet.

¹ Omsättningen är beräknad utifrån uppgifter i skattedeklaration respektive självdeklaration om redovisad utgående mervärdesskatt.

8.1.4 Tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen och redovisningstidpunkten för utgående och ingående skatt

Allmänt

De föreslagna förändringarna kan i vissa fall få en kassamässig effekt genom att de påverkar tidpunkten för inbetalning eller återbetalning av mervärdesskatt. För att beräkna denna effekt krävs tillgång till uppgifter om vilken redovisningsmetod som var och en som redovisar mervärdesskatt använder. Eftersom sådana uppgifter saknas är den kassamässiga effekten inte möjlig att beräkna. Den varaktiga effekten torde dock vara relativt begränsad.

Utredningens förslag innebär förtydliganden och preciseringar av när utgående respektive ingående mervärdesskatt skall redovisas. I åtskilliga fall kommer förslagen att innebära en tidigareläggning av redovisningen. Detta medför att staten gör en likvidmässig vinst. Förslaget att införa reciprocitetsprincipen för redovisning av ingående skatt, kan å andra sidan innebära en tidigareläggning av redovisningen av ingående skatt. Detta medför en likvidmässig förlust för staten.

Att redovisningstidpunkten för utgående skatt klart anges i lagen är i sig värdefullt för såväl den som skall redovisa skatt som skattemyndigheten. Ett införande av reciprocitetsprincipen för redovisning av ingående skatt medför dessutom att det inte längre blir möjligt att uppnå räntevinster till följd av att utgående respektive ingående skatt för samma transaktion redovisas för olika perioder. Detta leder till en vinst för staten.

Sloandet av förskottsregeln vid byggnads- och anläggningsentreprenader

Den som utför byggnads- eller anläggningsentreprenad och har fått betalt i förskott behöver idag inte redovisa den utgående skatten på förskottet förrän den redovisningsperiod som infaller två månader efter slutbesiktning. Enligt utredningens förslag skall denna rätt slopas. Redovisningstidpunkten skall i stället infalla när betalningen tas emot.

De nya reglerna innebär att intäkter från mervärdesskatt kommer staten tillgodo tidigare. Den kassamässiga effekten kommer att uppgå till omkring 6 600 miljoner kronor. Detta innebär således en

likvidmässig förbättring för staten. Effekten är dock av engångskaraktär och innebär inte en varaktig ökning av statens intäkter. Den vinst som staten gör motsvaras av de räntekostnader som staten slipper betala för att finansiera motsvarande summa genom lån. Detta innebär en positiv engångseffekt på omkring 350 miljoner kronor för de offentliga finanserna under det år som reglerna införs.

En annan effekt av att den särskilda regeln om redovisning av förskottsbetalningar vid byggnads- och anläggningsentreprenader slopas, är att den risk staten löper att göra förluster till följd av att företag inom den berörda sektorn kan gå i konkurs kommer att minska.

8.2 Konsekvenser för små företag

Enligt 15 § kommittéförordningen (1998:1474) skall konsekvenser av förslag som har betydelse för små företags arbetsförutsättningar, konkurrensförmåga eller villkor i övrigt i förhållande till större företag anges i betänkandet. Av utredningens förslag är det framför allt förslagen om en gräns för att omfattas av mervärdesbeskattning (kapitel 6) samt förslagen rörande den beskattningsgrundande händelsen och redovisning m.m. (kapitel 7) som bedöms få betydelse för små företag. Även förslagen i kapitel 4 kan få sådan betydelse eftersom till små företag kan komma att räknas allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund. Utredningen har vid konsekvensanalysen i dessa delar samrått med Företagarnas Riksorganisation.

8.2.1 Beskattningsbar person (kapitel 3)

Genom förslagen anpassas den svenska mervärdesskattelagstiftningen till vissa av de gemenskapsrättsliga begrepp som det sjätte mervärdesskattedirektivet bygger på. Eftersom EG-rätten på detta område i många fall har s.k. direkt effekt och det dessutom föreligger en skyldighet för myndigheter och domstolar att tolka de svenska bestämmelserna på ett EG-konformt sätt, innebär förslagen till stor del ett förtydligande av vad som gäller i dagsläget. Även om förslagen i många fall inte syftar till några direkta materiella förändringar, kommer förutsättningarna för en EG-konform

tolkning av de svenska mervärdesskattereglerna att öka. Därigenom förbättras även möjligheterna för företag att förutse de mervärdesskattemässiga konsekvenserna av sitt handlande. För små företag, som kanske inte har ekonomisk möjlighet att anlita skatteexpertis, innebär detta en förbättring.

Förslagen medför att det förtydligas att rätt till avdrag för ingående skatt kan föreligga i ett tidigare skede än vad som följer av nuvarande bestämmelser. Det förhållandet att tydlighet skapas gällande företag i ett uppbyggnadsskede, som kan vara beskattningsbara personer om de utför någon form av ekonomisk aktivitet, medför en klar förbättring för små företag. Företagen slipper, för det fall någon skattepliktig omsättning inte har företagits, att ansöka om återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9 § ML, eftersom avdragsrätten även för dessa beskattningsbara personer följer av de allmänna bestämmelserna om detta. Tidigareläggningsen kan bedömas ha särskild betydelse för små företag som befinner sig i ett uppbyggnadsskede, eftersom dessa ofta kan antas ha brist på likvida medel.

8.2.2 Ideell verksamhet (kapitel 4)

Kapitel 4 rör den mervärdesskatterättsliga behandlingen av ideella aktiviteter. Förslagen innebär att den särskilda regeln i 4 kap. 8 § ML om verksamhet som bedrivs av allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund slopas (se avsnitt 8.1.2). Samtidigt föreslås att ett antal nya undantag från skatteplikten införs i ML, vilka har betydelse för den ideella sektorn, samt att vissa förändringar görs vad gäller några undantag från skatteplikten som redan idag finns i ML. Eftersom en stor majoritet av de allmännyttiga ideella föreningarna har liten eller mycket liten omsättning är det utredningens uppfattning att dessa förslag kan anses beröra små företag.

Förslaget att slopa regeln i 4 kap. 8 § ML innebär att dessa subjekt kommer att betraktas som beskattningsbara personer om de bedriver en ekonomisk aktivitet. De kan därmed komma att omfattas av mervärdesskattesystemet. De ytterligare undantag från skatteplikt som föreslås införda i ML kommer att medföra att en stor del av de aktiviteter som bedrivs av allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund även i fortsättningen kommer att vara undantagna från skatteplikt. Det mervärdesskatte-

befriade området kommer dock inte att bli lika omfattande som enligt nuvarande regler.

Utredningens förslag kan uppfattas såväl negativt som positivt av de subjekt som berörs. Åtskilliga allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund kan antas vara negativa till att omfattas av mervärdesskattesystemet. Detta torde till stor del bero på den ökade administration som ett inträde i mervärdesskattesystemet innebär, med bl.a. debitering och redovisning av mervärdesskatt. Att så är fallet framgår också av svaren på den enkät som utredningen genomfört. Det finns emellertid allmännyttiga ideella föreningar som vill omfattas av mervärdesskattesystemet men som tidigare inte har haft möjlighet till detta, eftersom de inte har ansetts bedriva yrkesmässig verksamhet. Anledningen till att en förening vill omfattas av mervärdesskattesystemet kan vara att den då kan göra avdrag för ingående skatt. Skälen i en sådan situation är alltså ekonomiska.

För den som inte tidigare omfattats av mervärdesskattesystemet kommer en registrering till mervärdesskatt att medföra viss ökad administration. Även om detta kan upplevas som betungande, anser utredningen att den ökade administrationen inte alltid behöver vara av större omfattning. En bidragande orsak till detta är att ett mycket stort antal ideella föreningar omfattas av bokföringslagens regler om bokföringsskyldighet på grund av att de anses driva näringsverksamhet². Dessa föreningar har redan viss vana vid den hantering som det innebär att vara bokföringsskyldig. De bör ha utformat rutiner för detta, vilket kan vara en fördel när det gäller att redovisa mervärdesskatt.

De närmare följderna av förslagen för olika slag av inkomster som är vanligt förekommande hos ideella föreningar och trossamfund har redovisats i avsnitt 4.9.

8.2.3 Vissa publikationer (kapitel 5)

Förslagen att slopa undantagen för omsättning av vissa publikationer kommer att leda till att beskattning i vissa fall skall ske. Även i denna del utgör förslagen en anpassning till EG:s mervärdesskatteregler. Några alternativ till de lämnade förslagen finns därmed i stort sett inte. Viss omsättning kommer dock fortfarande

² Se Bokföringsnämndens rapport Ideella föreningar och bokföringsskyldigheten – en rapport om begreppet näringsverksamhet m.m. s. 41 ff. (beslutad den 10 juni 2002).

att undantas från skatteplikt med stöd av nya undantag som förs in i ML. Detta gäller framför allt undantaget för omsättning till medlemmar mot medlemsavgift. Om beskattning skall ske kan i vissa fall den reducerade skattesats om sex procent som gäller för bl.a. omsättning av tidskrifter vara tillämplig. Eftersom beskattning medför att avdragsrätt för ingående skatt föreligger, kan det ekonomiska utfallet av förändringen bli positivt för de beskattningsbara personer som berörs. Detta skall vägas mot den ökning av den administrativa bördan som beskattning leder till.

8.2.4 Särskilda regler för små företag (kapitel 6)

I kapitel 6 föreslår utredningen att en beloppsgräns på 90 000 kr avseende sammanlagda årsintäkter från skattepliktig omsättning m.m. förs in för att mervärdesskattesystemet skall behöva tillämpas. Skälet till att en beloppsgräns förs in är främst förslaget att slopa regeln i 4 kap. 8 § ML om allmännyttiga ideella föreningars och registrerade trossamfunds verksamhet. Slopandet av regeln i 4 kap. 8 § ML kommer att medföra att ett ytterligare antal subjekt kommer att omfattas av mervärdesbeskattning. Många av dessa subjekt har liten eller mycket liten omsättning. En skyldighet för dessa att tillämpa mervärdesskattereglerna skulle innebära en ökad arbetsbelastning för såväl de aktuella subjekten som myndigheterna.

Utredningen föreslår vidare att vissa beloppsgränser som gäller i specifika fall skall slopas. De gränser som berörs är beloppsgränsen 300 000 kr i 1 kap. 2 a § (omsättning i vissa fall av konstverk) och 30 000 kr i 4 kap. 3 § ML (försäljning av varor från fastighet som är privatbostad etc. och uthyrning av sådan fastighet). Även de förslagen utgör skäl för införandet av en generell beloppsgräns för skattebefrielse.

Den föreslagna beloppsgränsen är generell och skall alltså gälla för alla beskattningsbara personer. Den som har en årsomsättning – beräknad på visst sätt – som understiger gränsen har möjlighet att stå utanför mervärdesskattesystemet. För allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund föreslås att de, om förutsättningarna för befrielse är uppfyllda, när reglerna i 9 d kap. införs skall stå utanför mervärdesskattesystemet, men att de har rätt att begära inträde. Samma situation uppkommer när en förening eller ett trossamfund bildas efter det att reglerna har förts in. För andra

beskattningsbara personer skall huvudregeln vara att de omfattas av mervärdesskattesystemet, men att de har möjlighet att begära utträde, om förutsättningarna för detta föreligger.

De föreslagna reglerna innebär en möjlighet till förenkling för beskattningsbara personer vars sammanlagda intäkter avseende skattepliktiga omsättningar m.m. understiger beloppsgränsen. Mervärdesskatt skall inte debiteras på omsättningar som görs och någon redovisning av utgående eller ingående mervärdesskatt skall inte ske för de transaktioner som omfattas av befrielsen. Härigenom minskas arbetsbördan för små företag samtidigt som reglerna i viss mån också bedöms innebära kostnadsbesparingar. Det krävs dock att intäkternas storlek kontrolleras löpande. Detta utgör en viss administrativ börda. Ett företag måste också skaffa sig kunskap om de nya reglernas innebörd och bedöma om det sammantaget är mest förmånligt att omfattas av mervärdesskattesystemet eller att vara befriad. Dessa frågor kommer att kräva viss arbetsinsats, särskilt inledningsvis. Viss kostnad, t.ex. för anlitan­de av expertis för att bedöma om det är lämpligt att vara beskattad eller befriad från beskattning, kan också uppkomma. De som väljer att vara befriad slipper dock administrera mervärdesskatten.

De föreslagna reglerna kan i vissa delar upplevas som komplicerade och därför svåra att tillämpa. Detta är emellertid delvis en följd av att reglerna är utformade mot bakgrund av motsvarande bestämmelser i det sjätte mervärdesskattedirektivet. Utredningen har så långt det varit möjligt strävat efter att göra reglerna så enkla och lätta att tillämpa som möjligt. I jämförelse med de alternativa system som direktivet medger har det bedömts att ett system som innebär en möjlighet till befrielse från mervärdesbeskattning är enklast och mest ändamålsenligt, både för beskattningsbara personer och för myndigheter.

Regler som utgör undantag från vad som annars gäller kan leda till gränsdragningsproblem. Detta kan antas gälla även det nu föreslagna systemet. Ett problem är att redan vid årets ingång bedöma om den totala omsättningen under året kan beräknas komma att understiga beloppsgränsen. Problem kan också uppkomma för den som är befriad men som överskrider omsättningsgränsen under löpande år. Detta går emellertid knappast att undvika. Utredningen har bedömt att fördelarna med att införa en beloppsgräns överväger nackdelarna.

8.2.5 Den beskattningsgrundande händelsen och redovisning (kapitel 7)

Utredningen föreslår i detta kapitel att reglerna i ML om skattskyldighetens inträde och redovisning av skatt anpassas till sjätte mervärdesskattedirektivets regler om den beskattningsgrundande händelsen och skattens utkrävbarhet (redovisningstidpunkten).

Den beskattningsgrundande händelsen

Reglerna om skattskyldighetens inträde i 1 kap. 3–5 §§ ML föreslås anpassade till direktivets regler om den beskattningsgrundande händelsen. Den beskattningsgrundande händelsen inträffar i regel när en vara eller tjänst omsätts. Detta innebär ett visst förtydligande i förhållande till nuvarande regler.

När den beskattningsgrundande händelsen inträffar uppkommer en skyldighet att tillämpa mervärdesskattesystemet och förhållandena vid denna tidpunkt är avgörande för vilka regler som skall tillämpas på en viss transaktion. När det gäller tillämplig skattesats skall dock redovisningstidpunkten vara avgörande.

Utredningens förslag innebär att en tydlig referenstidpunkt för den beskattningsgrundande händelsen förs in för alla transaktioner. Förslagen innebär ett klagörande av vid vilken tidpunkt olika bestämmelser tillämplighet skall bedömas och när redovisning och rapportering skall ske.

De föreslagna reglerna om tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen kommer enligt utredningens bedömning i normalfallet inte att medföra några förändringar för den som omfattas av mervärdesskattesystemet. Införandet av nya regler leder dock alltid till att den som skall tillämpa reglerna måste sätta sig in i deras innebörd. Detta kommer att ta viss tid och kan därför medföra vissa kostnader. På sikt bedöms de föreslagna reglerna inte bli mera resurskrävande än de nuvarande.

Redovisningstidpunkten

Utredningen föreslår att bestämmelserna i 13 kap. ML om redovisning av skatten anpassas till direktivets bestämmelser. Detta medför att tidpunkten (redovisningstidpunkten) som är avgörande för till vilken redovisningsperiod en transaktion skall hänföras

preciseras. Generellt innebär införandet av nya regler att den som skall tillämpa reglerna måste skaffa sig kunskap om dessa och deras innebörd. Detta kan ta resurser i anspråk och även medföra vissa kostnader inledningsvis.

En följd av den föreslagna anpassningen till direktivet är att den nuvarande anknytningen vid redovisning av mervärdesskatt till vad som utgör god redovisningssed enligt bokföringslagen slopas.

Redovisningstidpunkten föreslås enligt huvudregeln sammanfalla med tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen. Förslaget att anknyta redovisningen av mervärdesskatt till när omsättningen äger rum i stället för till när bokföring skall ske enligt god redovisningssed, kan säkerligen uppfattas som negativt av många. Något alternativ till detta medges enligt utredningens uppfattning inte i direktivet. Huvudregeln föreslås bli tillämplig främst vid kontantaffärer och uttag. Den kan inte bedömas medföra någon större tidsmässig förskjutning i förhållande till vad som gäller enligt dagens regler. Eftersom redovisningstidpunkten enligt huvudregeln anknyter till omsättningstidpunkten innebär emellertid reglerna en högre grad av precisering av den relevanta tidpunkten jämfört med nuvarande regler. Detta bör kunna ses som positivt, bl.a. med hänsyn till att förutsebarheten ökar.

För förskottsbetalning föreslås, med avvikelse från huvudregeln, att redovisningstidpunkten inträffar då betalningen tas emot. En motsvarande regel finns idag.

Utredningen föreslår vidare att redovisningstidpunkten i vissa fall skall sammanfalla med datum för fakturans utfärdande (fakturadatummetoden). Detta föreslås gälla när betalning sker efter omsättningen och faktura utfärdas i samband med omsättningen eller därefter. Åtskilliga företag kan antas vilja använda fakturadatummetoden som huvudregel vid redovisning av mervärdesskatt. Något egentligt hinder för att ett enskilt företag huvudsakligen använder fakturadatummetoden vid redovisning av utgående skatt föreligger inte. Däremot är redovisningstidpunkten för den ingående skatten avhängig av den redovisningsmetod som tillämpats för motsvarande utgående skatt hos säljaren. Detta är en följd av att direktivets reciprocitetsprincip förs in i ML. Att samma redovisningsmetod till följd av utredningens förslag inte alltid kan tillämpas för utgående och ingående skatt i ett företag kan innebära en nackdel för företagen, såväl stora som små. Något annat är dock inte möjligt enligt reglerna i det sjätte mervärdesskattedirektivet i de fall en kombination av olika metoder föreslås för fastställande av

redovisningstidpunkten. De negativa effekter som kan bli följden av förslagen har inte gått att undvika eftersom det bedömts nödvändigt att tillåta fakturadatummetoden för vissa transaktioner. Genom att föreskriva att fakturadatummetoden får användas om fakturan utfärdas i samband med omsättningen, har dock tillämpningsområdet för denna metod blivit omfattande varigenom de negativa effekterna har begränsats.

De föreslagna reglerna anger klart när fakturadatummetoden skall användas för redovisning av utgående skatt. Den precisering som förslagen innebär jämfört med nuvarande regler, medför att risken för tvister mellan enskilda företag och skattemyndigheterna minskar.

Utom vad gäller förskottsbetalningar föreslås ingen kontantmetod, dvs. att redovisningstidpunkten skall kopplas till när betalning sker för omsättningen. Ett av skälen härför har varit att alltför många olika metoder för fastställande av redovisningstidpunkten skulle medföra att systemet skulle bli oöverskådligt och svårtillämpat med tanke på direktivets reciprocitetskrav. Detta skulle vara till nackdel för alla, särskilt för de små företagen.

EG-kommissionen har i en rekommendation till medlemsstaterna uppmanat dessa att föreskriva att små företag skall åtnjuta så fördelaktiga frister som möjligt inom ramen för det sjätte mervärdesskattedirektivet. Detta kan innebära en möjlighet att skjuta upp inbetalningen av mervärdesskatt till dess betalning har erhållits eller att tillåta små företag att lämna in mervärdesskattedeklarationer efter längre perioder, se avsnitt 7.4.1. Den svenska lagstiftningen ger många små företag möjlighet att tillämpa en redovisningsperiod om ett år. För dessa små företag kan utredningens förslag inte antas medföra någon större likviditetspåfrestning än vad som följer av nuvarande regler. För de företag som har redovisningsperioder om en månad, kan den tidigareläggning av redovisningstidpunkten som i vissa fall blir följden av utredningens förslag dock innebära en likviditetspåfrestning. Utredningen har försökt att begränsa dessa negativa effekter.

Förslagen avseende redovisningstidpunkten för utgående skatt i anledning av gemenskapsinterna förvärv och för import innebär inte några materiella förändringar jämfört med nuvarande reglering.

När det gäller avdragsrättens inträde föreslår utredningen att direktivets reciprocitetsprincip förs in i ML. Avdragsrätten för ingående skatt inträder samtidigt som redovisningstidpunkten för den motsvarande utgående skatten. Det krävs således att förvärva-

ren har kännedom om när redovisningstidpunkten för den utgående skatten infaller. Även när det gäller ingående skatt är det troligt att många företag vill tillämpa fakturadatummetoden som huvudregel. Detta är emellertid inte en möjlig ordning enligt direktivet. Förslagen innebär dock att tillämpningsområdet för fakturadatummetoden enligt utredningens bedömning har gjorts så omfattande som varit möjligt.

Vid tillämpning av fakturadatummetoden förutsätts att dagen för utfärdande av faktura framgår av denna. En regel med sådan innebörd föreslås av utredningen och ligger i linje med de krav som ställs på fakturor i det faktureringsdirektiv som skall genomföras av medlemsstaterna per den 1 januari 2004. I de allra flesta fall framgår det alltså av fakturan när avdragsrätten inträder vid tillämpning av fakturadatummetoden.

Även vid import föreslås avdragsrättens inträde sammanfalla med redovisningstidpunkten för den utgående skatten. I jämförelse med nuvarande regler innebär detta en tidigareläggning av avdragsrättens inträde, vilket är positivt för den som redovisar sådan ingående skatt.

Utredningen föreslår att ett flertal specialregler för redovisning av mervärdesskatt tas bort. Sammantaget innebär detta att regelsystemet förenklas, vilket kan anses vara av särskild betydelse för små företag.

8.3 Konsekvenser för skatteförvaltningen

Det är framför allt förslagen i kapitel 4 (ideella aktiviteter) och 6 (särskilda regler för små företag) som bedöms få konsekvenser för skatteförvaltningen. I jämförelse med nuvarande regler kommer ett större antal allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund att bli skyldiga att tillämpa ML för en del eller delar av sina aktiviteter. Ett ytterligare antal subjekt kommer därmed att behöva registreras för mervärdesskatt. Med ledning av svaren på den enkät till ideella föreningar och trossamfund som utredningen genomfört har detta antal uppskattats till mellan 10 000 och 24 000 (se avsnitt 6.5.2). Därvid har den i kapitel 6 föreslagna gränsen för att behöva omfattas av mervärdesskattesystemet beaktats. För skatteförvaltningen innebär det ökade antalet subjekt, som skall registreras, merarbete. Detta gäller i första hand själva registreringen. Ett större antal subjekt medför emellertid också mera

löpande arbete i form av hantering av deklARATIONER, kontroll-åtgärder av olika slag, svar på förfrågningar och skrivelser etc.

Allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund är i stor utsträckning befriade från att betala inkomstskatt och lämnar därför inte självdeklaration. Om ett sådant subjekt skall redovisa mervärdesskatt måste detta således ske i skattedeklaration. Om de sammanlagda beskattningsunderlagen, exklusive gemenskaps-interna förvärv och import, understiger 200 000 kr får skattemyndigheten besluta att redovisningsperioden skall vara ett helt beskattningsår. Avsaknaden av möjligheten att redovisa mervärdesskatten i självdeklaration medför inte något merarbete för skattemyndigheten vad gäller dem som tilldelats helt beskattningsår som redovisningsperiod. För dem som måste lämna skattedeklaration för varje kalendermånad uppkommer däremot ett visst merarbete för skatteförvaltningen.

Det ökade arbete som ett större antal till mervärdesskatt registrerade allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund medför, kommer i vart fall delvis att uppvägas av förslaget att införa regler om befrielse från beskattning för små företag. Detta förslag innebär att ett antal subjekt som idag är registrerade till mervärdesskatt kommer att kunna avregistreras. Hur många som kommer att utnyttja möjligheten till befrielse är dock svårt att bedöma. Av de ca 388 000 som redovisar mervärdesskatt och vars omsättning understiger 90 000 kr, har ca 260 000 högre utgående än ingående redovisad skatt. Om det antas att endast hälften av dessa väljer att befrias från mervärdesbeskattning, kommer ändå det totala antalet som är registrerade till mervärdesskatt att minska. Visserligen redovisar de flesta, som har en omsättning som understiger 90 000 kr, skatten i självdeklaration, men de föreslagna reglerna bör ändå innebära en minskad arbetsbelastning för skatteförvaltningen.

De föreslagna reglerna innebär att för den som är registrerad för mervärdesskatt måste beloppsgränsen på 90 000 kr ha underskridits under de senaste två beskattningsåren för att befrielse från beskattning skall kunna medges. När den som är registrerad begär utträde måste det således ske en kontroll av att detta krav är uppfyllt. Den som är befriad från mervärdesbeskattning skall vidare ha rätt att begära inträde i det vanliga mervärdesskattesystemet. Den minskning av arbetsbelastningen som de föreslagna reglerna innebär kommer till viss del att uppvägas av hanteringen med sådana ansökningar. Även med beaktande härav har utredningen bedömt att förslagen i

dessa delar på sikt kommer att medföra en minskad arbetsbelastning för skatteförvaltningen.

Vid införandet av de särskilda reglerna för små företag kommer det att vara nödvändigt att lämna information till dem som kan beröras av de nya reglerna. De aktuella subjekten måste i god tid före det att reglerna träder i kraft ges möjlighet att överväga om de skall välja att vara befriade eller att beskattas. Uppgiften att lämna sådan information bör lämpligen ankomma på skatteförvaltningen. RSV bör därvid ansvara för utformningen av informationsmaterial. Vidare måste den personal hos skatteförvaltningen som berörs av de nya reglerna erhålla utbildning om dessa. Även detta kommer att ta resurser i anspråk.

8.4 Övriga konsekvenser

Utredningens förslag kan inte bedömas få någon betydelse för den kommunala självstyrelsen.

Förslagen avseende redovisning av skatt kan antas få en viss brottsförebyggande effekt. De föreslagna bestämmelserna om redovisningstidpunkten för utgående respektive ingående skatt innebär ett klagörande av redovisningstidpunkten för alla transaktioner som kan komma att beskattas. Tillsammans med den föreslagna reciprocitetsprincipen för ingående skatt innebär detta att rätt till avdrag för ingående skatt i princip inte föreligger enbart på grundval av en faktura som saknar ett otvetydigt samband med en faktisk omsättning. Vidare föreslås en regel gällande betalningskyldighet för felaktiga debiteringar, som innebär att sådant belopp som på faktura anges utgöra utgående skatt skall betalas in till staten av den som har utfärdat fakturan. Sådant belopp skall inte utgöra avdragsgill ingående skatt hos förvärvaren. Ett av syftena med de föreslagna reglerna är att tillgodose kontrollaspekter. De föreslagna reglerna kommer att försvåra utnyttjandet av falska fakturor för att erhålla avdrag för ingående skatt. Reglerna får därmed en brottsförebyggande effekt.

Utredningens förslag får inte konsekvenser för sysselsättning och offentlig service i olika delar av landet. Inte heller påverkar utredningens förslag jämställdheten mellan kvinnor och män eller möjligheterna att nå de integrationspolitiska målen.

8.5 Ikraftträdande

Åtskilliga av utredningens förslag är egentligen endast förtydliganden av vad som följer av en EG-konform tillämpning av mervärdesskattereglerna. Förslagen är dock så nära knutna till varandra att det vore olämpligt att införa olika delar av dem vid olika tillfällen. I vart fall gäller detta förslagen i kapitel 3–6. Det är utredningens uppfattning att de lämnade förslagen i vissa delar kräver en relativt omfattande informationsinsats. Med hänsyn härtill föreslås inte någon särskild tidpunkt för ikraftträdandet.

9 Författningskommentar

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

1 kap.

Nuvarande portalparagraf i 1 § har ersatts av två paragrafer, 1 och 1 a §. Genom den föreslagna portalparagrafen i 1 § avgränsas tillämpningsområdet för mervärdesskatt på sätt som motsvarar det sjätte mervärdesskattedirektivets avgränsning – de beskattningsgrundande händelserna. Begreppet beskattningsbar person har förts in i paragrafen. I 1 a § anges förutsättningarna för att mervärdesskatt skall tas ut. En bestämmelse om att felaktiga debiteringar skall medföra betalningsskyldighet för det felaktigt angivna beloppet har föreslagits. Liksom tidigare regleras vem som är skyldig att betala skatten i 2 §. Bestämmelserna om tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen i 3 § ersätter i princip tidigare bestämmelser om skattskyldighetens inträde och innebär att strukturen på regelverket anpassas till direktivet. Samtliga definitioner som tar sikte på skattesubjekten har förts samman i det nya 1 a kap. Övriga definitioner finns, liksom tidigare, i 6–19 §§ och har anpassats till följd av att begreppen yrkesmässig verksamhet, näringsidkare, utländsk företagare, skattskyldig och verksamhet tas bort. Därutöver föreslås vissa följdändringar.

1 §

Portalparagrafen har skrivits om och delats upp. Bestämmelsen i nu gällande 1 § har delvis flyttats till 1 a §. Den nya portalparagrafens första stycke anger vad som omfattas av lagens tillämpningsområde – de beskattningsgrundande händelserna. Härigenom förtydligas att ML:s tillämpningsområde stämmer överens med vad som står i

det sjätte mervärdesskattedirektivets artikel 2 och 28a.1, se avsnitt 7.8.1. Sålunda omfattas såväl skattepliktig omsättning, import och gemenskapsinterna förvärv som motsvarande transaktioner som är undantagna från skatteplikt av lagens tillämpningsområde. Detta har åstadkommit genom att uttrycket "skattepliktig" har tagits bort. Transaktioner som varken utgör omsättning av varor och tjänster inom landet som utförs av en beskattningsbar person i denna egenskap, import, gemenskapsinternt förvärv eller export faller följaktligen utanför lagens tillämpningsområde ("out of scope").

Med den beskattningsgrundande händelsen avses den omständighet som innebär att skatt kan komma att tas ut. När en beskattningsgrundande händelse inträffar uppstår en skyldighet att tillämpa mervärdesskattesystemet, dvs. redovisa, rapportera, deklarerera och betala skatt om inte något särskilt undantag från dessa skyldigheter är tillämpligt.

Vidare har det gemenskapsrättsliga rekvisitet "av en beskattningsbar person i denna egenskap" förts in för att uppnå en överensstämmelse med direktivet på denna punkt. Detta följer av förslagen i kapitel 3. Vad som avses med beskattningsbar person anges i det nya 1 a kap. ML. Att omsättningen skall göras i egenskap av beskattningsbar person innebär att vad en beskattningsbar person företar i egenskap av t.ex. privatperson faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde, se avsnitt 2.1.1 och 3.2.

Vissa exporttransaktioner omfattas av direktivets tillämpningsområde och anses utgöra beskattningsbara transaktioner som äger rum inom landet, men undantas från skatteplikt och föranleder därför inte beskattning. Definitionsmässigt anses export enligt ML i regel vara omsättning gjord utom landet i enlighet med bestämmelserna om omsättningsland i 5 kap. 9 och 11 §§. Eftersom omsättningen inte anses gjord inom landet föranleder den inte beskattning. Den lagtekniska lösningen i ML skiljer sig således här från direktivets reglering (jfr SOU 1994:88 s. 309 f.). Såväl direktivet som ML innehåller bestämmelser om återbetalning av ingående skatt för ifrågavarande exporttransaktioner. I ML finns dessa speciella återbetalningsregler i 10 kap. 12 §. Exporttransaktionerna kan därför sägas vara reglerade i ML genom att återbetalning av ingående skatt medges en beskattningsbar person som från sin etablering här i landet omsätter varor och tjänster utanför EG, under förutsättning att motsvarande omsättning inom

landet hade medfört avdragsrätt enligt 8 kap. ML. Av denna anledning har en ny punkt 4 lagts till.

Den nya paragrafen har ingen självständig materiell betydelse utan är endast tänkt som ett förtydligande av rådande förhållanden.

1 a §

Bestämmelsen om vilka transaktioner som medför att mervärdesskatt skall betalas har flyttats från nuvarande 1 § till förevarande paragraf och har anpassats till skrivningen av den nya portalparagrafen. Någon materiell förändring är i detta hänseende inte avsedd.

Av andra stycket följer att även annat belopp som på faktura eller jämförlig handling anges vara skatt, skall betalas in till staten. Bestämmelsen utgör grunden för att felaktiga debiteringar, såsom felaktigt angiven mervärdesskatt eller angivande av mervärdesskatt med för högt belopp, skall kunna krävas ut. Beloppet kan alltså krävas ut trots att det i vissa fall inte föreligger någon beskattningsgrundande händelse. Om felet rättas gentemot köparen genom utfärdande av kreditnota skall dock någon inbetalning av skatten inte ske, se avsnitt 7.8.6. Av förslaget till en ny punkt 7 i 2 § första stycket framgår att det är personen som har utfärdat fakturan som blir betalningsskyldig för beloppet. Beloppet skall likställas med utgående skatt enligt förslag till ändrad lydelse i 8 §.

1 b §

Paragrafen motsvarar nuvarande bestämmelse i 1 kap. 2 c § ML. I avtalet mellan Sverige och Danmark om Öresundsförbindelsen finns regler om hur mervärdesskatten på passageavgiften skall fördelas mellan länderna och om en administrativ ordning, som möjliggör en förenklad hantering av avdrag och återbetalning av mervärdesskatt för passagen över den fasta vägförbindelsen över Öresund. Bestämmelserna avser således inte betalningsskyldighet för skatt, vilket regleras i 2 § utan innehåller mer allmänna bestämmelser. Detta är skälet till att bestämmelsen har flyttats.

2 §

Bestämmelserna i 1 kap. 2 § ML reglerar skyldigheten att betala skatt. Skyldigheten att betala skatt betecknas sålunda med betalningsskyldighet. Omformuleringen syftar till att förtydliga att bestämmelserna i 1 kap. 2 § ML motsvarar det sjätte mervärdesskattedirektivets artikel 21 "personer som är ansvariga för skatteinbetalning". Anpassningen av ML till den systematik som enligt direktivet råder kring begreppet beskattningsbar person medför att den betydelse det svenska skattskyldighetsbegreppet har haft för ML:s systematik tonas ner, se avsnitt 3.5.5. En tydlig skiljelinje måste dras mellan begreppen betalningsskyldig och beskattningsbar person i enlighet med vad som gäller enligt direktivet. Detta medför att "skattskyldig" försvinner i den mån motsvarande bestämmelser i direktivet talar om beskattningsbar person. För undvikande av missförstånd används uttrycket "betalningsskyldig" alltså för att beteckna den som skall svara för inbetalning av skatten för en given transaktion. ML:s struktur kring "skattskyldighetsbegreppet" bibehålls dock när det gäller bestämmelserna om betalningsskyldighet (1 kap. 2 § ML). Bestämmelserna om betalningsskyldighet får härigenom en mer framskjuten placering än vad som är fallet med motsvarande bestämmelser i direktivet.

I paragrafens inledning har en hänvisning gjorts till den föreslagna 1 a §. Av 1 a § följer nämligen att skatt skall betalas endast för sådana transaktioner som räknas upp i 1 § första stycket 1–3 om de är skattepliktiga. Någon upprepning av skattepliktsrekvisitet har sålunda inte gjorts i den förevarande paragrafen, som endast reglerar vem som skall betala in skatten i de fall skatt skall betalas enligt de två föregående paragraferna. Nuvarande hänvisningar till 1 § kvarstår emellertid i respektive punkt.

Ändringarna i *första stycket 2, 3 och 4 b* innebär att subjekten har anpassats till vad som gäller enligt motsvarande bestämmelse i direktivet, artikel 21.1.b i dess lydelse enligt direktivet 2000/65/EG, som genomförts i ML per den 1 januari 2002 (se prop. 2001/02:28). En beskattningsbar person som inte är etablerad inom landet kan enligt utredningens uppfattning antas motsvara vad som enligt nuvarande bestämmelser betecknas med utländsk företagare. Eftersom beteckningen "utländsk företagare" saknar motsvarighet i direktivet har den tagits bort i enlighet med förslag i avsnitt 3.3.5. Vem som är en beskattningsbar person framgår av de nya bestämmelserna i 1 a kap. 1–4 §§ ML. Någon materiell föränd-

ring av bestämmelserna om betalningsskyldighet, utöver vad som följer av de nya definitionerna i 1 a kap. ML, är inte avsedd.

I *första stycket 4 a* har skattesubjekten anpassats till vad som gäller enligt direktivets artikel 26 b, som infördes genom direktivet 98/80/EG. Bestämmelsen reglerar de fall där den beskattningsbara personen har valt att bli beskattad för omsättning av investeringsguld som enligt huvudregeln i 3 kap. 10 a § är undantagen från skatteplikt. "Skattskyldig" betecknar följaktligen i detta sammanhang inte betalningsskyldigheten för en viss transaktion utan att omsättningen blir skattepliktig (och kan beskattas) med åtföljande möjlighet till avdragsrätt för ingående skatt, se avsnitt 3.5.5. Någon materiell förändring av bestämmelsen, utöver vad som följer av de nya definitionerna i 1 a kap. ML är inte avsedd.

I enlighet med vad som föreslagits i avsnitt 7.8.6, föreslås i *första stycket 7* en bestämmelse om betalningsskyldighet för den som på faktura eller jämförlig handling anger att ett belopp är skatt enligt denna lag. Bestämmelsen om s.k. felaktiga debiteringar motsvarar direktivets bestämmelse i artikel 21.1 d. Felaktigheten kan bestå i att det är någon som inte är en beskattningsbar person som har debiterat beloppet, att mervärdesskatt debiteras avseende en omsättning som är undantagen från skatteplikt eller att debitering sker med tillämpning av fel skattesats. Om felet rättas gentemot köparen genom utfärdande av kreditnota skall någon inbetalning av skatten dock inte ske.

Hänvisningen i paragrafens *sista stycke* gäller, i enlighet med vad ovan sagts, vem som i vissa fall är betalningsskyldig för skatten. Specialbestämmelser om detta finns i 9 c kap. 5 § ML. En hänvisning har därför gjorts till den bestämmelsen. De nuvarande hänvisningarna till 6 kap. och 9 kap. har tagits bort eftersom där saknas specialbestämmelser om betalningsskyldigheten. Bestämmelserna om skattskyldighet i vissa fall, nuvarande 6 kap., har förts över till det nya 1 a kap. 5–9 §§ ML.

2 d §

I enlighet med vad som sagts under 2 § har beteckningen "utländsk företagare" tagits bort, se förslagen i avsnitt 3.3.5 och ersatts med uttrycket "beskattningsbar person som inte är etablerad inom landet". Någon materiell förändring av bestämmelsen utöver vad som följer av de nya definitionerna i 1 a kap. ML, är inte avsedd.

Uttrycket "betalningsskyldighet" ersätter "skattskyldighet" i enlighet med förslagen i avsnitt 3.5.5.

3 §

Bestämmelserna i 1 kap. 3 § ML reglerar vid vilken tidpunkt de i 1 § angivna beskattningsgrundande händelserna äger rum, tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen och ersätter nuvarande bestämmelser om skattskyldighetens inträde i 1 kap. 3-5 §§. Bestämmelserna motsvaras i det sjätte mervärdesskattedirektivet av artikel 10.2 första stycket (transaktioner inom landet), artikel 10.3 (import) och artikel 28d.1 (gemenskapsinterna förvärv), se avsnitt 7.8.1.

Bestämmelserna om tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen är, i likhet med nuvarande bestämmelser om skattskyldighetens inträde, avgörande för vilka regler som skall tillämpas i fråga om en viss transaktion. En särskild bestämmelse i 4 § anger dock den tidpunkt som är avgörande för vilken skattesats som skall tillämpas på transaktionen. Bestämmelserna har även en central betydelse för redovisningstidpunkten för utgående respektive ingående skatt, vilken föreslås preciserad i 13 kap. 3-8 §§.

I *första stycket 1* anges huvudregeln för omsättning av varor och tjänster inom landet, som innebär att den beskattningsgrundande händelsen inträffar när varan eller tjänsten omsätts. Den nuvarande bestämmelsens koppling till vad som skall förstås med leverans har följaktligen ersatts av en koppling till omsättningsbegreppet såsom det har definierats i 2 kap. 1 § ML. Sistnämnda bestämmelse tolkas utifrån direktivets artikel 5 och 6 om vad som utgör leverans av varor respektive tillhandahållande av tjänster. Detta innebär att tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen vid omsättning av varor infaller när rätten att såsom ägare förfoga över egendom förs över. Detta har närmare analyserats i avsnitt 7.2.1. Vid omsättning av tjänster kan det vara svårt att fastställa någon annan omsättningstidpunkt än den när tjänsten har utförts. Detta har kommenterats i avsnitt 7.8.1. Huvudregeln omfattar även omsättning i form av uttag.

Av systematiska skäl är bestämmelserna om tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen även tillämpliga i fråga om de exporttransaktioner som omfattas av lagens tillämpningsområde,

även om beskattning inte blir aktuell på grund av att omsättningen anses ske utomlands.

I *första stycket 2* föreslås en speciell bestämmelse för omsättning av varor och tjänster som sker kontinuerligt, dvs. som saknar en naturlig slutförändetidpunkt. Med kontinuerlig omsättning avses t.ex. tillhandahållande av gas, vatten och el samt leasing av lös egendom. För kontinuerlig omsättning som leder till flera avräkningar eller betalningar inträffar den beskattningsgrundande händelsen vid utgången av den period som betalningen eller avräkningen avser. Detta innebär en viss skillnad bl.a. mot vad som enligt nuvarande bestämmelse i 4 § gäller i fråga om upplåtelse av avverkningsrätt till skog. Bestämmelsen gäller inte vid avtal om uthyrning av varor under viss tid eller om avbetalningsköp av varor, som föreskriver att äganderätten normalt skall övergå senast när den sista avbetalningen har gjorts. För dessa transaktioner gäller i stället huvudregeln, dvs. att tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen inträffar samtidigt med omsättningen. Omsättningen görs enligt ett förslag till förtydligande i 2 kap. 1 § första stycket 3 när varan faktiskt överlämnas.

När det gäller kontinuerlig omsättning enligt första stycket 2, för vilken avräkning eller betalning inte sker eller inte kan antas ske inom loppet av ett år, skall den beskattningsgrundande händelsen enligt *första stycket 3* inträffa vid utgången av kalenderåret. Bestämmelsen torde bli tillämplig framförallt på kontinuerliga uttag och omsättning mellan företag i intressegemenskap. I andra fall kan i regel antas att betalning eller avräkning kommer att ske med mer regelbundna tidsintervall. Vid uttag kan det ofta antas redan från början att någon avräkning eller betalning inte kommer att ske. Den beskattningsgrundande händelsen kommer i dessa fall att inträffa redan vid kalenderårets utgång redan under det första året. Därigenom uppnås ett samband med inkomstbeskattningen gällande dessa uttag. För tillhandahållanden mellan företag i intressegemenskap torde det dock inte utan vidare stå klart att någon avräkning eller betalning inte kommer att ske inom loppet av ett år. Den beskattningsgrundande händelsen inträffar därmed i regel först vid utgången av år 2, sedan ett år utan avräkning eller betalning har kunnat konstateras.

I *första stycket punkt 4* föreslås att den beskattningsgrundande händelsen vid gemenskapsinterna förvärv skall inträffa när omsättning av motsvarande varor anses ske inom landet. Bestämmelsen har utformats i enlighet med direktivets lydelse i artikel 28d.1.

I *första stycket punkt fem* anges tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen vid import. Nuvarande reglering i 5 § av tidpunkten för skattskyldighetens inträde vid import bibehålls följaktligen efter viss omformulering.

I *andra stycket* förtydligas att tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen inte automatiskt sammanfaller med redovisningstidpunkten för utgående skatt. Särskilda bestämmelser finns i 13 kap. om redovisningstidpunkten, som är avgörande för till vilken redovisningsperiod skatten i anledning av en beskattningsgrundande händelse skall hänföras.

4 §

Tillämplig skattesats för en skattepliktig transaktion avgörs vid redovisningstidpunkten för transaktionen, dvs. den tidpunkt som preciseras i de föreslagna bestämmelserna i 13 kap. 3–7 §§. Bestämmelsen har sin motsvarighet i det sjätte mervärdesskattedirektivets artikel 12.1 och 28e.3. Direktivets bestämmelser är obligatoriska, men det finns en möjlighet för medlemsstaterna att vid ändring av skattesatserna gällande omsättning inom landet ta hänsyn till den skattesats som var tillämplig vid tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen. Bestämmelsen i paragrafens tidigare lydelse har upphävts.

6 §

Eftersom uttrycket "yrkesmässig verksamhet" föreslås slopat, har definitionen av vad som förstås med tjänst justerats i motsvarande mån. Någon materiell förändring är inte avsedd.

Det sjätte mervärdesskattedirektivets artikel 5 och 6 innehåller definitionen av vad som avses med leverans av varor respektive tillhandahållande av tjänster. I artikel 5.2 definieras uttrycket "vara" närmare, vilket motsvaras av 1 kap. 6 § första meningen. Andra meningen motsvaras närmast av artikel 6.1, som lyder: Med "tillhandahållande av tjänster" avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5 (jfr även prop. 1993/94:99 s. 128). Definitionerna i direktivet och ML är inte jämförbara på grund av den skillnad i avgränsningen av mervärdesskattens tillämpningsområde som görs i artikel 2 respektive 1 kap.

1 § punkt 1 ML ("leverans av varor och tillhandahållande av tjänster mot vederlag" jämfört med "omsättning"). Utredningen har valt att helt ta bort uttrycket yrkesmässig verksamhet, varigenom bestämmelsen i viss mån kommer att spegla lydelsen i artikel 6.1.

7 §

En definition av skattepliktiga transaktioner respektive transaktioner har ersatt definitionen av verksamhet. Härigenom markeras övergången från "verksamhetstänkande" till "transaktionstänkande", se förslagen i avsnitt 3.5.6 som även innehåller en sammanställning över förändringarna i de bestämmelser som innehåller uttrycket verksamhet.

Nu gällande bestämmelse i första stycket om hel respektive del av verksamhet har bedömts få fortsatt betydelse endast för reglerna i 3 kap. 25 § ML avseende omsättning av verksamhetstillgångar. I övrigt har "verksamhet" i de flesta bestämmelserna ersatts av "transaktioner". Härigenom torde distinktionen mellan hel och del av verksamhet ha förlorat sin betydelse. Eftersom bestämmelserna i 3 kap. 25 § ML emellertid kvarstår materiellt sett oförändrade, har nuvarande bestämmelse i 7 § första stycket placerats i anslutning till bestämmelserna i 3 kap. 25 § med delvis ändrad terminologi (rörelse ersätter verksamhet).

Nu gällande bestämmelse i paragrafens andra stycke har tagits bort. Bestämmelsen motiverades av det samband som tidigare förelåg mellan skattskyldigheten enligt 2 § första stycket 1 och avdragsrätten, jfr 8 kap. 3 § ML. Något behov av bestämmelsen finns inte längre eftersom avdragsrätten föreslås kopplad till egenskapen av beskattningsbar person, se avsnitt 3.5.3 och 3.5.6.

8 §

I paragrafens *första stycke* förtydligas att med utgående skatt skall likställas annat belopp som på faktura eller jämförlig handling anges vara skatt och som enligt bestämmelsen i 1 a § andra stycket skall betalas in till staten. Härigenom klargörs att sådant belopp skall behandlas som utgående mervärdesskatt vid tillämpning av t.ex. 15 kap. 6 § inkomstskattelagen 1999:1229 (IL).

10 §

Definitionen av vad som avses med export har anpassats till följd av införandet av begreppet beskattningsbar person. I enlighet med förslaget i 1 § första stycket 4 utgör sådan export en beskattningsgrundande händelse. Eftersom transaktionen inte sker inom landet, skall någon mervärdesskatt inte betalas i Sverige. Den som omsätter varor eller tjänster genom export har enligt 10 kap. 12 § rätt till återbetalning av ingående skatt för vilken han saknar rätt till avdrag enligt 8 kap. på grund av att omsättningen sker utanför EG.

Definitionen av vad som avses med export i 1 kap. 10 § avgränsar kretsen av personer som har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 12 § ML. De beskattningsbara personer som har rätt till återbetalning av ingående skatt vid export är de som har sätet för sin ekonomiska aktivitet eller fasta etableringsställe här i landet eller som, i avsaknad av sådant säte eller etableringsställe, är bosatta eller stadigvarande vistas här. Denna personkrets torde stämma överens med dem som omfattats av de tidigare bestämmelserna.

Det bör framhållas att det sjätte mervärdesskattedirektivet inte innehåller någon egentlig definition av export eftersom motsvarande omsättningar enligt direktivet anses gjorda inom landet men är undantagna från skatteplikt (jfr artikel 8 och 9 med artikel 15). I detta hänseende där ML skiljer sig från vad som gäller enligt direktivet föreslås emellertid inte några förändringar.

14 §

I paragrafen anges vad som skall förstås med beskattningsår. Den koppling som föreligger i redovisnings- och deklarationshänseende till inkomstskattereglerna kvarstår. Med hänsyn härtill innebär paragrafens förändrade lydelse endast en terminologisk anpassning som illustrerar övergången till transaktionstänkandet, se avsnitt 3.5.6.

1 a kap.

Kapitlet är nytt. I kapitlet har bestämmelserna om skattesubjekten samlats, med undantag för de speciella reglerna om de personer som svarar för inbetalning av skatten (de betalningsskyldiga) enligt 1 kap. 2 § ML. De inledande paragraferna 1–4 innehåller definitio-

nen av det nya begreppet beskattningsbar person. Definitionen består av en huvudregel (1§), en kompletteringsregel (2§), en undantagsregel (3§) och en specialregel avseende vissa gemenskaps-interna förvärv (4§). De följande paragraferna, 5–15, innehåller vissa andra specialregler beträffande skattesubjekten. Dels regleras i 6–9 §§ vem som i vissa konstellationer skall beskattas (jfr nuvarande 6 kap. ML), dels har de särskilda bestämmelserna om mervärdesskattegrupper flyttats till 10–15 §§ (jfr nuvarande 6 a kap. ML).

1 §

Huvudregeln om vem som är en beskattningsbar person har sin motsvarighet i det sjätte mervärdesskattedirektivets artikel 4.1, 4.2 och 4.4 första stycket. En närmare beskrivning av definitionen av beskattningsbar person, såsom den för närvarande uttolkas av EG-domstolen, finns i avsnitt 2.2–2.6. I dessa avsnitt jämförs även definitionen av beskattningsbar person med bestämmelserna om yrkesmässig verksamhet (4 kap. ML) som föreslås slopade. Vilka konsekvenser definitionen av beskattningsbar person kan antas få för avgränsningen av skattesubjekten redovisas i avsnitt 3.2.

När det gäller utformningen av definitionen av beskattningsbar person har direktivets ordalydelse, i förtydligande syfte, inte följts fullt ut. Någon skillnad mot vad som gäller enligt direktivets regler (artikel 4.1, 4.2 och 4.4 första stycket) är emellertid inte avsedd.

I *första stycket*, som motsvarar direktivets artikel 4.1, anges således vem som kan vara skattesubjekt i mervärdesskattehänseende. Varje person, fysisk eller juridisk, kan vara en beskattningsbar person. Uttrycket "den" har valts för att även omfatta utländska subjekt, som beroende på det nationella rättssystem de tillhör kanske inte kan betraktas som varken juridiska eller fysiska personer (jfr C-23/98, Heerma).

För att markera att definitionen gäller oavsett var aktiviteten äger rum, har detta förts in i definitionen av beskattningsbar person. Härigenom ges en påminnelse om att definitionen även gäller för utländska subjekt. I direktivets definition nämns vidare "någonstans" (eng. "In any place", och fra. "Quel qu'en soit le lieu"). "Någonstans" skulle tynga den svenska lagtexten och framstår som en självklarhet och har följaktligen utelämnats.

För att markera skatteneutralitetsprincipen, bl.a. det faktum att ideella föreningar nu också omfattas av definitionen, har det lagts till att "formen" för aktiviteten saknar betydelse (därmed avses juridisk och organisatorisk form).

I *andra stycket* förtydligas vad som avses med självständigt. Självständighetsrekvisitet har sin motsvarighet i direktivets artikel 4.4. första stycket och beskrivs i avsnitt 2.3.4. Det nu införda självständighetskriteriet torde inte innebära någon större skillnad mot vad som gäller för närvarande till följd av att en från inkomstskatten frikopplad bedömning av självständighetskriteriet skall göras enligt förarbetena (prop. 1973:163 s. 63). I den mån man är bunden och för de aktiviteter man är bunden av ett anställningsavtal eller liknande är man inte någon beskattningsbar person. Det är självfallet så att någon som är arbetstagare vid sidan av anställningen kan utföra aktiviteter som utgör ekonomisk aktivitet. I förhållande till sistnämnda aktivitet är personen i fråga en beskattningsbar person. Man kan således både vara och inte vara en beskattningsbar person beroende på vilka aktiviteter man ägnar sig åt och om detta sker självständigt.

I *tredje stycket* förtydligas vad som avses med ekonomisk aktivitet. Förtydligandet har sin motsvarighet i direktivets artikel 4.2. Begreppet ekonomisk aktivitet beskrivs närmare i avsnitt 2.3.2. I förtydligande syfte har utredningen valt att frångå direktivets exakta ordalydelse. Någon avvikelse från vad som enligt direktivet avses med ekonomisk aktivitet är dock inte avsedd.

Ekonomisk aktivitet är sålunda ett vitt och neutralt begrepp som skall bedömas oberoende av aktivitetens syfte eller resultat. Detta medför att det för yrkesmässig verksamhet gällande vinstsyftet helt försvinner. Såväl ideell verksamhet som aktiviteter till självkostnadspris kan följaktligen vara ekonomisk aktivitet. Samma sak gäller för aktivitet som bedrivs med syfte att nå enbart kostnadstäckning. Redan avsikten att företa skattepliktiga transaktioner kan utgöra ekonomisk aktivitet (jfr EG-domstolens domar i målen 268/83 D.A. Rompelman, C-110/94 INZO och C-110/98 Gabalfrisa m.fl.). Detta medför att man kan vara ett mervärdes-skattesubjekt tidigare än vad som varit fallet enligt dagens regler om yrkesmässig verksamhet. För att ekonomisk aktivitet skall föreligga krävs vidare någon form av regelbundet engagemang i aktiviteten eller vid utnyttjande av tillgångar, att syftet skall vara att fortlöpande vinna intäkter av tillgången i fråga. Rent tillfälliga transaktioner betraktas följaktligen inte som ekonomisk aktivitet

och den som utför dem är inte en beskattningsbar person. Utförandet av vissa, enstaka transaktioner medför dock att den som utför dem självständigt är en beskattningsbar person. Dessa tillfälliga transaktioner som framför allt avser fastigheter räknas upp i 2 §.

2 §

Paragrafen innehåller en kompletteringsregel som har föreslagits införd med stöd av direktivets artikel 4.3, se avsnitt 3.3.2. Den som självständigt utför de transaktioner som räknas upp i paragrafen är följaktligen en beskattningsbar person även om transaktionerna endast utförs tillfälligt. De angivna transaktionerna medför alltså alltid att den som utför dem är en beskattningsbar person, antingen enligt huvudregeln i 1 § eller, om transaktionerna är av enstaka karaktär, enligt kompletteringsregeln i denna paragraf.

Utgångspunkten vid utformningen av bestämmelsen har varit att materiellt sett bibehålla nu gällande regler om beskattning av tillfälliga transaktioner (4 kap. 1 § 1 ML jämförd med 13 kap. 1 § andra stycket IL och 4 kap. 3 § ML). De transaktioner som räknas upp i första punkten avser upplåtelse och överlåtelse av olika rättigheter beträffande fastigheter och gäller oavsett om fastigheten är klassificerad som näringsfastighet eller privatbostadsfastighet vid inkomsttaxeringen. Tillfällig omsättning av varor i form av växande skog, odling eller annan växtlighet från en fastighet enligt punkt 2 medför endast beskattning om den sker från en näringsfastighet. Tillfälliga försäljningar från privatbostadsfastighet och fastighet som tillhör ett privatbostadsföretag medför alltså inte att försäljaren blir en beskattningsbar person, till skillnad från vad som gäller enligt dagens regler i 4 kap. 3 § första stycket 2 ML. Anledningen till detta är att någon omsättningsgräns inte skall gälla i förhållande till de tillfälliga transaktioner som räknas upp i 2 §. Inte heller den generella omsättningsgräns om 90 000 kr enligt förslaget till 9 d kap. ML gäller i förhållande till de tillfälliga transaktioner som räknas upp i 2 §.

3 §

Stat, kommun, kommunalförbund och statliga affärsverk kan vara beskattningsbara personer i enlighet med den definition som anges i 1 §. När det gäller aktiviteter eller transaktioner som ingår som led i myndighetsutövning eller avser bevis, protokoll eller motsvarande avseende myndighetsutövning skall de angivna organen emellertid inte räknas som beskattningsbara personer. Detta medför att någon mervärdesskatt inte skall debiteras för aktiviteterna eller transaktionerna och att någon rätt till avdrag för den ingående skatt som belöper på dessa inte föreligger. Undantaget har i princip utformats i enlighet med nuvarande undantag från yrkesmässig verksamhet för myndighetsutövning enligt 4 kap. 6–7 §§ ML, se avsnitt 3.3.3. Bestämmelsen i *första stycket* skall motsvara det undantag för offentlighetsorgan som finns i direktivets artikel 4.5 första stycket, vilket närmare beskrivs i avsnitt 2.5.

I *andra stycket* har en begränsning av undantaget för offentlighetsorgan förts in. Begränsningen motiveras av konkurrenshänsyn och skall motverka konkurrensnedvridning av viss betydelse i enlighet med vad som sägs i direktivets artikel 4.5 andra stycket, se avsnitt 3.3.3.

Definitionen av vad som avses med stat och kommun har flyttats till paragrafens *tredje stycke* från nuvarande 1 kap. 16 §. Definitionen av kommun omfattar följaktligen kommunalförbund, i enlighet med vad som föreslagits i avsnitt 3.3.3. Till följd av detta kommer kommunalförbund att likställas med kommun vid tillämpning av ML.

4 §

Bestämmelsen är till för att den som inte är en beskattningsbar person enligt huvudregeln i 1 § skall få rätt till avdrag för ingående skatt vid avyttring av ett nytt transportmedel från Sverige till ett annat EG-land. Vid nämnda avyttring är följaktligen även den som tillfälligt gör en sådan avyttring en beskattningsbar person. Härigenom kommer avyttringen av det nya transportmedlet som anses äga rum inom landet att omfattas av mervärdesskattens tillämpningsområde enligt 1 kap. 1 § första stycket 1. Avyttringen anses följaktligen ske i egenskap av beskattningsbar person. Detta är en

skillnad mot nu gällande regler. Avyttringstransaktionen är undantagen från skatteplikt i Sverige, jfr 3 kap. 30 a § ML. Detta är en följd av att det är förvärvet som beskattas, t.ex. hos köparen i Tyskland. Rätt till återbetalning av ingående skatt föreligger enligt 10 kap. 11 § respektive 11 a § för säljaren till följd av att han är en beskattningsbar person enligt den nu föreslagna paragrafen och att det rör sig om ett kvalificerat undantag från skatteplikt. Det kan tilläggas att bestämmelserna i 2 a kap. 2 § första stycket 1 och 3 § första stycket 1 gäller det spegelvända fallet, dvs. att en köpare i Sverige förvärvar ett nytt transportmedel från t.ex. en säljare i Danmark.

5-9 §§

Motsvarar bestämmelserna i nuvarande 6 kap. ML. I dessa anges vem som i vissa fall skall anses vara den som har omsatt eller förvärvat varan eller tjänsten. Huruvida omsättningen eller förvärvet skall mervärdesbeskattas avgörs enligt lagens allmänna regler.

Bestämmelserna medför att de rättigheter och skyldigheter som enligt lagen är knutna till den beskattningsbara personen, däribland avdragsrätt, rätt till återbetalning av ingående skatt och redovisningsskyldighet, knyts till det subjekt som paragrafens bestämmelser anvisar. Med andra ord föreskrivs vem som skall betraktas som beskattningsbar person i olika företagsformer och situationer.

5 §

Motsvarar nuvarande bestämmelser i 6 kap. 1 § ML och innebär att när den ekonomiska aktiviteten bedrivs i handelsbolagsform eller i en europeisk ekonomisk intressegruppering, är bolaget respektive grupperingen att betrakta som beskattningsbar person. Bestämmelsen förtydligar således endast att bolaget eller grupperingen är ett självständigt skattesubjekt till skillnad från vad som gäller inkomstskatterättsligt. Någon materiell förändring av bestämmelserna utöver vad som följer av införandet av bestämmelserna om vad som avses med beskattningsbar person (1 a kap. 1-4 §§ ML) är inte avsedd.

6 §

Avser bestämmelser som förts över från nuvarande 6 kap. 2 § ML. Ett tillägg har gjorts i förtydligande syfte för delägarförvaltade samfälligheter, som i likhet med enkla bolag och partsrederi inte utgör självständiga skattesubjekt, se avsnitt 3.2. Någon materiell förändring av bestämmelserna utöver vad som följer av införandet av bestämmelserna om vad som avses med beskattningsbar person (1 a kap. 1–4 §§ ML) är inte avsedd.

7 §

Motsvarar nuvarande bestämmelse i 6 kap. 3 § ML, som reglerar dels att ett konkursbo är ett skattesubjekt enligt ML, till skillnad från vad som gäller i inkomstskattehänseende, dels vilket skattesubjekt som skall redovisa skatten i anledning av skattepliktiga transaktioner. Bestämmelsen har i sin nuvarande lydelse gett upphov till vissa tolkningsproblem i sistnämnda avseende. I enlighet med vad som sagts angående den föreslagna bestämmelsen i 1 kap. 3 § om tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen, är det förhållandena vid den tidpunkten som är avgörande för vilka regler som skall tillämpas i fråga om en viss transaktion.

Avsikten med nu gjorda förslag är att anpassa bestämmelsen till direktivets regelsystem avseende skattesubjekten. Någon materiell förändring av bestämmelserna utöver vad som följer av införandet av bestämmelserna om vad som avses med beskattningsbar person (1 a kap. 1–4 §§ ML) är följaktligen inte åsyftad.

Genom att i bestämmelsen ange den ekonomiska aktiviteten i stället för enbart omsättningen, förtydligas att bestämmelsen gäller all ekonomisk aktivitet i boet, dvs. omsättning, gemenskapsinterna förvärv och import i såväl den eventuellt fortsatta rörelsen som i ett avvecklingsförfarande.

8 §

Motsvarar nuvarande bestämmelse i 6 kap. 4 § ML, som reglerar från vilken tidpunkt dödsboet svarar för omsättningen såsom skattesubjekt när en beskattningsbar person har avlidit. Dödsbo är en juridisk person som tillika är skattesubjekt vid mervärdesbeskattningen. Någon materiell förändring av bestämmelserna

utöver vad som följer av införandet av bestämmelserna om vad som avses med beskattningsbar person (1 a kap. 1–4 §§ ML) är inte avsedd. Vad som sagts angående den föreslagna 7 § gäller även förevarande paragraf.

9 §

Paragrafen motsvaras av nuvarande bestämmelser i 6 kap. 7 och 8 §§ ML, som reglerar vem som skall svara för omsättningen vid vissa fall av förmedling av varor och tjänster (jfr prop. 1993/94:99 s.190) och vid producentföretags försäljning av en vara eller tjänst på auktion.

Bestämmelserna har sin närmaste motsvarighet i direktivets bestämmelser i artikel 5.4 c om förmedling av vara mot provision och artikel 6.4 som avser förmedling av tjänst i eget namn. Någon materiell förändring av bestämmelserna utöver vad som följer av införandet av bestämmelserna om vad som avses med beskattningsbar person (1 a kap. 1–4 §§ ML) är inte avsedd.

10 – 15 §§

Bestämmelserna om mervärdesskattgrupper har flyttats från 6 a kap. till det nya 1 a kapitlet om beskattningsbar person. Utgångspunkten för utredningens arbete har varit att behålla nuvarande bestämmelsers materiella innehåll utom i de fall ändringar föranleds av införandet av begreppet beskattningsbar person.

Bestämmelserna har stöd i direktivets artikel 4.4 andra stycket, enligt vilket medlemsstaterna såsom en enda beskattningsbar person kan anse sådana personer som är etablerade inom landets territorium och som, trots att de är rättsligt oberoende, är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band. Vid införandet av ifrågakvarande bestämmelser anfördes följande (prop. 1997/98:148 s.32). "Bestämmelserna om gruppregistrering skall utformas med stöd av artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet. De bör föras in i ett nytt 6 a kap. i ML. Av den nämnda artikeln framgår att personer ("persons") för vilka vissa sambandskriterier och territoriella villkor är uppfyllda kan bedömas mervärdesskatterättsligt som en enda beskattningsbar person ("a single taxable person") även om de är juridiskt fri-

stående ("legally independent"). Med beskattningsbar person avses i princip varje näringsidkare. Något krav att näringsidkaren också skall bedriva skattepliktig verksamhet ligger inte i uttrycket. När det gäller begreppet juridiskt fristående personer anser regeringen att det skall tillämpas så att endast näringsidkare ("taxable persons") skall omfattas av den föreslagna regleringen." I författningskommentaren (s. 68) anfördes vidare "Endast den som är näringsidkare skall kunna omfattas av gruppregistreringssystemet. Det kan här vara av intresse att notera att enligt ett avgörande i EG-domstolen avseende avdragsrätt för ingående skatt (se domen i mål C-60/90, Polysar), är ett sådant holdingbolag, vars enda uppgift är att förvärva värdepapper ("holdings") i andra företag utan att själv direkt eller indirekt vara involverad i ledningen ("the management") av dessa företag, inte att anse som en näringsidkare ("taxable person"). I Sverige liksom i ett antal andra medlemsländer bör det däremot vara möjligt att acceptera ett sådant holdingbolag som har en styrande roll och som svarar för gruppens policy som en näringsidkare som kan bli föremål för gruppregistrering". Denna typ av holdingbolag torde enligt utredningens uppfattning inte vara en beskattningsbar person (jfr domen i mål C-42/99, Floridienne SA, särskilt p. 18–19).

Utredningen har därför uppfattat förarbetena så att avsikten är att såväl beskattningsbara personer ("taxable persons") som holdingbolag som inte är beskattningsbara personer skall kunna bilda en mervärdesskattegrupp. Detta torde vara förenligt med direktivets artikel 4.4. andra stycket, som talar om "personer".

Bestämmelserna om mervärdesskattegrupper har till följd av detta anpassats på så sätt att två eller flera beskattningsbara personer och holdingbolag som inte är beskattningsbara personer får bilda en mervärdesskattegrupp. Denna mervärdesskattegrupp skall under de förutsättningar som anges i 11–15 §§ anses som en enda beskattningsbar person. Uttrycket "transaktioner" ersätter "verksamhet". Någon materiell förändring av bestämmelserna om mervärdesskattegrupper är inte avsedd.

10 §

Paragrafen innehåller bestämmelser som förts över från nu gällande 6 a kap. 1 §. Uttrycket beskattningsbar person och holdingbolag som inte är en beskattningsbar person ersätter sålunda uttrycket

näringsidkare. Sista ledet i första stycket, att den verksamhet som mervärdesskattegruppen bedriver anses som en enda verksamhet, har blivit överflödigt och har tagits bort till följd av att definitionen av verksamhet i 1 kap. 7 § har slopats.

Gruppregistreringen innebär att ett nytt skattesubjekt, en beskattningsbar person, skapas. Dess aktiviteter och transaktioner bedöms i princip på samma sätt som för andra beskattningsbara personer. Detta följer av paragrafens andra stycke, i vilket "transaktioner" ersätter "verksamhet". Gruppregistreringen innebär således inte att den aktivitet som mervärdesskattegruppen bedriver skall beskattas om gruppen utåt enbart tillhandahåller t.ex. finansiella tjänster som faller under undantaget från skatteplikt. Det gäller även om det inom gruppen görs tjänsteomsättningar som i sig är skattepliktiga. Dessa interna omsättningar skall nämligen inte beaktas.

En hänvisning till ML:s portalparagraf och den därtill anslutande bestämmelsen om i vilka fall beskattning skall ske, 1 kap. 1 § första stycket 1 och 1 a §, har ersatt nuvarande hänvisning till bestämmelsen om betalningsskyldighet i 1 kap. 2 § första stycket 1. Skälet härför är att det av portalparagrafen framgår vilka av mervärdesskattegruppens transaktioner som skall beskattas. I de fall mervärdesskattegruppens transaktioner skall beskattas utgör mervärdesskattegruppen det mervärdesskatterättsliga subjektet. All omsättning av eller till någon av gruppens medlemmar skall mervärdesskatterättsligt anses ha gjorts av eller till mervärdesskattegruppen genom gruppmedlemmen. Det betyder att en gruppmedlems köp av varor eller tjänster inom landet eller gemenskapsinterna förvärv från annat EG-land skall behandlas som om transaktionen utförts av mervärdesskattegruppen genom gruppmedlemmen. På samma sätt skall en gruppmedlems försäljning av varor eller tjänster inom landet eller till annat EG-land liksom hans exportförsäljningar behandlas som om transaktionen utförts av mervärdesskattegruppen genom gruppmedlemmen. När det gäller import följer betalningsskyldigheten av tullskyldigheten (jfr 1 kap. 2 § första stycket 6 ML). Liksom fallet är enligt nu gällande bestämmelser skall den person som importerar varan också vara den som är betalningsskyldig till mervärdesskatt för importen. Däremot skall det vara mervärdesskattegruppen och inte den importerande beskattningsbara personen som skall anses ha avdragsrätt för importskatten. Detta följer av den grundläggande paragrafen om avdragsrätt i 8 kap. 3 § ML. Det föreligger således

olika skattesubjekt i fråga om ingående och utgående mervärdesskatt. Som tidigare nämnts får gruppregistreringen till följd att omsättning av varor och tjänster mellan företagen i gruppen skall behandlas som sådana interna transaktioner som görs inom ett enda företag, jfr vidare prop. 1997/98:148.

11 §

Avser bestämmelser som förts över från nuvarande 6 a kap. 2 §. Sålunda ersätter uttrycket "person som avses i 10 §" uttrycket "näringsidkare". Detta är en följd av att såväl beskattningsbara personer som holdingbolag som inte är beskattningsbara personer kan ingå i en mervärdesskattegrupp. Någon materiell förändring av vilka subjekt som får ingå i en mervärdesskattegrupp är inte avsedd. Jfr prop. 1997/98:148 s. 68. I paragrafens *andra stycke* har en anpassning skett till direktivets lydelse, genom att etablering ersätter fast driftställe. Någon materiell förändring är inte avsedd.

12 §

Avser bestämmelser som förts över från nuvarande 6 a kap. 3 §. Person som avses i 10 § ersätter uttrycket näringsidkare. Samma krav som tidigare vad avser de band som skall föreligga mellan subjekten i finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt hänseende skall följaktligen gälla.

13 §

Avser bestämmelser som förts över från nuvarande 6 a kap. 4 §. "personer" ersätter näringsidkare i bestämmelserna avseende tidpunkten för bildandet av en mervärdesskattegrupp och vem som skall utses till grupphuvudman.

14 §

Avser bestämmelser som förts över från nuvarande 6 a kap. 5 §. I paragrafen behandlas hur beslut om ändring i mervärdesskattegruppens sammansättning skall ske och från vilken tidpunkt ett

sådant beslut gäller. Uttrycket ”de personer som avses i 10 §” ersätter uttrycket näringsidkare.

15 §

Avser bestämmelser som förts över från nuvarande 6 a kap. 6 §. I paragrafen regleras hur ansökan om gruppregistrering och om ändringar i en sådan skall göras samt hur upplösning av en mervärdes-skattegrupp går till.

2 kap.

Bestämmelserna om omsättning motsvarar i det sjätte mervärdes-skattedirektivet närmast av artikel 5 och 6 om vad som utgör leverans av varor respektive tillhandahållande av tjänster. Till följd av de förslag som gjorts i 1 kap. 3 § om tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen har ett förtydligande gjorts i definitionen av omsättning i 1 §. Detta förhållande har närmare kommenterats i avsnitt 7.8.1.

I enlighet med vad som föreslås i avsnitt 3.5.1 har bestämmelserna om uttagsbeskattning i 2–8 §§, i likhet med vad som gäller enligt direktivet, knutits till egenskapen av beskattningsbar person. Endast en beskattningsbar person kan således bli föremål för uttagsbeskattning.

I direktivets bestämmelser om uttag, artikel 5.6., 5.7, 6.2 och 6.3 används uttrycket ”rörelse” för att beteckna den beskattningsbara personens företag eller, med ML:s nuvarande terminologi, ”verksamhet” (jfr ”his business” i direktivets engelska version och ”son entreprise” i den franska versionen). Den terminologiska anpassning som föreslås medför att uttrycket ”rörelse” ersätter ”verksamhet” i dess mer generella betydelse. Skälen härför har utvecklats i avsnitt 3.5.7. Någon materiell förändring är inte åsyftad.

”Transaktionstänkandet” präglar även direktivets bestämmelser om uttag. En anpassning härtill medför att ML:s nuvarande bestämmelser om överföring av t.ex. varor från en verksamhet som medför skattskyldighet till en verksamhet som inte alls eller endast delvis medför skattskyldighet har ersatts av ”transaktioner som beskattas respektive inte beskattas”.

I samband med EG-inträdet anpassades ML:s bestämmelser om uttagsbeskattning materiellt sett till direktivets bestämmelser (se prop. 1994/95:57 s. 107–118). Någon materiell förändring av gällande regler utöver vad som följer av de nya bestämmelserna om beskattningsbar person och de justeringar som följer av ett mer uttryckligt införande av transaktionstänkandet är inte avsedd.

1 §

I *första stycket* har en ny punkt 3 förts in i förtydligande syfte. Bestämmelsen har sin motsvarighet i direktivets artikel 5.4 b och behövs för att tidpunkten för de föreslagna bestämmelserna om tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen skall kunna preciseras på ett sätt som överensstämmer med direktivet. Vid avtal om uthyrning av varor under viss tid eller om avbetalningsköp av varor, som föreskriver att äganderätten normalt skall övergå senast när den sista avbetalningen har gjorts, är det när varan faktiskt överlämnas som omsättningen görs.

I paragrafens *andra stycke* likställs överföring av vara till annat EG-land med omsättning av vara under vissa förutsättningar (se prop. 2001/02:28 s. 47 f). I stycket har en anpassning skett av de angivna skattesubjekten till följd av förslaget att införa det gemenskapsrättsliga begreppet beskattningsbar person. Uttrycket beskattningsbar person ersätter sålunda uttrycket näringsidkare. Vidare har uttrycket "företag" ersatt "yrkesmässig verksamhet" varigenom en bättre överensstämmelse uppnås med den i direktivet använda terminologin (se artikel 28a.5 b).

2 §

Ändringarna innebär att uttagsbestämmelserna kopplas till egenkapen av beskattningsbar person och att "transaktionstänkandet" ersätter "verksamhetstänkandet".

Punkten 1 utgör grundstadgandet vad avser uttag av varor och motsvaras i det sjätte mervärdesskattedirektivet närmast av artikel 5.6. En terminologisk anpassning föreslås genom att uttrycket "rörelse" ersätter "verksamhet".

Punkten 3, som har sin närmaste motsvarighet i direktivets artikel 5.7 b, gäller överföring av vara till skattefritt eller endast

partiellt skattepliktigt verksamhetsområde. Med andra ord, när en vara, som den beskattningsbara personen har förvärvat med hel eller partiell avdragsrätt, tas ut för att användas för en transaktion som antingen inte är beskattningsbar (out of scope) eller är undantagen från skatteplikt och som följaktligen inte beskattas. För att uttagsbeskattning inte skall ske när en vara används för transaktioner som utgör kvalificerade undantag från skatteplikt, anges särskilt att beskattning inte skall ske när uttag sker för en transaktion som medför rätt till återbetalning av ingående skatt. Förslaget i avsnitt 3.5.3 om att slopa bestämmelsen i 10 kap. 9 § ML medför att hänvisningen till nämnda bestämmelse har tagits bort.

3 §

Ändringarna innebär att "beskattningsbar person" ersätter uttrycket "skattskyldig". Hänvisningen till 10 kap. 9 § ML har tagits bort till följd av förslagen i avsnitt 3.5.3.

5 §

Bestämmelsen motsvarar närmast direktivets artikel 6.2 om uttag av tjänster (jfr prop. 1994/95:57 s. 114 f.). I enlighet med vad ovan sagts har "beskattningsbar person" ersatt uttrycket "skattskyldig" och "rörelse" uttrycket "verksamhet. Vidare har hänvisningen till 10 kap. 9 § tagits bort till följd av förslagen i avsnitt 3.5.3.

7 §

Bestämmelserna i 7 och 8 §§ om uttag av tjänster på fastighetsområdet har sin närmaste motsvarighet i direktivets artikel 6.3.

Eftersom kopplingen till IL i detta sammanhang inte påverkar tolkningen av någon enskild bestämmelse i direktivet har den bedömts kunna kvarstå. I enlighet med vad som sagts inledningsvis ersätter "beskattningsbar person" uttrycket "skattskyldig".

Sista meningen i tredje stycket innebär liksom tidigare (jfr prop. 1999/2000:82 s. 124) att tjänsterna inte skall betraktas som uttag av tjänst till den del de hänför sig till lokaler som fastighetsägaren använder t.ex. som driftsbyggnader i sin byggnadsrörelse, m.a.o.

för transaktioner som medför avdragsrätt eller rätt till återbetalning av ingående skatt. Slutligen har hänvisningen till 10 kap. 9 § tagits bort till följd av förslagen i avsnitt 3.5.3.

8 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om uttag i vissa fall då en fastighetsägare låter utföra arbeten i egen regi på den egna fastigheten (jfr prop. 1993/94:99 s. 146).

I likhet med vad som gäller för all uttagsbeskattning är bestämmelsen tillämplig enbart på fastighetsägare som tillika är beskattningsbara personer. För uttagsbeskattning krävs att fastigheten utgör tillgång i den beskattningsbara personens rörelse. Uttrycket "verksamhet" har ersatts av "rörelse" och är en rent terminologisk förändring i enlighet med förslagen i avsnitt 3.5.6.

En ytterligare förutsättning för uttag är, i likhet med vad som gäller enligt nuvarande bestämmelser, att fastigheten används i samband med transaktioner som varken medför avdragsrätt eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 11–13 §§. Om tjänsterna skulle ha tillhandahållits av en annan beskattningsbar person skulle de följaktligen inte ha medfört rätt till avdrag för ingående skatt. En omskrivning har skett i enlighet med den fakultativa bestämmelsen i artikel 6.3. Någon materiell förändring är inte avsedd. Hänvisningen till 10 kap. 9 § har tagits bort till följd av förslagen i avsnitt 3.5.3.

Till följd av att bestämmelserna om mervärdesskattegrupper har flyttats över till 1 a kap. ML, har hänvisningen i sista stycket ändrats.

2 a kap.

Bestämmelserna om gemenskapsinterna förvärv (GIF) infördes i samband med EG-inträdet och ersatte dåvarande importbeskattning till den del denna avsåg införsel av varor från EG-länderna (prop. 1994/95:57 s. 76 f. och 163 f.). Bestämmelserna i 2 a kap. föreskriver vilka transaktioner som utgör GIF och därmed utgör en sådan beskattningsgrundande händelse som avses i 1 kap. 1 § första stycket 2 ML.

Införandet av begreppet beskattningsbar person föranleder vissa följdändringar i bestämmelserna om GIF. Ändringarna innebär att de "nya" subjekten "beskattningsbar person" och "icke beskattningsbar juridisk person" ersätter nuvarande "näringsidkare" och "juridisk person som inte är näringsidkare". Vilka som avses med "beskattningsbar person" framgår av bestämmelserna i det nya 1 a kap. ML. En "icke beskattningsbar juridisk person" är en juridisk person som inte är att betrakta som en beskattningsbar person enligt nyssnämnda bestämmelser, se även sammanställningen av termer i avsnitt 1.7.3.

Förslaget att slopa uttrycket "verksamhet" medför vidare att uttrycket "företag" ersätter "verksamhet", se avsnitt 3.5.6. Vid valet av uttrycket "företag" har utredningen följt direktivets svenska lydelse. Uttrycket torde emellertid ha samma betydelse som uttrycket "rörelse" som används i samband med uttagsbeskattningen, se författningskommentar till 2 kap. ML. Det förhållandet att "rörelse" och "företag" används för att beteckna samma sak i direktivet synes ha en språklig eller översättningsteknisk förklaring. I den franska versionen används nämligen "entreprise" i båda fall medan uttrycket "business" respektive "undertaking" används i den engelska versionen av direktivet. Såsom tidigare angivits innebär förslagen inte några materiella förändringar avseende vilka transaktioner som skall anses utgöra GIF.

De gjorda förslagen innebär endast en justering av de subjekt som är inblandade i de olika transaktionerna till följd av införandet av begreppet beskattningsbar person. Vidare föreslås vissa terminologiska och redaktionella justeringar.

2 § 1 och 3–5 §§

Bestämmelserna motsvaras av direktivets artikel 28a.1, 28a.1 a och 28a.3.

Förvärv av nya transportmedel

I 3 § första stycket 1, som avser förvärv av nya transportmedel från ett annat EG-land, har inga förändringar gjorts. Det spelar nämligen ingen roll vem som säljer eller köper det nya transportmedlet. Se även författningskommentaren till 1 a kap. 4 § ML.

Förvärv av punktskattepliktiga varor

I enlighet med vad sagts inledningsvis har "beskattningsbar person" och "icke beskattningsbar juridisk person" ersatt uttrycken "näringsidkare" respektive "juridisk person som inte är näringsidkare".

Enligt 3 § första stycket 2 skall förvärv av punktskattepliktiga varor följaktligen beskattas enligt ML i samtliga fall då förvärvet görs i Sverige av en beskattningsbar person eller en icke beskattningsbar juridisk person. För sistnämnda förvärvare skall således i fråga om punktskattepliktiga varor beskattning ske utan de inskränkningar som gäller för varor i övrigt enligt 3 § första stycket 3.

Förvärv av övriga varor

För förvärv av övriga varor än nya transportmedel eller punktskattepliktiga varor gäller enligt 3 § första stycket 3 att förvärvet mervärdesbeskattas endast om varan omsätts av en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap i ett annat EG-land.

Uttrycket "beskattningsbar person som agerar i denna egenskap" har följaktligen ersatt "skattskyldig till mervärdesskatt". EG-bestämmelsen förutsätter vidare att säljaren inte är undantagen från beskattning i sitt land enligt bestämmelser som motsvarar direktivets bestämmelser om skattefrihet för små företag i artikel 24 och som nu föreslås föras in i 9 d kap. ML (se kapitel 6). Detta har föranlett ett tillägg om säljarens status som inte behövdes med förutvarande lydelse.

Enligt EG-bestämmelsen skall förvärvaren endast beskattas om köparen är en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap eller en icke beskattningsbar juridisk person. I *andra stycket 1* har därför "beskattningsbara personer som agerar i denna egenskap" ersatt "näringsidkare". Hänvisningen till 10 kap. 9 § har tagits bort till följd av förslagen i avsnitt 3.5.3 och uttrycket verksamhet har slopats av skäl som anges i avsnitt 3.5.6.

För vissa köpare föreskriver direktivet att beskattning av GIF endast skall ske om värdet av de samlade förvärven överstiger ett visst belopp. Detta gäller dels beskattningsbara personer vilkas omsättning inte medför någon avdragsrätt för ingående mervärdesskatt, dels icke beskattningsbara juridiska personer. I ML:s mot-

svarande bestämmelse, i *andra stycket 2*, har därför uttrycken "beskattningsbar person" och "icke beskattningsbar juridisk person" ersatt "näringsidkare" respektive "juridisk person som inte är näringsidkare". Hänvisningen till 10 kap. 9 § har tagits bort till följd av förslagen i avsnitt 3.5.3.

Import via ett icke medlemsland

Bestämmelsen i 5 § motsvarar direktivets artikel 28a.3 andra stycket och möjliggör beskattning här i landet som ett gemenskapsinternt förvärv, då en icke beskattningsbar juridisk person importerar en vara via ett annat medlemsland. Uttrycket "icke beskattningsbar juridisk person" har sålunda ersatt "juridisk person som inte är näringsidkare".

2 § 2 och 6 §

Bestämmelserna motsvaras i direktivet av artikel 28b.A 2 första stycket och innebär att GIF kan föranleda beskattning i det land där förvärvaren är registrerad i stället för i det land där transporten avslutas. Regeln är endast tillämplig om förvärvaren inte visar att han har betalat skatt i det sistnämnda landet. Bestämmelsen är närmast att se som en reservregel till huvudregeln om att GIF skall beskattas i ankomstlandet. Syftet är att undvika att GIF förblir obeskattade. Regeln gäller oberoende av om den förvärvade varan är ett nytt transportmedel eller ett annat slag av vara.

I paragrafens *andra stycke* har hänvisningen till bestämmelserna i 13 kap. ändrats till följd av omnumreringen i det kapitlet.

Paragrafens *tredje stycke* avser fallet när affären utgör ett mellanled i en s.k. triangelföretag (jfr prop. 1994/95:57 s. 166–167). Bestämmelsen motsvaras i direktivet av artikel 28b.A 2 tredje stycket, varav framgår att det är betalningsskyldigheten som avses. Förändringen, varigenom "betalningsskyldig" har ersatt "skattskyldig", är alltså rent terminologisk.

2 § 3 och 7 §

Bestämmelserna i 2 § 3 och 7 § första stycket reglerar det fall då en beskattningsbar person för över en vara från sitt företag i ett annat EG-land till Sverige för företaget. Överföringen skall beskattas som ett GIF (jfr prop. 1994/95:57 s. 167 och direktivets artikel 28a.5 b). I enlighet med vad som sagts inledningsvis har "företag" och "beskattningsbar person" ersatt uttrycken "verksamhet" respektive "yrkesmässig verksamhet".

2 § 4 och 9 §

Bestämmelserna i 2 § 4 och 9 §, som kompletterar 2 § 3 och 7 §, motsvarar direktivets artikel 28a.6. Bestämmelserna innebär att en varuöverföring till Sverige beskattas här i vissa fall även om den inte görs för ett företag i ett annat EG-land. Bestämmelserna gäller dem som agerar som beskattningsbar person här i landet. I likhet med vad som föreslagits i det föregående har "beskattningsbar person" och "företag" ersatt uttrycken "verksamhet som medför skattskyldighet" respektive "verksamhet".

3 kap.

I kapitlet föreslås vissa omformuleringar i syfte att förtydliga kopplingen till direktivets motsvarande bestämmelser. Ändringarna är en följd dels av att uttrycken skattskyldighet respektive verksamhet föreslås slopade, se avsnitt 3.5.5 och 3.5.6, dels av de ändringar som föreslagits i 2 och 2 a kap., se författningskommentaren till dessa kapitel. Till följd av förslaget att slopa det generella undantaget från beskattning för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund i 4 kap. 8 § ML, har nya undantag från skatteplikt förts in och befintliga undantag kompletterats i enlighet med de möjligheter som ges i direktivets artikel 13 A. Förslagen i denna del kommenteras närmare i avsnitt 4.8.

3 § första stycket 1

Definitionen av vad som avses med verksamhetstillbehör har omformulerats och flyttats över från 1 kap. 12 § till den aktuella bestämmelsen. Uttrycken "verksamhetstillbehör" och "verksamhet" har tagits bort av skäl som redovisas i avsnitt 3.5.6.

Bestämmelsen motsvaras i direktivet närmast av artikel 13.B.b 3, som inte har någon särskild beteckning för de tillbehör som avses. "Verksamhetstillbehör" har därför inte ersatts av något annat uttryck. Uttrycket verksamhet torde med direktivets terminologi och i detta sammanhang närmast motsvaras av "ekonomisk aktivitet" som definieras i det nya 1 a kap. 1 § tredje stycket ML. Någon materiell förändring av bestämmelsens innehåll är inte avsedd.

3 § första stycket 4

Bestämmelsen har sin motsvarighet i direktivets artikel 13.B.b.1, som föreskriver att undantaget från skatteplikt för uthyrning och utarrendering av fast egendom inte gäller för "tillhandahållande av logi, såsom detta definieras i medlemsstaternas lagstiftning, inom hotellbranschen eller branscher med liknande funktion, däribland tillhandahållande av logi i semesterbyar eller på område som iordningställts för användning som campingplatser" (SOU 1994:88 s. 114). EG-bestämmelsen har tolkats av EG-domstolen i domen i mål C-346/95, Elisabeth Blasi och den svenska bestämmelsen har prövats i skatterättsnämnden i ett förhandsbesked meddelat den 4 oktober 2000, som gällde frågan om skatteplikt förelåg för uthyrning av en sommarstuga.

Av skäl som redovisats i avsnitt 3.5.6 har uttrycket verksamhet tagits bort. Den föreslagna lydelsen närmas härigenom direktivets bestämmelse. Någon materiell förändring är inte avsedd.

3 § första stycket 5

Bestämmelsen har sin närmaste motsvarighet i direktivets artikel 13.B.b 2, som föreskriver att undantaget från skatteplikt för uthyrning och utarrendering av fast egendom inte gäller för uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon (jfr engelska "the letting of premises and sites for parking vehicles" och franska "les locations d'emplacement pour le stationnement des

vehicules”), se SOU 1994:88 s. 114. Direktivets bestämmelse har varit föremål för EG-domstolens tolkning i mål 173/88, Morten Henriksen.

Av skäl som har redovisats i avsnitt 3.5.6 har uttrycket ”verksamhet” tagits bort. Någon materiell förändring är inte avsedd.

3 § andra stycket

Ändringarna i andra stycket är en följd av förslagen i avsnitt 3.5.5 och 3.5.6 om att ta bort uttrycket ”skattskyldighet” respektive ”verksamhet” samt införandet av ett ”transaktionstänkande”. Någon direkt materiell förändring av bestämmelserna är inte avsedd.

Eftersom bestämmelserna om mervärdesskattegrupper har flyttats till 1 a kap. har hänvisningen till dessa bestämmelser ändrats i enlighet härmed. Den nyligen införda hänvisningen till kommunalförbund har tagits bort eftersom kommunalförbunden skall omfattas av vad som förstås med kommun enligt 1 a kap. 3 § tredje stycket. Hänvisningen i andra stycket till 10 kap. 9 § ML har tagits bort eftersom bestämmelsen föreslås slopad, se avsnitt 3.5.3.

3 § tredje stycket

Uttrycket verksamhet har tagits bort i förtydligande syfte.

3 § fjärde stycket

I enlighet med vad som föreslås i avsnitt 3.5.5 har uttrycket ”frivillig beskattning” ersatt uttrycket ”skattskyldighet” när det är den s.k. frivilliga skattskyldigheten som avses.

5 §

Bestämmelsens närmaste motsvarighet i direktivet finns i artikel 13A.1.b och c. Ändringen är rent terminologisk och föranleds av att uttrycket ”verksamhet” tas bort, se avsnitt 3.5.6.

7 §

Bestämmelsens närmaste motsvarighet i direktivet finns i artikel 13A.1 g och h, vari föreskrivs att tillhandahållande av tjänster och varor som är nära kopplade till socialt bistånd, socialförsäkring samt till skydd av barn och ungdomar skall undantas från skatteplikt när tillhandahållandena görs av offentligrättsliga organ eller andra organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer av medlemsstaten i fråga.

Ändringen i *första stycket* är terminologisk och föranleds av att uttrycket "verksamhet" tas bort, se avsnitt 3.5.6. Undantaget från skatteplikt skall således även fortsättningsvis gälla såväl offentlig som privat social omsorg.

I *andra stycket* har ett tillägg gjorts med innebörden att undantaget från skatteplikt för social omsorg även skall omfatta aktiviteter som utförs av stiftelser och ideella föreningar, vilka har till ändamål att främja vård och uppfostran av barn, bedriva hjälpverksamhet bland behövande eller har annat välgörande eller socialt ändamål. Undantaget från skatteplikt skall endast gälla sådan omsättning som görs inom ramen för aktiviteter som direkt främjar de angivna ändamålen och således riktar sig till de grupper som organisationen har till ändamål att hjälpa, stödja eller skydda. Exempel på sådan aktivitet som avses kan vara tillhandahållanden av mat, logi, hjälpmedel, rekreation eller rådgivning mot en ringa, snarare symbolisk ersättning. Undantaget från skatteplikt skall följaktligen inte gälla för aktiviteter som syftar till att finansiera det välgörande eller sociala ändamålet. Sådana aktiviteter kan undantas från skatteplikt enligt bestämmelsen om penninginsamlingsevenemang, som föreslås införd i 3 kap. 11 c §. Skälen för införandet av förevarande bestämmelse har närmare kommenterats i avsnitt 4.8.8.

7 a §

Paragrafen är ny och utgör en motsvarighet till undantaget från skatteplikt i artikel 13 A.1 k i sjätte mervärdesskattedirektivet. Genom den föreslagna bestämmelsen undantas från skatteplikt tillhandahållande av personal från religiösa och filosofiska institutioner för utförande av själavård. Mottagaren skall vara någon som är verksam inom vissa skattebefriade områden. De områden

som avses är sjukvård, social omsorg och utbildning, vilka omfattas av undantag enligt 3 kap. 4, 6, 7 och 8 §§ ML.

Med religiösa institutioner avses trossamfunden. Vad som avses med filosofiska institutioner har varit svårt att utröna. För att inte begränsa undantaget och för att ML skall överensstämma med direktivets lydelse omfattas emellertid även filosofiska institutioner av undantaget.

Som exempel på tillhandahållande som omfattas av undantaget kan nämnas att ett trossamfund låter en präst eller någon annan anställd utföra självvårdande behandling vid ett sjukhus. För att undantaget skall vara tillämpligt krävs att den som tillhandahåller personen ifråga erhåller ersättning för detta. Om tillhandahållandet sker utan ersättning blir en tillämpning inte aktuell eftersom någon omsättning som kan föranleda beskattning inte förekommit.

Såsom angetts i avsnitt 4.8.2 avser undantaget tillhandahållandet av personal för utförande av självvård och inte självvården i sig. Detta innebär att undantaget inte är tillämpligt om en präst eller psykoterapeut i egen regi utför självvård och uppbär ersättning för detta.

9 §

Bestämmelsens närmaste motsvarighet i direktivet finns i artikel 13B.d 1–6 och 13.C. Ändringarna är rent terminologiska och föranleds av förslaget att uttrycket ”verksamhet” skall tas bort, se avsnitt 3.5.6.

10 b § och 10 c §

Bestämmelserna motsvarar direktivets artikel 26b.C. Ändringarna föranleds av införandet av begreppet beskattningsbar person, se avsnitt 3.2, samt förslagen om att slopa uttrycken skattskyldighet respektive verksamhet, se avsnitt 3.5.5 och 3.5.6.

”Beskattningsbar person” har sålunda ersatt uttrycket ”näringsidkare”. Det förhållandet att den beskattningsbara personen har valt att bli beskattad för omsättning av investeringsguld, trots att detta enligt huvudregeln i 10 a § är undantaget från skatteplikt, betecknas med ”frivillig beskattning”. Uttrycket ”yrkesutövning” har vidare ersatt nuvarande uttryck ”yrkesverksamhet”. Förutom

vad som följer av införandet av begreppet beskattningsbar person är inga materiella förändringar avsedda i de aktuella bestämmelserna.

11 §

Bestämmelserna i förevarande paragraf motsvaras i direktivet närmast av undantaget från skatteplikt för vissa kulturella tjänster och varor med nära anknytning därtill i artikel 13.A.1 n.

Till följd av förslaget att slopa det generella undantaget från beskattning för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund i 4 kap. 8 § ML, har undantagen i *första stycket 2–4* som avser tillhandahållanden i biblioteks- arkiv- respektive museiverksamhet utvidgats till att gälla nämnda föreningar och trossamfund. Detta har närmare kommenterats i avsnitt 4.8.5. Undantagen från skatteplikt för biblioteks-, arkiv- och museiverksamhet skall även gälla omsättning av program och kataloger över den egna aktiviteten. Dessa tillhandahållanden undantas enligt nuvarande regler från skatteplikt enligt 3 kap. 18 §, som föreslås slopad. Skälen för detta framgår av kapitel 5.

Ändringen i *första stycket 5* innebär att undantaget utvidgas så att det även omfattar folkbildning som bedrivs av allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund. Ett klargörande av vilka föreningar och trossamfund som skall omfattas av undantagen i punkterna 2–5 görs i ett nytt andra stycke i paragrafen.

I *andra stycket* görs ett förtydligande av vilka subjekt som avses med allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund genom en hänvisning till inkomstskattelagens bestämmelser om dessa subjekt.

Undantaget från skatteplikt för folkbildning gäller vidare endast under förutsättning att motsvarande tillhandahållande normalt inte görs av andra aktörer på marknaden. Bestämmelsen i *tredje stycket* grundas på artikel 13 A.2 sista strecksatsen i direktivet, vilket innebär att undantagen inte får riskera att skapa sådana konkurrenssnedvridningar som skulle kunna försätta kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt i ett underläge. Som konstaterats i avsnitt 4.8.5 förekommer det att privata företag bedriver sådan verksamhet som avses i det aktuella undantaget. Detta kan exempelvis gälla företag som anordnar sådan utbildning som även bedrivs av studieförbund, såsom data- eller språkkurser. I

sådana situationer får det antas att ett undantag från skatteplikt leder till att den som måste debitera mervärdesskatt i anledning av sina omsättningar hamnar i underläge i jämförelse med den vars omsättningar är undantagna från skatteplikt. Om en sådan situation kan konstateras skall undantaget således inte vara tillämpligt, utan skatt skall då i princip debiteras av alla aktörer. Det ligger i sakens natur att fall av snedvridning kommer till myndigheternas kännedom på initiativ från det företag som anser sig utsatt för snedvridningen.

Övriga förändringar i punkterna 2–6 föränleds av att uttrycket verksamhet tas bort utom i vissa fall av sammansatta ord, se förslagen i avsnitt 3.5.6.

11 a §

Bestämmelsen motsvarar närmast direktivets undantag från skatteplikt i artikel 13 A.1 m. Någon materiell förändring gällande vilka slags tjänster som kan undantas från skatteplikt på idrottsområdet föreslås inte. Däremot innebär ändringen i andra stycket att kretsen av subjekt vilkas tjänster kan undantas från skatteplikt vidgas till att omfatta organisationer utan vinstintresse. Detta är en nödvändig följd av att bestämmelsen i 4 kap. 8 § slopas. Skälen för detta har angetts i avsnitt 4.8.4.

”Organisation utan vinstintresse” är ett EG-rättsligt begrepp. Viss ledning gällande dess innebörd kan hämtas från EG-domstolens dom i mål C-174/00, Kennemer Golf & Country Club. Domen har närmare kommenterats i avsnitt 4.8.4.

Övriga ändringar i paragrafen föränleds av att uttrycket verksamhet tas bort, se avsnitt 3.5.6.

11 b §

Paragrafen är ny och innebär att en motsvarighet till undantaget från skatteplikt i artikel 13 A.1 l i direktivet förs in i ML. Skälen för detta anges i avsnitt 4.8.3.

Undantaget från skatteplikt avser i första hand tillhandahållanden av tjänster mot medlemsavgift som av vissa typer av organisationer görs till förmån för medlemmarna. Undantaget omfattar dock även tillhandahållanden av varor som har anknytning till de

undantagna tjänsterna. Den som tillhandahåller tjänsten eller varan skall vara en organisation som drivs utan vinstintresse och som har till syfte att främja ändamål av politisk, facklig, religiös, patriotisk, filosofisk, filantropisk eller medborgarrättslig karaktär.

Vad som avses med organisation utan vinstintresse är en fråga för rättstillämpningen. Eftersom det är ett EG-rättsligt begrepp bör ledning för tolkningen hämtas i EG-domstolens domar. Tolkningen av begreppet "organisation utan vinstintresse" har varit föremål för EG-domstolens bedömning i mål C-174/00, Kennemer Golf & Country Club. Domen har närmare kommenterats i avsnitt 4.2.2 och 4.8.4.

Allmänt kan dock sägas att med organisationer utan vinstintresse kan avses ideella föreningar. Undantaget är dock inte begränsat till sådana subjekt utan även andra icke vinstdrivande organisationer kan omfattas. För tillämpningen av förevarande undantag krävs dock att organisationen har medlemmar, varför stiftelser inte kan omfattas av undantaget för tillhandahållanden mot medlemsavgifter.

En ytterligare förutsättning för undantagets tillämpning är att organisationen främjar något av de syften som anges.

Organisationer med politiska ändamål utgörs främst av de politiska partierna men kan även avse andra organisationer som främjar politiska ändamål. Ett exempel på detta kan vara miljöorganisationer.

Organisationer med fackliga ändamål avser såväl de traditionella fackliga organisationerna som andra sammanslutningar som verkar för medlemmarnas kollektiva intressen. I enlighet med en dom från EG-domstolen (C-149/97) omfattar bestämmelsen i artikel 13 A.11 organisationer som har till huvudsakligt syfte att försvara sina medlemmars kollektiva intressen, vare sig dessa är arbetstagare, arbetsgivare, fria yrkesutövare eller utövar viss ekonomisk verksamhet, och företräda dessa gentemot berörd tredje man, däribland myndigheter. Uttrycket fackligt har således en vid innebörd och omfattar, förutom de traditionella fackliga organisationerna, sammanslutningar av arbetsgivare och olika slags yrkesutövare. Exempel på de två sistnämnda slagen av sammanslutningar är Svenskt Näringsliv och Advokatsamfundet.

Med religiösa organisationer avses i första hand trossamfundet men även andra kyrkliga organisationer omfattas. Med patriotiska organisationer kan exempelvis avses organisationer med försvarsfrämjande syften. Exempel på organisationer med filosofiskt ända-

mål är organisationer som är verksamma inom det vetenskapliga området. Med filantropiska organisationer avses organisationer som ägnar sig åt välgörenhet. Vad slutligen gäller organisationer med medborgarrättsligt syfte kan sådana avse olika lokala och sociala organisationer. Ett exempel på detta är hyresgästorganisationer. Ett annat exempel är organisationer som bildas inom en stadsdel eller liknande för att tillvarata medborgarnas intressen i olika frågor, t.ex. gällande skolor, trafik etc.

Undantaget omfattar sådant som tillhandahålls medlemmarna mot stadgeenligt bestämd avgift (medlemsavgift). Såsom angetts i avsnitt 4.8.3 omfattas inte tillhandahållanden mot särskild ersättning av undantaget. En skrift som tillhandahålls samtliga medlemmar och som ingår i medlemsavgiften omfattas således av undantaget, medan en skrift som säljs separat mot särskild ersättning inte omfattas av detta.

Undantaget omfattar i första hand tillhandahållande av tjänster. Exempel på tjänster som kan omfattas är att medlemmarna i en organisation genom betalning av medlemsavgift omfattas av en försäkring som organisationer tecknar för deras räkning. Ett annat exempel skulle kunna vara att medlemmarna har möjlighet att utan särskild ersättning erhålla rådgivning av någon som organisationen anlitar och utger ersättning till. När det gäller varor kan nämnas att föremål av mindre värde som delas ut till medlemmarna utan särskild ersättning kan omfattas av undantaget.

Andra stycket i bestämmelsen innehåller en regel om konkurrensnedvridning och innebär att undantaget inte skall tillämpas om det kan befaras leda till konkurrensnedvridning. Bestämmelsen har getts en något annorlunda utformning i förhållande till direktivtexten. Skälen till detta anges i avsnitt 4.8.3.

Konkurrensbestämmelsen innebär att tillhandahållanden som görs i utbyte mot medlemsavgiften inte får avse sådana tjänster eller varor med nära anknytning därtill som normalt även tillhandahålls av annan på marknaden.

Bedömningen huruvida konkurrensnedvridning kan antas förekomma får ske från fall till fall. Frågan kan aktualiseras exempelvis genom att ett företag som anser sig utsatt för konkurrensnedvridande effekter påtalar detta för skattemyndigheten. Givetvis kan skattemyndigheten även på annat sätt få kännedom om att en risk för konkurrensnedvridning föreligger.

11 c §

Bestämmelsen är ny och utgör ett införande i ML av undantaget från skatteplikt i artikel 13 A.1 o i direktivet. Undantaget avser omsättning av varor och tjänster i samband med olika slags evenemang eller insamlingar, s.k. penninginsamlingsevenemang. Bakgrunden till införandet av bestämmelsen liksom dess räckvidd anges i avsnitt 4.8.6.

Undantaget från skatteplikt gäller för vissa angivna subjekt, däribland allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund, men är inte begränsat till dessa subjekt. En sådan begränsning skulle sakna stöd i motsvarande regel i det sjätte mervärdesskatte-direktivet (jfr uttrycket "organisationer"). Undantaget avser sådana subjekt vars tillhandahållanden undantas från skatteplikt enligt bestämmelserna i 3 kap. 4, 5, 7, 8, 11 och 11 a §§ ML (sjukvård men inte tandvård, social omsorg, utbildning, kultur och idrott) samt den i det föregående föreslagna nya bestämmelsen i 3 kap. 11 b § (tillhandahållande till medlemmar).

Som exempel kan nämnas att föreningar som omfattas av undantaget avseende tjänster inom idrottsområdet i 3 kap. 11 a § kommer att omfattas av förevarande bestämmelse. Detsamma gäller föreningar som omfattas av det föreslagna undantaget avseende tillhandahållanden mot medlemsavgift i 3 kap. 11 b §. I båda dessa fall medför hänvisningen till de nämnda undantagen att det är fråga om organisationer utan vinstintresse. Även om detta inte är ett krav enligt förevarande bestämmelse torde undantaget framför allt tillämpas av sådana organisationer.

Undantaget gäller endast evenemang som anordnas i skälig omfattning. Detta uttryck innebär en begränsning när det gäller det antal evenemang som kan anordnas utan att föranleda mervärdesbeskattning. I avsnitt 4.8.6 har angetts de principer som skall ligga till grund för denna bedömning. Bland annat skall evenemangen som undantas från skatteplikt vara tillfälliga och inte stadigvarande, samt skall även risken för konkurrensnedvridning vägas in i skälighetsbedömningen. Som exempel på evenemang som kan omfattas av undantaget kan nämnas loppmarknader, basarer, auktioner, konserter, föreställningar och liknande. Typiskt sett är det således fråga om sådana aktiviteter som av hävd ansetts utgöra skattebefriade inkomster för ideella föreningar. Vid bedömningen av om det föreslagna undantaget skall vara tillämpligt kan ledning därför hämtas från praxis när det gäller sådana inkomster.

Den yttre formen är inte avgörande för undantagets tillämplighet. I stället är det syftet med arrangemanget som är av betydelse, dvs. att samla in medel för den verksamhet som organisationen bedriver och som är undantagen från skatteplikt. Huruvida försäljningen sker till medlemmar eller till utomstående saknar betydelse för bedömningen.

När det gäller tillhandahållanden av varor torde det vanligen röra sig om skänkta föremål som säljs i samband med sådana arrangemang som undantaget avser. Detta är dock inte något krav enligt bestämmelsens ordalydelse, utan tillhandahållandena kan även avse inköpta varor. Undantaget gäller såväl nya som begagnade varor.

Undantaget avser även tjänster som tillhandahålls i samband med sådana arrangemang som avses. Som exempel kan nämnas att en förening i syfte att samla in medel för sina ändamål åtar sig att utföra olika slags tjänster, såsom städning och renhållning etc. Ett annat exempel kan vara att en förening delar ut telefonkataloger och erhåller ersättning för detta.

19 §

Bestämmelsen grundas på Sveriges anslutningsfördrag med EU. Undantaget från skatteplikt i första stycket punkt 1 och andra stycket avseende införande eller ackquisition av annonser i periodiska medlemsblad, personaltidningar och organisationstidskrifter samt tjänster avseende införande av annonser i program och kataloger föreslås slopat, eftersom medgivandet enligt anslutningsfördraget inte omfattar sådana undantag.

Undantaget från skatteplikt för framställning av vissa publikationer kan däremot behållas med stöd av anslutningsfördraget. Mot bakgrund av att utredningen föreslår att de nuvarande undantagen från skatteplikt för de publikationer som framställningstjänsterna kan avse föreslås slopade, krävs emellertid förändringar av den aktuella bestämmelsen. Vilka förändringar som krävs har angetts i avsnitt 5.5.3. Utredningen har vid utformandet av bestämmelsen utgått från dess lydelse enligt förslag i promemorian Vissa mervärdesskattefrågor (dnr Fi 2002/2346).

Första stycket i bestämmelsen har omarbetats till följd av slopandet av undantaget från skatteplikt för tjänster avseende införande eller ackquisition av annonser. Någon materiell förändring är inte avsedd.

Bestämmelsens *andra stycke* är oförändrad i förhållande till förslaget i nyss nämnda promemoria.

I bestämmelsens *tredje stycke*, som är nytt, anges när en publikation anses som periodisk. Skälet är att definitionen 3 kap. 16 § ML av vad som avses med att en publikation är periodisk föreslås slopad. Eftersom utredningen anser att undantaget bör gälla samma slags publikationer som idag, dvs. periodiska medlemsblad och periodiska organisationstidskrifter måste en bestämmelse om vad som avses med att en publikation är periodisk finnas. Definitionen motsvarar den nuvarande i 3 kap. 16 § ML.

I *fjärde stycket*, som är också nytt, anges vad som avses med organisationstidskrift. Denna definition motsvarar den nuvarande definitionen i 3 kap. 14 § ML, vilken utredningen föreslår skall slopas. Angivandet av de subjekt som omfattas av undantaget har dock i enlighet med anslutningsfördraget utformats på ett mera generellt sätt jämfört med nuvarande lydelse.

I *ett nytt femte stycke* anges att undantaget från skatteplikt för framställning etc. även skall gälla publikationer i form av radio- och kassettidningar. Nuvarande undantag för framställningstjänster gäller till följd av bestämmelsen i 3 kap. 17 § ML även publikationer i form av radio- och kassettidningar. Eftersom denna bestämmelse föreslås slopad och då utredningen anser att det föreslagna undantaget för framställning etc. bör gälla samma slags publikationer som hittills, behövs en bestämmelse som även täcker radio- och kassettidningar.

20 §

Bestämmelsen har sin närmaste motsvarighet i direktivets artikel 13.A.1 q. Ändringen är terminologisk och innebär endast att uttrycket verksamhet tas bort i förtydligande syfte.

23 a §

Bestämmelsen har sin närmaste motsvarighet i direktivets artikel 13.A.1 f och infördes genom SFS 1998:346 (prop. 1997/98:148). Ändringen är terminologisk och innebär endast att uttrycket verksamhet tas bort i förtydligande syfte och ersätts av uttrycket "aktiviteter". Utredningen har härvid särskilt beaktat direktivets

övriga språkversioner. I direktivet motsvaras "verksamhet som inte medför skattskyldighet" av "vars verksamheter är undantagna från skatteplikt eller som inte är skattepliktiga" och på engelska: "whose activities are exempt from or are not subject to VAT". Andra språkversioner talar snarare om "une activité exonérée ou pour laquelle elles n'ont pas la qualité d'assujetti", dvs. en från skatteplikt undantagen verksamhet eller för vilken de inte betraktas som beskattningsbara personer. Bestämmelsen har närmare kommenterats i avsnitt 4.2.2.

24 §

Bestämmelsen har sin närmaste motsvarighet i direktivets artikel 13.B c. I *första stycket 1* har hänvisningen till 10 kap. 9 § tagits bort eftersom den bestämmelsen föreslås slopad, se avsnitt 3.5.3.

Bestämmelsen i *första stycket 2* har skrivits om för att ta bort uttrycket "skattskyldighet". I detta sammanhang avses att en skattepliktig omsättning ansetts föreligga i form av uttag enligt 2 kap. 2 § 3, varför detta har angetts. I *andra stycket* har uttrycken verksamhet och skattskyldig tagits bort, se skälen till detta i avsnitt 3.5.5 och 3.5.6.

Sista meningen i andra stycket innebär att omsättning av fartyg eller luftfartyg är skattepliktiga även om den omsättning genom vilken detta förvärvats varit undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 21 §. Detsamma gäller om den beskattningsbara personens import av sådant fartyg eller luftfartyg varit undantaget från skatteplikt (jfr prop. 1993/94:225 s. 24). Eftersom subjektet som avses i andra stycket är en beskattningsbar person, har detta angetts i stället för "skattskyldig". Någon materiell förändring är inte avsedd med de föreslagna ändringarna.

25 §

Bestämmelsen motsvaras närmast av direktivets artikel 5.8 respektive 6.5, som emellertid inte är utformade som undantag från skatteplikt. I stället är direktivets bestämmelser utformade på så sätt att överlåtelse av tillgångarna inte är att betrakta som en omsättning (jfr SOU 1994:88 s. 183). Bestämmelsen har i viss mån tolkats av EG-domstolen i mål C-408/98, *Abbey National*.

Förändringen är rent terminologisk och innebär att uttrycket "rörelse" ersätter "verksamhet". Eftersom bestämmelsen också är tillämplig vid överlåtelse av del av verksamhet, eller med den föreslagna terminologin rörelse, har definitionen av verksamhet enligt nuvarande 1 kap. 7 § första stycket flyttats till förevarande paragraf och omformulerats på sätt som redan sagts. Någon materiell ändring är inte avsedd.

26 b §

Bestämmelsen har skrivits om till följd av att uttrycket "skattskyldig" föreslås slopat, se avsnitt 3.5.5. Någon materiell förändring är inte avsedd.

27 §

Ändringen är en följd av att uttagsbestämmelserna har kopplats till egenskapen av beskattningsbar person, se författningskommentaren till 2 kap. 2-8 §§.

30 a §

Bestämmelsen i *första stycket 1* motsvaras av direktivets artikel 28c.A och föreskriver att säljaren inte skall beskattas för omsättning av varor när mervärdesskatt påförs förvärvaren i ett annat EG-land i enlighet med bestämmelserna om gemenskapsinterna förvärv (GIF), se 2 a kap. ML. Enligt artikel 28a.A a i direktivet, skall undantag från skatteplikt gälla för sådan omsättning av varor som görs för en annan beskattningsbar person eller en icke beskattningsbar juridisk person som agerar i denna egenskap och som inte är undantagen från beskattning för GIF, dvs. sådana personer som avses i 2 a kap. 3 § andra stycket. En hänvisning till sistnämnda bestämmelse har följaktligen ersatt bestämmelsens nuvarande lydelse. Någon materiell förändring av undantaget från skatteplikt, förutom den justering av skattesubjekten som är en följd av införandet av begreppet beskattningsbar person, är inte avsedd.

I ett nytt *andra stycke* anges att undantag från skatteplikt inte gäller enligt förevarande bestämmelse om säljaren är befriad från mervärdesbeskattning enligt bestämmelserna i 9 d kap.

Bestämmelsen i nuvarande andra stycket har flyttats till *tredje stycket* och motsvarar direktivets artikel 28c A b. De aktuella omsättningarna av nya transportmedel undantas från skatteplikt även om köparen inte är en beskattningsbar person. En anpassning har således skett i fråga om skattesubjektet. Undantaget från skatteplikt gäller vidare även de små företag som omfattas av befrielse från beskattning enligt det föreslagna nya 9 d kap.

30 b §

Paragrafen motsvarar direktivets bestämmelse i artikel 28c.E.3 och avser s.k. triangeltransaktioner. Ändringarna i paragrafen är en följd av förslagen om införandet av begreppet beskattningsbar person och att omskrivningen "utländsk företagare" skall tas bort. "Beskattningsbar person som inte är etablerad inom landet" ersätter således uttrycket "utländsk företagare". Någon materiell förändring utöver vad som blir följderna av anpassningen av subjekten till begreppet beskattningsbar person är inte avsedd. Med beskattningsbar person som inte är etablerad inom landet avses följaktligen en beskattningsbar person som inte har sätet för sin ekonomiska aktivitet eller ett fast etableringsställe här i landet och inte heller är bosatt eller stadigvarande vistas här.

I *första stycket 4* har uttrycken "beskattningsbar person" och "icke beskattningsbar juridisk person" ersatt uttrycken "näringsidkare" respektive "juridisk person som inte är näringsidkare", vilket också är en följd av nämnda anpassning. Hänvisningen i samma punkt avser betalningsskyldigheten enligt 1 kap. 2 § första stycket 4, se kommentaren till den bestämmelsen.

30 d §

Bestämmelsen motsvarar direktivets artikel 28c.B c och gäller endast när förvärvaren har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt vad som stadgas i 10 kap. 1–4 §§ ML, dvs. när förvärvaren är en beskattningsbar person som inte är etablerad inom landet. Med beskattningsbar person som inte är etablerad inom landet avses en

beskattningsbar person som inte har sätet för sin ekonomiska aktivitet eller ett fast etableringsställe här i landet och inte heller är bosatt eller stadigvarande vistas här.

30 f §

Bestämmelsen i *första stycket* motsvarar till sitt innehåll direktivets artikel 26a.D b (jfr prop. 1994/95:202 s. 75). Ändringen är terminologisk och innebär att uttrycket "återförsäljare som avses i 9 a kap." ersätter "skattskyldig återförsäljare", se kommentaren till 9 a kap. ML. Vidare har ordet "utländsk" tagits bort i *andra stycket*. Någon materiell ändring är inte avsedd.

5 kap.

Bestämmelserna om omsättningsland finns i direktivets artikel 8 och 9 samt i övergångsordningens artikel 28b. I vissa fall bestäms omsättningslandet med hänsyn till mottagarens status i mervärdes-skattehänseende, se avsnitt 3.5.2. I dessa fall föranleder införandet av begreppet beskattningsbar person ändringar eftersom syftet är att bringa ML:s bestämmelser i överensstämmelse med direktivet vad gäller skattesubjekten. I övrigt är några materiella förändringar av ML:s bestämmelser om omsättningsland inte avsedda.

Några terminologiska förändringar har vidare gjorts till följd av att uttrycket "utländsk företagare" och "verksamhet" tas bort enligt förslag i avsnitt 3.3.5 och 3.5.6.

2 §

Ändringarna i första stycket 3 och 4 är en följd av den ändrade lydelsen som föreslås i 1 kap. 2 § första stycket 5 och 6, se kommentaren till de bestämmelserna.

6 §

Bestämmelsen har sin motsvarighet i direktivets artikel 9.2.c och anger vissa tjänster som skall anses omsatta inom landet om de utförs här (jfr prop. 1993/94:99 s. 179). Ändringen i *första stycket 1*

föranleds av att uttrycket verksamhet tas bort, se förslag i avsnitt 3.5.6 och sålunda ersätts av uttrycket "aktivitet". Detta har stöd i den engelska respektive franska versionen av direktivet.

7 §

Bestämmelsen har sin motsvarighet i direktivets artikel 9.2 e och 9.3 b. Ändringarna i *första stycket 1 och 2* föranleds av förslagen att införa begreppet beskattningsbar person, se avsnitt 3.5.3. "Beskattningsbar person" har sålunda ersatt uttrycket "näringsidkare".

Ändringen i *andra stycket 9* har gjorts för att ta bort uttrycket verksamhet, se avsnitt 3.5.6.

Även ändringarna i *tredje stycket 1–3* är en följd av förslaget att föra in de gemenskapsrättsliga begreppen beskattningsbar person och ekonomisk aktivitet. Någon materiell förändring av bestämmelserna om omsättningsland är följaktligen inte avsedd.

Det skall tilläggas att bestämmelsen är föremål för ändringsförslag i en promemoria som har upprättats inom Finansdepartementet, dnr Fi2002/2346.

9 §

I paragrafens *första stycke* anges i vilka fall en omsättning av varor som enligt 2, 2 a, 2 b eller 3 § är gjord inom landet ändå skall anses som omsättning utomlands och därför inte beskattas. Dessa bestämmelser har en annorlunda lagteknisk utformning än vad som gäller enligt direktivet. Export är enligt direktivets artikel 15 undantaget från skatteplikt medan det enligt ML betraktas som omsättning utomlands (jfr SOU 1994:88 s. 417 f. och bilaga 1 s. 70 f.).

Ändringarna i *första stycket 3 och 8* är en följd av förslagen i kapitel 3 att införa begreppet beskattningsbar person och slopa uttrycket "utländsk företagare". Någon materiell förändring är inte avsedd.

Det skall tilläggas att bestämmelsen är föremål för ändringsförslag i en promemoria som har upprättats inom Finansdepartementet, dnr Fi2002/2346.

11 §

Ändringarna i *första stycket 2 a och 4* föranleds av att uttrycken verksamhet, utländsk företagare och skattskyldig tas bort, se avsnitt 3.5.6, 3.3.5 respektive 3.5.5.

Det skall tilläggas att bestämmelsen är föremål för ändringsförslag i en promemoria som har upprättats inom Finansdepartementet, dnr Fi2002/2346.

7 kap.

Bestämmelserna om skattesats berörs inte av införandet av beskattningsbar person, men väl av sloandet av undantagen från skatteplikt för periodiska publikationer och övriga anpassningar av undantagen från skatteplikt till direktivets bestämmelser i artikel 13 A.1. Vidare föreslås vissa följdändringar beträffande beskattningsunderlaget. Förslaget att slopa verksamhetsbegreppet medför några omformuleringar, som emellertid inte är avsedda att medföra materiella förändringar i de aktuella bestämmelserna.

1 §

Ändringen i *andra stycket 1* är en följd av den ändring som har gjorts i 3 kap. 3 § första stycket 4 för att uttrycket "verksamhet" skall kunna tas bort i enlighet med förslagen i avsnitt 3.5.6. Någon materiell förändring är inte avsedd.

Ändringen i *tredje stycket 1* är dels en följd av att dels undantagen från skatteplikt i 3 kap. 13–14 ML föreslås slojade, dels omsättning av medlemsblad och organisationstidskrifter kan omfattas av undantaget från skatteplikt i förslagna 3 kap. 11 b § ML (tillhandahållande till medlemmar mot stadgeenligt bestämd medlemsavgift). Se kommentaren till den bestämmelsen. En hänvisning till denna bestämmelse behöver därför införas i förevarande paragraf. Liksom enligt nuvarande reglering kommer således ett undantag från skatteplikt att ha företräde framför tillämpningen av en reducerad skattesats.

Ändringen i *tredje stycket 2* är en följd dels av att undantaget från skatteplikt för program och kataloger i 3 kap. 18 § ML föreslås slopat, dels av att omsättning av program och kataloger i stället kan omfattas av undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § ML. I

sistnämnda bestämmelse föreslås att undantagen från skatteplikt för biblioteksverksamhet (p. 2), arkivverksamhet (p. 3) och museiverksamhet (p. 4) även skall omfatta tillhandahållande av program och kataloger som är hänförliga till den egna aktiviteten. Dessa tillhandahållanden kommer således att undantas från skatteplikt. Se kommentaren till bestämmelserna i 3 kap. 11 § 2–4. Tillhandahållanden av program och kataloger som inte omfattas av undantaget, exempelvis för att det inte sker för den egna aktiviteten, kommer att beskattas med tillämpning av den reducerade skattesatsen.

Ändringen *tredje stycket 3* är en följd av att undantaget från skatteplikt för publikationer i form av radio och kassettidningar i 3 kap. 17 § ML föreslås slopat.

Bestämmelserna i *tredje stycket 6* ändras till följd av de gjorda förslagen i 3 kap. 11 § första stycket 2 och 4. Se kommentaren till de bestämmelserna.

2 §

Ändringen i *tredje stycket* är en följd av den terminologiska förändring som föreslagits i 1 kap. 2 § första stycket 2–4 ML. I *femte stycket* har hänvisningen omformulerats till följd av att uttrycket verksamhet tas bort, se kommentaren till 9 b kap.

Det skall tilläggas att bestämmelsen är föremål för ändringsförslag i en promemoria som har upprättats inom Finansdepartementet, dnr Fi2002/2346.

3 a § – 5 §

Bestämmelserna, som reglerar beräkning av beskattningsunderlaget vid uttag, motsvaras i direktivet närmast av artikel 11.A.1 b, c och d. Ändringar följer av förslaget att koppla bestämmelserna om uttagsbeskattning till den beskattningsbara personen, se kommentaren till 2 kap. 2–8 §§ och avsnitt 3.5.1.

Det skall tilläggas att bestämmelserna är föremål för ändringsförslag i en promemoria som har upprättats inom Finansdepartementet, dnr Fi2002/2346.

6 §

Bestämmelsen motsvaras i direktivet närmast av artikel 11 A.3 a och 11.C.1. I direktivets bestämmelser nämns dock inget om skattesubjektet. Detta torde emellertid vara underförstått.

I *första och tredje stycket* har "beskattningsbar person" ersatt uttrycket "skattskyldig" i enlighet med de förslag som gjorts i avsnitt 3.5.6.

I *andra stycket* har hänvisningen till 10 kap. 9 § tagits bort eftersom denna bestämmelse blir överflödigt och slopas i enlighet med vad som sägs i avsnitt 3.5.3.

Även i *tredje och fjärde stycket* har "beskattningsbar person" ersatt uttrycket "skattskyldig", vilket i detta sammanhang är en följd av att redovisningsbestämmelserna kopplas till egenskapen av beskattningsbar person, se avsnitt 3.5.4. och kommentaren till 13 kap. ML.

Det skall tilläggas att bestämmelsen är föremål för ändringsförslag i en promemoria som har upprättats inom Finansdepartementet, dnr Fi2002/2346.

7 §

Bestämmelsen i *första stycket* innebär att när en omsättning endast delvis skall beskattas och beskattningsunderlaget inte kan fastställas för den delen av omsättningen, skall beskattningsunderlaget delas upp efter skälig grund. Förslagen är en följd av att uttrycket skattskyldighet tas bort, se avsnitt 3.5.5.

8 §

I *andra stycket* ersätter tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen nuvarande beteckningen "skattskyldighetens inträde". Detta är en följd av förslagen i avsnitt 7.8.1. Vid vilken tidpunkt den beskattningsgrundande händelsen inträffar framgår av de föreslagna bestämmelserna i 1 kap. 3 §.

9 §

Bestämmelsen motsvaras i direktivet närmast av artikel 11.B 5. I direktivets bestämmelser nämns dock inget om skattesubjektet, varför detta har tagits bort. Förslaget är en följd av att uttrycket skattskyldighet tas bort, se avsnitt 3.5.6.

Det skall tilläggas att bestämmelsen är föremål för ändringsförslag i en promemoria som har upprättats inom Finansdepartementet, dnr Fi2002/2346.

8 kap.

Rätten till avdrag för ingående skatt knyts till egenskapen av beskattningsbar person. Skälen härför redovisas i avsnitt 3.5.3. Enligt direktivets bestämmelser (artikel 17.2), har den beskattningsbara personen rätt att från den skatt som han är skyldig att betala dra av ingående mervärdesskatt som belöper på förvärvade varor och tjänster samt import. Rätt till avdrag föreligger i den mån de förvärvade eller importerade varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens skattepliktiga transaktioner inom landet. Härutöver föreligger enligt direktivet rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt i den mån varorna och tjänsterna används för transaktioner som utförs utomlands och för vissa transaktioner som enligt direktivet undantagits från skatteplikt (artikel 17.3 a, b och c). Sistnämnda bestämmelser motsvaras i ML av bestämmelserna i 10 kap. 11–14 §§, varför en hänvisning till dessa har gjorts i förtydligande syfte. Därutöver har en hänvisning gjorts till bestämmelserna om rätt till återbetalning av ingående skatt för beskattningsbara personer som inte är etablerade inom landet. Motsvarande bestämmelser finns i artikel 17. 4 i det sjätte mervärdesskattedirektivet och det åttonde respektive trettonde mervärdesskattedirektivet.

De i det följande föreslagna ändringarna innebär att en anpassning sker till direktivets struktur genom att avdragsbestämmelserna knyts till egenskapen av beskattningsbar person. Det förhållandet att de som är beskattningsbara personer enligt bestämmelserna i det nya 1 a kap. har rätt till avdrag för ingående skatt, föranleder vissa materiella justeringar i ML:s bestämmelser om avdragsrätt.

Beskattningsbara personer som är befriade från mervärdesbeskattning enligt det nya 9 d kap. har i regel inte rätt till avdrag för ingående skatt.

Rätten till avdrag begränsas enligt huvudregeln till den ingående skatt som belöper på varor och tjänster som används för den beskattningsbara personens skattepliktiga transaktioner. Med skattepliktiga transaktioner avses här transaktioner som omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt och som inte är undantagna från skatteplikt, se den föreslagna definitionen i 1 kap. 7 § andra stycket. Detta innebär att en anpassning sker i lagtexten till direktivets "transaktionstänkande", vilket närmast är att se som en kodifiering av en EG-konform tillämpning av nuvarande bestämmelser.

Avdragsrätten för ingående skatt inträder samtidigt som redovisningstidpunkten infaller för den utgående skatten på samma transaktion. Direktivets reciprocitetsprincip har förts in i ML. Detta kommenteras närmare i avsnitt 7.8.4.

Slutligen föreslås vissa omformuleringar till följd av att uttrycken "skattskyldighet" och "verksamhet" tas bort av skäl som redovisas i avsnitt 3.5.5 och 3.5.6. I bestämmelserna om vad som utgör ingående skatt i 2 § första och andra stycket föreslås att rådande koppling till bestämmelserna om betalningsskyldighet i 1 kap. 2 § behålls, trots att detta inte helt motsvarar direktivets struktur. Någon materiell skillnad mot vad som gäller enligt direktivet är dock inte avsedd.

Utöver vad sålunda följer av införandet av begreppet beskattningsbar person, reciprocitetsprincipen och transaktionstänkandet, har utredningen inte föreslagit några ytterligare anpassningar till vad som gäller materiellt sett enligt direktivets avdragsbestämmelser.

1 §

Ändringen i *andra stycket* föranleds av att uttrycket verksamhet tas bort. I ett nytt *tredje* respektive *fjärde stycke* har i förtydligande syfte gjorts en hänvisning till bestämmelserna om rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 11–14 §§ vid omsättning utomlands, viss omsättning undantagen från skatteplikt och export samt enligt 10 kap 1–4 §§ för beskattningsbara personer som inte är etablerade inom landet.

1 a §

Den nya paragrafen motsvarar bestämmelsen i artikel 17.1 i direktivet som föreskriver att avdragsrätten inträder samtidigt som avdragsbeloppet blir utkrävbart hos säljaren. Den s.k. reciprocitetsprincipen kommenteras närmare i avsnitt 7.4 och skälen för dess införande behandlas i avsnitt 7.8.4. Under förutsättning att säljaren och köparen tillämpar en redovisningsperiod om en månad, innebär reciprocitetsprincipen att den ingående skatten skall dras av under samma period som den utgående skatten skall redovisas av säljaren. När den utgående skatten skall betalas in till staten påverkar följaktligen inte avdragsrätten för den ingående skatten.

I *andra stycket* görs en hänvisning till bestämmelserna i 13 kap. i vilka redovisningstidpunkten för utgående skatt och därmed även ingående skatt närmare preciseras.

2 §

Bestämmelsen besvarar frågan vad som är ingående skatt, jfr 1 kap. 8 § ML, och motsvaras närmast av direktivets artikel 17.2 a–d. Ändringarna innebär att "betalningsskyldighet" ersätter uttrycket "skattskyldighet", se kommentar till ändringsförslagen i 1 kap. 2 §. Förslagen innebär att ML:s struktur, som skiljer sig något från direktivets motsvarighet, bibehålls i denna del.

I artikel 17.2 a och 28f görs ingen skillnad beroende på vem som har betalat skatten eller huruvida den redan har betalats. Kopplingen till bestämmelserna om betalningsskyldighet i 1 kap. 2 § ML görs endast för att ringa in den ingående skatten som är avdragsgill och påverkar inte tidpunkten för avdragsrättens inträde. Denna tidpunkt framgår av den nya 1 a § och preciseras närmare i bestämmelserna om redovisningstidpunkten för ingående skatt i 13 kap. ML.

I *tredje stycket* har ett förtydligande förts in om att s.k. felaktigt debiterad skatt, som alltså inte motsvaras av en beskattningsgrundande händelse som är föremål för beskattning, inte utgör ingående skatt. Bestämmelsen har närmare kommenterats i avsnitt 7.8.6. Någon avdragsrätt föreligger alltså inte för ett sådant belopp, som enligt 1 kap. 1 a § andra stycket jämfört med 1 kap. 2 § första stycket 7 medför betalningsskyldighet för den som felaktigt angivit beloppet som skatt på en faktura eller jämförlig handling. Normalt

sett torde säljaren upptäcka felaktigheten och rätta den genom att utfärda en kreditnota. Med stöd av kreditnotan kan köparen rätta till redovisningen av den ingående skatten om sådan redan har hunnit göras. Det kan naturligtvis förekomma att köparen har dragit av den ingående skatten i god tro och att säljaren av något skäl aldrig utfärdar en kreditnota. Köparen kan i sådant fall inte åberopa god tro, utan måste återföra det felaktigt såsom ingående skatt avdragna beloppet. I sådana fall bör naturligtvis köparens faktiska möjlighet att kontrollera avdragsyrkandets riktighet kunna beaktas vid avgörande av frågan om eventuellt påförande av skatte-tillägg.

3 §

Bestämmelsen i *första stycket* besvarar frågan om vem som får göra avdrag för den ingående skatten och i vilka hänseenden och har sin närmaste motsvarighet i direktivets artikel 17.2.

I enlighet med vad som sagts inledningsvis har avdragsrätten knutits till en persons egenskap av beskattningsbar person, i enlighet med den föreslagna definitionen i 1 a kap, se avsnitt 3.2. och 3.3.

Redan avsikten att företa skattepliktiga transaktioner kan medföra att en ekonomisk aktivitet föreligger och att dess utövare är en beskattningsbar person. Detta framgår bl.a. av EG-domstolens förhandsavgöranden i mål 268/83, D.A. Rompelman, och C-110/94, INZO. Till följd härav begränsas avdragsrätten av att det som förvärvas eller importeras skall vara avsett att användas för hans skattepliktiga transaktioner. Detta följer alltså redan av definitionen av beskattningsbar person och av att avdragsrätten är kopplad till egenskapen av beskattningsbar person. Utredningen har valt att vid utformningen av lagtexten följa den svenska versionen av direktivet, även om denna version inte är så tydlig som den franska eller engelska versionen i ovan nämnda hänseende. Den svenska versionen lyder :”I den mån varorna och tjänsterna används för den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner...”, att jämföras med den franska versionen ”Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées...” och den engelska versionen ”In so far as the goods are used for the purposes of his taxable transactions...”.I detta sammanhang skall framhållas att EG-domstolen i ett antal domar har

uttalat att rätten till avdrag för ingående skatt kan avse såväl den beskattningsbara personens skattepliktiga transaktioner som hans allmänna omkostnader för de skattepliktiga transaktionerna (se domarna i mål C-4/94 BLP Group p. 25, C-98/98 Midland Bank p. 31, C-408/98 Abbey National p. 35 och 36 samt C-16/00 Cibo Participations p. 27–35).

Till följd av att definitionen av beskattningsbar person även kan omfatta företag under ett uppbyggnadsskede, tidigareläggs rätten till avdrag för ingående skatt, se avsnitt 3.5.3. De personer som enligt nuvarande regler är hänvisade till att ansöka om återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9 § på grund av att några skattepliktiga transaktioner ännu inte har företagits i verksamheten kan alltså få rätt till avdrag för ingående skatt enligt 8 kap.

Avdragsrätten begränsas slutligen av att de förvärvade eller importerade varorna och tjänsterna skall avse den beskattningsbara personens skattepliktiga transaktioner, se direktivets lydelse som återgetts ovan. Förslaget innebär att transaktionstänkandet uttryckligen införs i den svenska lagen, vilket torde överensstämma med en EG-konform tillämpning av nuvarande bestämmelser. Som tidigare nämnts avses med skattepliktiga transaktioner sådana transaktioner som omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt, se avsnitt 2.1, och som inte undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. ML. Se även avsnitt 3.5.7.

Bestämmelsen i paragrafens *andra stycke*, som saknar direkt motsvarighet i direktivet (se SOU 1994:88 s. 232), har ändrats i enlighet med vad som föreslagits beträffande första stycket.

4 §

Bestämmelserna i denna paragraf saknar direkt motsvarighet i direktivet, men har ansetts förenliga därmed, jfr SOU 1994:88 s. 233 f. Bestämmelsen i *första stycket 1* gäller skatt i samband med övertagande av annan beskattningsbar persons rörelse eller del därav. Fråga är närmast om ett slags övergångsregel vid överlåtelse av rörelse för att ingående skatt inte skall förbli outnyttjad som avdrag. Ändringen innebär att avdragsrätten knyts till egenskapen av beskattningsbar person. Hänvisningen till 10 kap. 9–13 §§ tas bort dels av skäl som anges i avsnitt 3.5.3, dels till följd av att den som har rätt till återbetalning enligt nämnda bestämmelser skall

vara en beskattningsbar person. Uttrycket rörelse ersätter "verksamhet".

Förslaget i *första stycket 2* innebär att en beskattningsbar person som är delägare i en delägarförvaltd samfällighet får göra avdrag för sin andel av den ingående skatt som hänför sig till samfällighetens förvärv under förutsättning att den fastighet som ingår i samfälligheten används för hans skattepliktiga transaktioner. Avdragsrätten knyts således till egenskapen av beskattningsbar person. Bestämmelsens tillämpning begränsas vidare av att fråga skall vara om en delägarförvaltd samfällighet, dvs. en samfällighet som inte utgör något självständigt skattesubjekt. I enlighet med vad som redovisats i avsnitt 3.2 är samfällighetsföreningar däremot juridiska personer och kan därför också vara beskattningsbara personer och i den mån de utövar ekonomisk aktivitet ha rätt till avdrag för ingående skatt, jfr även RÅ 2002 ref. 13. Ett förtydligande härom har gjorts i lagtexten. Rätt till avdrag föreligger vidare endast och i den mån den fastighet som ingår i samfälligheten används för den beskattningsbara personens skattepliktiga transaktioner, se avsnitt 3.5.6.

Bestämmelsen i *första stycket 3* innebär att den beskattningsbara personen har rätt till avdrag för skatt som han har betalat vid import av vara utan att ha varit betalningsskyldig eller om han har betalat ersättning för skatten till den som haft sådan betalningsskyldighet. Bestämmelserna har i ett tidigare sammanhang bedömts kunna kvarstå med hänsyn till att medlemsländerna givits viss frihet att bestämma vem som skall vara betalningsskyldig. Därför har det ansetts att såväl betalningsskyldighet som avdragsrätt torde kunna uppkomma för annan än den som egentligen importerat en vara, se SOU 1994:88 s. 233.

Den föreslagna ändringen innebär att avdragsbestämmelsen knyts till egenskapen av beskattningsbar person, dvs. "beskattningsbar person" ersätter "skattskyldighet" när det är skattesubjektet som avses. I de fall som skattskyldighet används i betydelsen skyldighet att betala skatt har detta ersatts av uttrycket "betalningsskyldighet", se kommentar till 1 kap. 2 § ML.

Bestämmelsen i *första stycket 4* avser skatt som påförts säljaren (annan således) med stöd av 2 kap. 7 § ML (uttag av tjänster i vissa fall som tillförts fastighet som utgör omsättningstillgång i byggnadsrörelse). Ändringen innebär att avdragsrätten har knutits till egenskapen av beskattningsbar person hos köparen.

Bestämmelsen i *första stycket 5* avser rätten till avdrag för ingående skatt inom en koncern, den s.k. slussningsregeln. Ändringarna innebär dels att avdragsrätten har knutits till egenskapen av beskattningsbar person, dels att en omformulering skett till följd av att uttrycket "skattskyldighet" tas bort, se avsnitt 3.5.6. Slutligen har hänvisningen till 10 kap. 9 § tagits bort av skäl som anges i avsnitt 3.5.3.

Bestämmelsen i *första stycket 6* ger en fastighetsägare möjlighet att få avdrag för eller återbetalning av skatt som han tidigare redovisat på grund av uttag, se prop. 1999/2000:82 s. 126. Ändringarna innebär dels att avdragsrätten har knutits till egenskapen av beskattningsbar person, dels att en anpassning skett till det s.k. transaktionstänkandet, se avsnitt 3.5.7. Slutligen har hänvisningen till 10 kap. 9 § tagits bort eftersom denna bestämmelse föreslås slopad.

6 §

Paragrafen, som innehåller bestämmelser om den ingående skattens storlek, har omformulerats till följd av att uttrycket "skattskyldighet" tas bort enligt förslag i avsnitt 3.5.5. Den ingående skatten motsvarar vad som är utgående skatt hos den som är betalningsskyldig för den skatt som belöper på en transaktion. Någon materiell förändring är inte avsedd.

I *andra stycket* har hänvisningen till 13 kap. ändrats till följd av omnumreringen i det kapitlet.

9 §

Bestämmelsen i punkt 2 beträffande inskränkningar i avdragsrätten när det gäller representation, har endast ändrats på så sätt att "beskattningsbar person" har förts in som subjekt.

Andra stycket innehåller hänvisningar till vissa bestämmelser i andra kapitel om begränsning av avdragsrätten. Bestämmelsen har således närmast upplysningskaraktär. De föreslagna reglerna i 9 d kap. ML om befrielse från mervärdesbeskattning för små företag innehåller i 5 § en bestämmelse om att den som omfattas av befrielse inte har rätt till avdrag för ingående skatt. En hänvisning till den bestämmelsen bör läggas till i förevarande 9 § andra stycket.

11 §

Bestämmelsen om avdragsrätt för finansieringsföretag i samband med övertagande av vara har endast ändrats på så sätt att hänvisningen till 10 kap. 9 § tagits bort.

13 §

Bestämmelserna om fördelning av den ingående skatten förutsätter att fråga är om förvärv eller import som hänför sig till såväl skattepliktiga transaktioner som transaktioner som är undantagna från skatteplikt eller faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Paragrafen har sin närmaste motsvarighet i direktivets artikel 17.5. I paragrafen beskrivs tre olika situationer där den ingående skatten inte är helt avdragsgill. Den första situationen gäller ingående skatt som avser förvärv eller import som i sig delvis träffas av någon begränsning i avdragsrätten. Den andra situationen avser fall där den ingående skatten avser förvärv eller import som görs gemensamt för flera olika slags transaktioner av vilken någon inte är skattepliktig, dvs. antingen är undantagen från skatteplikt eller faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Den tredje situationen är när den ingående skatten hänför sig till förvärv eller import som görs för en transaktion som endast delvis beskattas. I första hand skall den avdragsgilla ingående skatten bestämmas med hänsyn till hur stor del av ett förvärv eller import som medför avdragsrätt i den första situationen, respektive är hänförlig till skattepliktiga transaktioner i den andra och tredje situationen. Om denna del inte kan fastställas skall uppdelning ske efter skälig grund. Ändringarna i bestämmelsen föranleds av att "transaktions-tänkandet" ersätter "verksamhetstänkandet", enligt förslagen i avsnitt 3.5.6. Vidare upprepas den begränsning av avdragsrätten som gäller enligt 3 §, att rätten till avdrag endast avser varor och tjänster avsedda att användas för den beskattningsbara personens skattepliktiga transaktioner, se kommentaren till 3 §.

13 a §

I paragrafen regleras begränsning av avdragsrätten för ingående skatt för olika föreställningar till den del intäkterna utgörs av bidrag eller stöd från det allmänna om inte utgör ersättning för om-

satt tjänst, se prop. 1996/97:10 s. 56. Någon materiell förändring är inte avsedd utan en omformulering har skett i syfte att ta bort uttrycket "verksamhet", se förslagen i avsnitt 3.5.6.

Det skall tilläggas att bestämmelsen är föremål för ändringsförslag i en promemoria som har upprättats inom Finansdepartementet, dnr Fi2002/2346.

14 §

Enligt *första stycket 1* skall någon uppdelning av skatten enligt 13 § eller 13 a § inte ske om förvärvet eller importen till mer än 95 procent görs för skattepliktiga transaktioner. Den föreslagna ändringen torde inte medföra någon materiell förändring. Någon uppdelning skall enligt *första stycket 2* inte heller ske om mer än 95 procent av de transaktioner som den beskattningsbara personen utför i denna egenskap utgörs av skattepliktiga transaktioner och skatten för förvärvet eller importen inte överstiger 1 000 kr. Förslaget torde innebära en materiell förändring till följd av att det är den beskattningsbara personens omsättning som beaktas och inte enbart omsättningen i "verksamheten". Detta är en följd av att avdragsrätten är knuten till den beskattningsbara personen och inte till dennes verksamhet. Bestämmelsen i *andra stycket* innebär att någon uppdelning av skatten inte behöver ske när den ingående skatten avser förvärv eller import för både transaktioner som medför avdragsrätt och transaktioner som medför återbetalningsrätt enligt 10 kap. 11–13 §§. Ändringarna innebär att en anpassning har skett till följd av att transaktionstänkandet införs och uttrycket "verksamhet" tas bort. Vidare har hänvisningen till 10 kap. 9 § tagits bort eftersom denna bestämmelse slopas.

15 §

Den föreslagna ändringen innebär att när personbilar eller motorcyklar förhys för andra ändamål än de som anges i bestämmelsens första stycke, får avdrag inte göras för den ingående skatt som hänför sig till förhyrningen av fordonet om det endast i ringa omfattning används för skattepliktiga transaktioner. Någon materiell förändring av bestämmelsen är inte avsedd.

16 §

De särskilda bestämmelserna om fördelning av ingående skatt avseende driftskostnader eller hyra av personbilar eller motorcyklar, har i likhet med övriga avdragsbestämmelser knutits till egenskapen av beskattningsbar person. Tanken med bestämmelsen är att avdragsrätten inte skall begränsas av det förhållandet att bilen används såväl för skattepliktiga transaktioner som för privat bruk eller i s.k. blandad verksamhet, dvs. för såväl skattepliktiga transaktioner som transaktioner undantagna från skatteplikt, jfr prop. 1993/94:99 s. 216. Avsikten med de föreslagna förändringarna är att bibehålla bestämmelsernas nu gällande materiella innehåll.

17 §

Ändringen är en följd av införandet av begreppet beskattningsbar person. Någon materiell förändring är inte avsedd.

8 a kap.

I detta kapitel föreslås endast följdändringar till vad som föreslagits i tidigare kapitel. Några förändrade överväganden beträffande de nyligen införda jämningsbestämmelserna har således inte gjorts, se prop. 1999/2000:82.

1 §

Bestämmelsen ändras endast på så sätt att hänvisningen till 10 kap. 9 § slopas till följd av att den bestämmelsen tas bort, se avsnitt 3.5.3.

Ett nytt *tredje stycke* har lagts till i paragrafen. Det nya stycket innehåller en utvidgning av vad som avses med ändrad användning av en vara. Tillägget innebär att med ändrad användning av en vara enligt första stycket avses även det fallet att den om förvärvat eller importerat varan blir befriad från skatt enligt bestämmelserna i det föreslagna kapitel 9 d med särskilda regler för små företag. Den som gjort avdrag för ingående skatt i anledning av förvärv av en investeringsvara kan således bli skyldig att jämka den avdragna

skatten, om han inom den tid som anges i 6 § (korrigerings tiden) blir skattebefriad enligt reglerna i 9 d kap. I dessa fall innebär jämkningen att avdragsrätten minskar, dvs. viss del av det gjorda avdraget skall betalas tillbaka till staten.

2 §

Bestämmelsen ändras endast redaktionellt på så sätt att en hänvisning till de tillgångar som avses i 3 kap. 3 § första stycket 2 ersätter paragrafens sista stycke. Någon materiell förändring är följaktligen inte avsedd.

11 §

Den föreslagna ändringen föranleds av att uttrycken "skattskyldig" och "verksamhet" tas bort av skäl som redovisas i avsnitt 3.5.6 respektive 3.5.7. I *första stycket* ersätter uttrycket "frivillig beskattning" sålunda "frivillig skattskyldighet", se kommentar till 9 kap. Uttrycket "rörelse" ersätter "verksamhet" som i detta sammanhang har en mer generell betydelse. Förvärvaren får överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt endast om han har avdragsrätt eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11 eller 12 §. En omformulering har följaktligen gjorts för att ta bort uttrycket "skattskyldig". Hänvisningen till 10 kap. 9 § har slopats av skäl som anges i kommentaren till 8 kap. 3 §. Ändringarna i *andra stycket* är en följd av att bestämmelserna om mervärdesskattegrupper har anpassats till begreppet beskattningsbar person och flyttats till det nya 1 a kap. 10–15 §§.

12 §

En omformulering har gjorts i likhet med den som gjorts i föregående paragraf för att ta bort uttrycket "skattskyldig". Hänvisningen till 10 kap. 9 § har slopats av skäl som anges i kommentaren till 8 kap. 3 §.

13 §

Bestämmelsen har anpassats till vad som gäller för beskattningsbara personer vid konkurs enligt förslaget i 1 a kap. 7 §, som motsvarar den tidigare bestämmelsen i 6 kap. 3 § ML.

9 kap.

Bestämmelserna i 9 kap. avser frivillig beskattning för vissa fastighetsupplåtelser och motsvaras i direktivet av den fakultativa bestämmelsen i artikel 13.C. Den frivilliga beskattningen innebär att en beskattningsbar person väljer att beskattas för sådan fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse som annars skulle vara undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 3 § andra stycket och tredje stycket 1 och 2 och kan sägas utgöra ett undantag från undantaget från skatteplikt. Härigenom beskattas uthyrningen eller upplåtelse med åtföljande rätt till avdrag för ingående skatt. I enlighet med vad som föreslås i avsnitt 3.5.5 ersätter "frivillig beskattning" uttrycket "frivillig skattskyldighet". Detta gäller såväl de enskilda bestämmelserna som rubrikerna till och underrubrikerna i kapitlet. Någon materiell förändring av bestämmelserna som nyligen setts över, se SFS 2000:500 och prop. 1999/2000:82, är inte avsedd.

1 §

Hänvisningen i *första stycket* till den omskrivna portalparagrafen i 1 kap. 1 § kompletteras med en hänvisning till den nya bestämmelsen i 1 kap. 1 a §. I enlighet med vad som sagts inledningsvis ersätter "frivillig beskattning" uttrycket "frivillig skattskyldighet" såväl i första stycket som i *tredje stycket*. Vidare har paragrafhänvisningen till bestämmelserna om mervärdesskattegrupper och gruppövudman i sådan grupp ändrats till följd av att dessa bestämmelser har flyttats till 1 a kap. 10–15 §§. *Andra stycket* har ändrats i enlighet med de förändringar som föreslagits i bestämmelserna om mervärdesskattegrupper, se kommentaren till 1 a kap. 10–15 §§.

2 §

Ändringarna i denna paragraf följer av vad som sagts i kommentaren till 1 §.

3 §

Ändringarna i denna paragraf följer av vad som sagts i kommentaren till 1 §.

4 §

Bestämmelserna reglerar från vilken dag inträdet i det frivilliga systemet skall gälla och har omformulerats till följd av vad som sagts inledningsvis.

5 §

I paragrafen regleras vid vilken tidpunkt den frivilliga beskattningen och tillhörande rättigheter och skyldigheter skall övergå till den nye fastighetsägaren vid överlåtelse av fastighet. Bestämmelsen har omformulerats på grund av att uttrycken "skattskyldighet" och "verksamhet" föreslås tas bort. Någon materiell förändring av bestämmelsernas innehåll är inte avsedd.

6–8 §§

I bestämmelserna om den frivilliga beskattningens upphörande och fastighetsägarens rätt till avdrag ersätter "frivillig beskattning" uttrycket "frivillig skattskyldighet".

10–13 §§

I jämkningsbestämmelserna ersätter "frivillig beskattning" uttrycket "frivillig skattskyldighet" i enlighet med vad som ovan sagts. I 10 § 2 införs det s.k. transaktionstänkandet, se avsnitt 3.5.6, och tas hänvisningen till 10 kap. 9 § bort, se kommentaren till 8 kap. 3 §.

9 a kap.

Kapitlet innehåller bestämmelser om det särskilda system för beskattning av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter som föreskrivs i direktivets artikel 26a. Bestämmelserna infördes i samband med EG-inträdet (SFS 1995:700; prop. 1994/95:202). De ändringar som föreslås i kapitlet är en direkt följd av införandet av begreppet beskattningsbar person, se avsnitt 3.2 och 3.3 samt kommentaren till det nya 1 a kap. Sålunda ersätter "beskattningsbar person" det nuvarande subjektet "näringsidkare" och betecknar "beskattningsbar återförsäljare" vad som enligt nuvarande bestämmelser avses med "skattskyldig återförsäljare" (jfr engelska "taxable dealer"). En beskattningsbar återförsäljare är följaktligen en beskattningsbar person som tillika betraktas som återförsäljare enligt 9 a kap. 8 §.

1 §

Utöver de förändringar som nämnts inledningsvis införs uttrycket "icke beskattningsbar person" för att beteckna sådana personer som inte är beskattningsbara personer enligt definitionen i det nya 1 a kap, se avsnitt 1.7.3. Till följd av förslaget att slopa bestämmelsen i 1 kap. 2 a §, se avsnitt 3.3.5, tas hänvisningen till den paragrafen bort. Nuvarande bestämmelse i punkt 5 flyttas till fjärde punkten, som endast har omformulerats.

2-3 §§

Ändringarna i dessa bestämmelser följer av vad som sagts inledningsvis.

8 §

Utöver de förändringar som berörts inledningsvis föreslås en terminologisk justering. "Ekonomisk aktivitet" ersätter uttrycket "ekonomisk verksamhet".

9 §

Ändringarna i dessa bestämmelser följer av vad som sagts inledningsvis.

13 –14 §§

Ändringarna i dessa bestämmelser följer av vad som sagts inledningsvis.

9 b kap.

Kapitlet innehåller bestämmelser om det särskilda system för marginalbeskattning av omsättning av resetjänster som utförs av resebyråer och researrangörer och som föreskrivs i direktivets artikel 26. Bestämmelserna infördes i samband med EG-inträdet (SFS 1995:700; prop. 1994/95:202). De ändringar som föreslås i 1, 2, 4–6 §§ är en direkt följd av införandet av begreppet beskattningsbar person, se avsnitt 3.2 och 3.3 samt kommentaren till det nya 1 a kap. Sålunda ersätter "beskattningsbar person" det nuvarande subjektet "näringsidkare". Eftersom uttrycket verksamhet föreslås slopat, se avsnitt 3.5.6, har kapitlet fått en ny rubrik. Jfr rubriken i den engelska versionens artikel 26 "Special scheme for travel agents". Någon materiell förändring av bestämmelsernas innehåll, utöver vad som följer av införandet av begreppet beskattningsbar person, är inte avsedd.

1 §

"Beskattningsbar person" ersätter "näringsidkare" i enlighet med vad som sagts inledningsvis.

2 §

"Beskattningsbar person" ersätter "näringsidkare" i enlighet med vad som sagts inledningsvis.

4 §

"Beskattningsbar person" ersätter "näringsidkare" i enlighet med vad som sagts inledningsvis.

Det skall tilläggas att bestämmelsen är föremål för ändringsförslag i en promemoria som har upprättats inom Finansdepartementet, dnr Fi2002/2346.

5 §

"Beskattningsbar person" ersätter "näringsidkare" i enlighet med vad som sagts inledningsvis.

6 §

"Beskattningsbar person" ersätter "näringsidkare" i enlighet med vad som sagts inledningsvis.

9 c kap.

Bestämmelserna i 9 c kap. ML gäller undantag från skatteplikt i vissa fall vid import, omsättning och gemenskapsinterna förvärv av varor om dessa är eller skall placeras i ett skatteupplag. Reglerna har sin motsvarighet i direktivets artikel 16.

4 §

Reglerna om undantag från skatteplikt för varor som placeras i vissa lager innebär inte ett definitivt undantag från skatteplikt utan i stället att beskattningen skjuts upp så länge varan är placerad på angivet sätt. När varan tas ut ur lagret skall beskattning ske. Detta anges i 4 §. Regeln är dock inte någon regel om den beskattningsgrundande händelsen och inte heller en regel om när redovisning av skatten skall ske. En redovisningsregel för skatt som skall tas ut enligt denna paragraf föreslås införd i 13 kap. 19 §.

I paragrafens *andra stycke* föreslås att uttrycket skattskyldighet ersätts med betalningsskyldighet samt att hänvisningen till 1 kap.

5 § tas bort eftersom den föreslås slopad. I övrigt görs endast redaktionella ändringar.

5 §

Paragrafen innehåller en specialbestämmelse om vem som är skyldig att betala skatten under visa förhållanden, dvs. vad som i 1 kap. 2 § har betecknats med "betalningsskyldighet", se förslag i avsnitt 3.5.5. Motsvarande uttryck föreslås därför i denna bestämmelse.

9 d kap.

Kapitlet är nytt och innehåller regler om befrielse från mervärdesskattning för små företag. Reglerna grundas på artikel 24 i direktivet och Sveriges anslutningsfördrag med EU.

Reglerna är utformade som en särordning i ML och innebär att de vars sammanlagda årliga intäkter, beräknat på visst sätt, understiger 90 000 kr inte är skyldiga att debitera och redovisa mervärdesskatt. De har inte heller rätt till avdrag eller återbetalning av ingående skatt. Reglerna skall gälla utan begäran för beskattningsbara personer som är allmännyttiga ideella föreningar eller registrerade trossamfund. Övriga beskattningsbara personer kan medges befrielse efter att ha begärt detta särskilt. För den som är skattebefriad finns dock en rätt att begära inträde i mervärdesskattesystemet och därmed debitera och redovisa mervärdesskatt. Reglerna om skattebefrielse får med hänsyn till detta karaktären av frivilliga regler.

Den som är skattebefriad enligt de föreslagna reglerna är ändå att betrakta som en beskattningsbar person, varför den föreslagna särordningen inte utgör något undantag från de bestämmelserna. Därigenom står den som är skattebefriad inte helt och hållet utanför mervärdesskattesystemet.

1 §

I paragrafen anges tillämpningsområdet för de föreslagna reglerna om skattebefrielse för små företag. Med små företag avses enligt *första stycket* sådana beskattningsbara personer som uppfyller förutsättningarna för att medges befrielse från mervärdesbeskattning.

Andra och tredje styckena innehåller begränsningar för tillämpligheten av de föreslagna bestämmelserna. I andra stycket anges således att bestämmelserna är tillämpliga på ett företags omsättning av varor och tjänster. Grunden för den regeln är artikel 24.3. De föreslagna bestämmelserna om skattebefrielse omfattar således inte andra beskattningsgrundande händelser än omsättning. Detta innebär att den som omfattas av skattebefrielse måste betala skatt i anledning av gemenskapsinterna förvärv och import. Vad nu sagts gäller också vid s.k. omvänd betalningsskyldighet, dvs. vid förvärv av varor eller tjänster för vilka betalningsskyldigheten åligger förvärvaren. Skatt skall således redovisas i anledning av sådana transaktioner.

Vissa omsättningar undantas från reglerna om befrielse från mervärdesbeskattning. Detta gäller omsättning av nya transportmedel som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML och transaktioner som avses i 1 a kap. 2 §. Den senare bestämmelsen avser vissa tillfälliga transaktioner. Även dessa undantag från reglernas tillämpning grundas på artikel 24.3. Skälen till att vissa transaktioner undantas från tillämpningen av regler om skattebefrielse har angetts i avsnitt 6.5.3.

Av 1 § tredje stycket följer att bestämmelserna om skattebefrielse inte är tillämpliga i fråga om beskattningsbara personer som inte är etablerade i landet. Detta följer också av artikel 24.3. Bakgrunden till denna regel anges i avsnitt 6.5.3. Vem som anses som en beskattningsbar person som inte är etablerad inom landet framgår av föreslagna 10 kap. 1 a § ML.

Genom tredje stycket undantas vidare beskattningsbara personer som omfattas av vissa andra särordningar från tillämpningen av bestämmelserna om befrielse från mervärdesbeskattning. Gemensamt för dessa andra särordningar är att de innebär en rätt att bli beskattad efter begäran. Det har inte ansetts möjligt att kombinera sådana särordningar med de föreslagna reglerna om skattebefrielse (se avsnitt 6.5.3).

2 §

Paragrafen innehåller närmare bestämmelser om vilka förutsättningar som skall vara uppfyllda för att en beskattningsbar person skall omfattas av de föreslagna bestämmelserna om skattebefrielse. Av *första stycket* framgår att gränsen för att få tillämpa de särskilda reglerna är 90 000 kr. Som angetts i avsnitt 6.1 har beloppet sin grund i Sveriges anslutningsfördrag med EU. Det framgår också av paragrafen att reglerna gäller beskattningsbara personer.

Det i direktivet använda begreppet omsättning har av skäl som angetts i avsnitt 6.5.3 inte valts vid införandet i ML. I stället skall de sammanlagda intäkterna avseende omsättningar av varor och tjänster användas vid bedömningen av om beloppsgränsen har överskridits eller kommer att överskridas. Det är i princip de sammanlagda intäkterna avseende skattepliktig omsättning av varor och tjänster som beaktas. Vissa skattepliktiga omsättningar skall dock inte räknas med. Dessutom skall vissa tillägg göras. Hur beloppet skall beräknas anges i 4 §.

Såsom angetts i avsnitt 6.5.3 innebär reglernas konstruktion att det inför varje nytt beskattningsår bör göras en bedömning av huruvida de särskilda reglerna om skattebefrielse kommer att vara tillämpliga eller inte. Det måste således redan vid årets ingång avgöras om den beskattningsbara personen skall omfattas av särreglerna eller av det normala systemet. Endast den vars intäkter kan antas understiga den föreslagna gränsen skall omfattas av reglerna om befrielse. Beloppsgränsen skall således inte i normalfallet utgöra ett fribelopp, utan den vars sammanlagda intäkter under beskattningsåret kan antas komma att överstiga beloppsgränsen skall omfattas av det normala mervärdesskattesystemet redan från beskattningsårets ingång.

Till grund för bedömningen av om de sammanlagda intäkterna kommer att understiga gränsen skall ligga föregående års sammanlagda intäkter, beräknade på visst sätt. Om dessa understigit gränsen utgör detta en indikation på att så kommer att vara fallet även under kommande år. Om detta framstår som sannolikt skall således de särskilda reglerna för småföretag normalt tillämpas. Av olika skäl kan det emellertid framstå som mindre troligt att intäkterna kommer att understiga gränsen under det kommande året. I sådana fall kan den beskattningsbara personen antingen begära inträde i det gängse systemet (föreslagna 9 d kap. 6 §) eller anmäla förhållandet till skattemyndigheten, som kan besluta att

den beskattningsbara personen skall omfattas av mervärdesskattesystemet (föreslagna 9 d kap. 7 §).

De särskilda reglerna om skattebefrielse för små företag kan bli aktuella att tillämpa också för den som omfattas av det normala mervärdesskattesystemet och som därför är registrerad till mervärdesskatt. Så kan bli fallet om de sammanlagda intäkterna beräknade på sätt som anges i 4 § sjunker under beloppsgränsen 90 000 kr. En sådan beskattningsbar person skulle i princip omfattas av särordningen i 9 d kap. året efter det att beskattningsunderlagen sjunkit under gränsen. I *andra stycket* föreslås emellertid en särskild regel för dessa fall, vilken innebär att de sammanlagda intäkterna, beräknade på visst sätt, måste ha understigit gränsen två år i följd för att en tillämpning av reglerna i 9 d kap. skall komma ifråga. Syftet med denna regel är att motverka att företag alltför ofta träder ur respektive träder in i det normala mervärdesskattesystemet.

För nystartade företag behövs en särskild reglering eftersom de inte har haft några omsättningar under föregående år som kan ge vägledning för bedömningen av om särordningen skall vara tillämplig eller inte. I dessa fall kan bedömningen grundas endast på antaganden om intäkternas storlek under det första året som den ekonomiska aktiviteten bedrivs. Enligt *tredje stycket* krävs det att den beskattningsbara personen gör sannolikt att de sammanlagda, relevanta intäkterna kommer att understiga 90 000 kr för att denne skall kunna omfattas av de särskilda reglerna i 9 d kap. ML. Vilka omständigheter som skall vägas in i bedömningen kan inte anges exakt utan en beräkning måste ske i varje enskilt fall. Regelmässigt torde aktiviteternas art och förväntade omfattning få stor betydelse för bedömningen. Därvid bör hänsyn tas till gjorda investeringar i maskiner och annan utrustning samt lokaler etc. Vidare kan marknadsundersökningar ha gjorts som bör beaktas. En annan omständighet av betydelse är vilken juridisk form som valts för aktiviteternas bedrivande.

Regler om skattebefrielse för små företag skall enligt direktivet gälla för beskattningsbara personer. Enkla bolag, partrederier och aktiviteter som bedrivs under samäganderätt utgör inte i sig beskattningsbara personer (jfr föreslagna 1 a kap. 6 § ML). I stället är varje delägare att anse som en beskattningsbar person. Det föreslagna gränslöppet 90 000 kr skall således tillämpas på varje beskattningsbar person i de nu angivna fallen.

3 §

I *första stycket* anges på vilket sätt reglerna om skattebefrielse kan bli tillämpliga för en beskattningsbar person. För en beskattningsbar person som är antingen en allmännyttig ideell förening eller ett registrerat trossamfund gäller skattebefrielse utan särskilt beslut om förutsättningarna för att befrielse skall medges är uppfyllda. Föreningen eller trossamfundet behöver således inte vidta någon åtgärd för att omfattas av skattebefrielsen utan det enda som krävs är att man har kunskap om de sammanlagda årliga intäkterna. Den som vill omfattas av beskattning måste begära inträde i mervärdesskattesystemet. De allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund som avses är de som anges i den föreslagna bestämmelsen i 3 kap. 11 § andra stycket ML.

För andra beskattningsbara personer skall det omvända gälla, dvs. dessa omfattas av mervärdesbeskattning om begäran om befrielse inte gjorts. Enligt *andra stycket* skall en sådan begäran ges in till den skattemyndighet som är behörig enligt skattebetalningslagen (SBL) att fatta beslut. Ett avslag på en begäran kan omprövas och även bli föremål för prövning i allmän förvaltningsdomstol efter överklagande. Intill frågan avgjorts genom lagakraftvunnen dom skall skattemyndighetens beslut gälla, vilket innebär att den beskattningsbara personen omfattas av mervärdesbeskattning. Om ändring av ett sådant beslut sker får rättelse av eventuellt avlämnade deklARATIONER ske. Rättelse måste då också ske av eventuell avdragen ingående mervärdesskatt hos den som förvärvat en vara eller en tjänst av den beskattningsbara personen.

4 §

Denna paragraf innehåller bestämmelser om vilka transaktioner som skall beaktas vid beräkningen av om det i 2 § angivna gränsvärdet 90 000 kr har uppnåtts. Paragrafen grundas på artikel 24.4 i direktivet. I avsnitt 6.5.4 har utförligt kommenterats vilka transaktioner som skall medräknas.

I *första stycket 1* anges att intäkter från skattepliktiga omsättningar inom landet av varor och tjänster skall inräknas. Dock skall undantag göras för intäkter avseende omsättning av anläggningstillgångar.

Enligt *första stycket 2* skall beskattningsunderlag för skattepliktiga omsättningar i form av uttag av varor och tjänster medräknas i beloppet. Dessa måste anges särskilt eftersom de inte medför några intäkter.

Enligt artikel 24.4 skall vissa tillhandahållanden som undantas från skatteplikt ingå i omsättningsbegreppet. Motsvarande tillägg har gjorts i *första stycket 3–5* av förevarande paragraf. Tilläggen avser dels vissa omsättningar som undantas från skatteplikt, dels vissa omsättningar som anses gjorda utomlands. En genomgång av vilka transaktioner som skall medräknas finns i avsnitt 6.5.3.

I paragrafens *andra stycke* anges att mervärdesskatt inte skall ingå i det belopp som avses i bestämmelsen. Detta är i enlighet med direktivets artikel 24.4.

5 §

Bestämmelsen, som motsvaras av artikel 24.5 i direktivet, innehåller en begränsning vad gäller rätten till avdrag för ingående skatt. Den som omfattas av reglerna om skattebefrielse har inte rätt till vare sig avdrag för ingående skatt eller återbetalning av skatt. Avdrags- och återbetalningsförbudet gäller all ingående skatt. Detta innebär att ingående skatt i anledning av transaktioner som inte omfattas av reglerna om skattebefrielse inte heller får dras av. Exempelvis får ingående skatt i anledning av import inte dras av, trots att utgående skatt skall betalas för sådana transaktioner. Detsamma gäller ingående skatt i anledning av gemenskapsinterna förvärv och förvärv för vilka betalningsskyldighet åvilar förvärvaren (reverse charge).

Ett undantag från avdragsförbudet finns emellertid. Detta avser transaktioner som enligt 9 d kap 1 § andra stycket 1 undantas särskilt från reglerna om skattebefrielse, dvs. omsättning av nya transportmedel som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML. Skälet till att dessa omsättningar uttryckligen undantagits från tillämpningen av reglerna om skattebefrielse är att förvärvet alltid beskattas, således även om säljaren är skattebefriad med stöd av regler som införts enligt artikel 24. Därvid kan säljaren ha rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 11 a § ML. Regeln i andra meningen är ett förtydligande av att avdragsrätten i dessa fall även gäller den som är befriad från mervärdesbeskattning.

Såsom angetts i avsnitt 6.5.3 gäller avdragsförbudet ingående skatt för vilken rätten till avdrag inträtt under tid då den beskatt-

ningsbara personen varit befriad från mervärdesbeskattning. Om en vara för vilken den ingående skatten vid förvärvet inte varit avdragsgill omsätts efter det att den beskattningsbara personen inte längre omfattas av skattebefrielse, uppkommer ändå inte någon avdragsrätt.

6 §

Bestämmelsen innebär en rätt för den som omfattas av de särskilda reglerna för små företag om befrielse från mervärdesbeskattning att begära inträde i det normala mervärdesskattesystemet. Bestämmelsen grundas på artikel 24.6 i direktivet. Om en sådan begäran görs skall skattemyndigheten besluta om detta. Begäran kan lämpligen ske genom att en skatte- och avgiftsanmälan lämnas in (jfr 3 kap. 2 § SBL). Ett beslut om registrering skall gälla tills vidare. Först efter utgången av det andra året efter det år under vilket beslutet fattades kan det bli aktuellt för den beskattningsbara personen att återigen bli mervärdesskattebefriad.

7 §

I paragrafen regleras vad som händer när förutsättningarna för att tillämpa de särskilda reglerna inte längre föreligger, dvs. när beloppsgränsen överskridits eller kan antas komma att överskridas. Bestämmelsen har inte någon uttrycklig motsvarighet i direktivet.

Om beloppsgränsen överskrids under löpande år föreligger inte längre förutsättningar att vara skattebefriad. Den beskattningsbara personen är skyldig att anmäla detta till skattemyndigheten. Anmälningsskyldighet föreligger även när det kan förutses att så kommer att ske. Det kan exempelvis vara så att den beskattningsbara personen har vetskap om att försäljningen kommer att öka och att beloppsgränsen därigenom kommer att överskridas. Redan i ett sådant skede skall anmälan göras till skattemyndigheten.

Om gränsen överskridits omfattas den beskattningsbara personen av mervärdesbeskattning och skall således registreras. Skyldighet att debitera mervärdesskatt på omsättningar föreligger och att redovisa denna till staten. Om den beskattningsbara personen inte har anmält sig för registrering kan skattemyndig-

heten förelägga om detta enligt 3 kap. 4 § SBL. Registrering till mervärdesskatt utgöt dock inte i sig en förutsättning för att bli beskattad.

10 kap.

Återbetalning av skatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade inom landet

Bestämmelserna i 1–4 §§ avser rätten till återbetalning av ingående skatt för beskattningsbara personer som inte är etablerade inom landet. Den personkrets som kan komma i fråga för rätten till återbetalning i dessa fall avgränsas i artikel 17.4 i det sjätte mervärdesskattedirektivet och artikel 1 i det åttonde respektive trettionde mervärdesskattedirektivet (79/1072/EEG respektive 86/560/EG). För tydlighetens skull har denna avgränsning, definitionen av vad som i de aktuella bestämmelserna avses med beskattningsbar person som inte är etablerad inom landet, tagits in i en ny 1 a §. På detta sätt uppnås en tydligare överensstämmelse med de nämnda direktiven. Beteckningen "utländsk företagare" har sålunda tagits bort, se förslag i avsnitt 3.3.5. Några direkt materiella förändringar av återbetalningsrättens omfattning har inte föreslagits. De övriga ändringar som föreslås i de aktuella bestämmelserna är en följd av att uttrycken "skattskyldighet" och "verksamhet" tas bort, av skäl som redovisas i avsnitt 3.5.5 och 3.5.6. Även rubriken har anpassats i enlighet med vad ovan sagts.

1 §

I *första stycket* ersätter "beskattningsbar person som inte är etablerad inom landet" uttrycket "utländsk företagare" i enlighet med vad som sagts inledningsvis. Avgränsningen av denna personkrets görs i den nya 1 a §.

I förutsättningarna för återbetalningsrätten har ett förtydligande skett i punkt 1, att den ingående skatten för vilken återbetalning yrkas skall avse förvärv eller import som hänför sig till omsättning i en ekonomisk aktivitet som bedrivs utomlands. Härigenom har uttrycket verksamhet kunnat tas bort. En grundförutsättning för återbetalning av skatt är att den utländske beskattningsbara per-

sonen inte beskattas i Sverige för den omsättning till vilken återbetalningsrätten hänför sig. Motivet för den förutsättning som anges i punkt 2 är att rätten till återbetalning till utländska beskattningsbara personer skall motsvara den avdragsrätt som inhemska beskattningsbara personer har. "Avdragsrätt" ersätter därför uttrycket "skattskyldig" i detta sammanhang.

I andra stycket har vissa omformuleringar gjorts för att ersätta uttrycket skattskyldighet. Någon materiell förändring är inte avsedd.

Ett *nytt tredje stycke* har infogats av följande skäl. I enlighet med vad som föreslås i 1 a § kan en beskattningsbar person som inte är etablerad inom landet men väl inom ett annat EG-land, och som har gjort en omsättning för vilken förvärvaren är betalningsskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 ändå har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt de förevarande bestämmelserna. Detta följer av direktivets artikel 17.4 a. I enlighet med den systematik som gäller i 1 § föreslås återbetalningsrätten även gälla den ingående skatt som hänför sig till nämnda omsättning (jfr prop. 2001/02:65 s. 65).

I fjärde stycket, som motsvarar nuvarande tredje stycke, har gjorts en omskrivning för att ta bort uttrycket skattskyldighet. Bestämmelsen medför t.ex. att beskattningsbara personer som inte är etablerade inom landet och som i sitt etableringsland omfattas av ett småföretagarsystem som motsvarar det nya 9 d kap. inte har rätt till återbetalning.

Det skall tilläggas att bestämmelsen är föremål för ändringsförslag i en promemoria som har upprättats inom Finansdepartementet, dnr Fi2002/2346.

1 a §

I denna nya paragraf avgränsas kretsen av beskattningsbara personer som inte är etablerade inom landet och som har rätt till återbetalning av ingående skatt på sätt som har sin motsvarighet i artikel 17.4 i det sjätte mervärdesskattedirektivet och artikel 1 i det åttonde respektive trettonde mervärdesskattedirektivet. I enlighet med vad som sägs i de artiklarna skall följande gälla. Den beskattningsbara personen skall självständigt bedriva ekonomisk aktivitet, dvs. uppfylla kriterierna för beskattningsbara personer enligt den föreslagna huvudregeln i 1 a kap. 1 §. Under den tids-

period som avses i 19 kap. 2 §, för vilken den beskattningsbara personen söker återbetalning, får han inte ha varit etablerad, ha haft fast etableringsställe, ha varit bosatt eller stadigvarande ha vistats här i landet. Under den perioden får han heller inte ha omsatt varor och tjänster som anses omsatta här i landet med undantag för vissa från skatteplikt undantagna transporttjänster och viss omsättning för vilken förvärvaren är betalningsskyldig enligt bestämmelserna i 1 kap. 2 § första stycket 2, 3, och 4 b. Eftersom artikel 15 i mycket motsvarar våra exportbestämmelser, enligt vilka omsättningen inte anses gjord inom landet, nämns bestämmelserna i artikel 15 inte särskilt. För beskattningsbara personer som är etablerade i ett annat EG-land gäller dessutom att de får ha omsatt varor, för vilken omsättning förvärvaren är betalningsskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 4.

2 §

”En beskattningsbar person som avses i 1 a §” ersätter uttrycket ”utländsk företagare” i enlighet med vad som sagts inledningsvis.

3 §

Vad som föreslagits beträffande avdragsrättens inträde i 8 kap. 1 a § ML skall även gälla för rätten till återbetalning av ingående skatt. Se kommentaren till den bestämmelsen och till 13 kap. 8 §.

4 §

”Beskattningsbar person” ersätter uttrycket ”skattskyldig” i enlighet med förslagen i avsnitt 3.5.5.

5 §

Bestämmelserna har sin närmaste motsvarighet i direktivets artikel 15.10 och 15.12, som emellertid är utformade som undantag från skatteplikt för vilka rätt till avdrag eller återbetalning av ingående skatt föreligger enligt 17.3 (b). Ändringen innebär endast att en omformulering skett för att ta bort uttrycket verksamhet, se

avsnitt 3.5.6. Någon materiell förändring är inte avsedd. Uttrycket "hjälpverksamhet" har dock bedömts kunna kvarstå.

6 §

Bestämmelsen har sin närmaste motsvarighet i direktivets artikel 15.10, som emellertid är utformad som undantag från skatteplikt för vilka rätt till avdrag eller återbetalning av ingående skatt föreligger enligt 17.3 b. Ändringen innebär endast att en omformulering skett för att ta bort uttrycket verksamhet, se avsnitt 3.5.6. Någon materiell förändring är inte avsedd.

9 §

Bestämmelsen har slopats enligt förslag i avsnitt 3.5.3, se kommentaren till 8 kap. 3 §.

11 §

Bestämmelserna avser rätten till återbetalning av ingående skatt avseende sådan omsättning av varor och tjänster för vilka rätt till avdrag för ingående skatt saknas på grund av att omsättningen är undantagen från skatteplikt enligt vissa bestämmelser i 3 kap, s.k. kvalificerade undantag. I likhet med vad som gäller för avdragsbestämmelserna i 8 kap. innebär förslagen att rätten till återbetalning i dessa fall knyts till egenskapen av beskattningsbar person, se avsnitt 3.5.3. När det gäller sådana beskattningsbara personer som avses i 1 a kap. 4 §, den som tillfälligtvis avyttrar ett nytt transportmedel, är återbetalningsrätten emellertid i viss mån begränsad. Detta framgår av 11 a §, som motsvarar direktivets artikel 28a.4. För dessa beskattningsbara personer regleras således rätten till återbetalning även fortsättningsvis i 11 a §, varför en hänvisning gjorts i enlighet härmed.

Ändringen i *första stycket* avseende hänvisningen till 3 kap. 19 § är en följd av föreslagna ändringar i den bestämmelsen.

Bestämmelsen i *andra stycket* motsvaras närmast av artikel 17.3 c och har omformulerats i enlighet med sistnämnda bestämmelse för att uttrycket verksamhet skall kunna tas bort. Någon materiell förändring är inte avsedd.

Vidare har ett nytt *tredje stycke* lagts till i paragrafen. Stycket innebär att den som är befriad från mervärdesbeskattning enligt bestämmelserna 9 d kap. ML inte har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt förevarande paragraf.

Det skall tilläggas att bestämmelsen är föremål för ändringsförslag i en promemoria som har upprättats inom Finansdepartementet, dnr Fi2002/2346.

11 a §

Bestämmelsen reglerar rätten till återbetalning av ingående skatt för sådana beskattningsbara personer som avses i det nya 1 a kap. 4 §, dvs. den som tillfälligtvis avyttrar nytt transportmedel, vilken omsättning är undantagen från beskattning enligt 3 kap. 30 a § eftersom förvärvaren i ett annat EG-land förvärvsbeskattas i dessa fall. I enlighet med vad som gäller enligt direktivets artikel 28a.4 kan återbetalning ske med högst det belopp han skulle vara skyldig att erlægga om leveransen inte vore undantagen från skatteplikt. "Betalingsskyldighet" ersätter således uttrycket "skattskyldighet" i detta sammanhang, se avsnitt 3.5.5. I övrigt har viss omformulering skett.

11 c §

De föreslagna ändringarna är en följd av vad som föreslagits beträffande bestämmelserna i 3 kap. 10 a och b §§.

11 d §

Den föreslagna ändringen är en följd av vad som föreslagits beträffande bestämmelsen i 3 kap. 10 a §.

12 §

I paragrafen regleras rätten till återbetalning av ingående skatt för vilken beskattningsbara personer saknar rätt till avdrag enligt 8 kap. ML på grund av att omsättningen sker utanför EG (jfr prop. 1993/94:99 s. 130–31). Att omsättningen i dessa fall anses ske

utanför EG följer av bestämmelserna i 5 kap. 9 och 11 §§ om export. Med export förstås sålunda att en vara levereras eller en tjänst tillhandahålles i ett land utanför EG, jfr definitionen i 1 kap. 10 §.

ML har i detta avseende en annorlunda lagteknisk konstruktion än vad som föreskrivs i direktivet. Bestämmelserna i förevarande paragraf innebär emellertid att beskattningsbara personer som utför exporttransaktioner inte skall drabbas av detta. Direktivets artikel 17.3 b stadgar att beskattningsbara personer har rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt hänförlig till vissa transaktioner undantagna från skatteplikt såsom export. Denna rätt till återbetalning av ingående skatt finns följaktligen i den nu aktuella paragrafen.

Mervärdesskatt skall inte betalas vid export. Detta följer av 1 kap. 1 § första stycket 4 jämförd med den föreslagna 1 a § första stycket i samma kapitel. Av denna anledning är reglerna om återbetalning av ingående skatt placerade i 10 kap. ML.

Definitionen av vad som avses med export i 1 kap. 10 § avgränsar kretsen av personer som har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt nu aktuell paragraf, 10 kap. 12 § ML. Se kommentaren till 1 kap. 10 §. En ytterligare förutsättning för rätt till återbetalning finns i 10 kap. 13 § ML. Rätten till återbetalning omfattar endast sådan skatt som skulle ha varit avdragsgill om transaktionerna till vilka den hänför sig skulle ha beskattats om de utförts inom landet.

I ett nytt *tredje stycke* anges att den som är befriad från mervärdesbeskattning enligt bestämmelserna i 9 d kap. ML inte har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt förevarande paragraf.

13 §

Bestämmelsen i *första stycket* klargör att rätten till återbetalning av ingående skatt enligt 11–12 §§ endast omfattar sådan skatt som skulle ha varit avdragsgill om transaktionerna till vilka den hänför sig skulle ha beskattats enligt ML, jfr prop. 1993/94:99 s. 228 och SOU 1994:88 s. 310 f. Rätt till återbetalning föreligger således i samma utsträckning som en beskattningsbar person skulle ha haft rätt till avdrag enligt 8 kap. om transaktionerna inte varit undantagna från skatteplikt eller ansetts omsatta utomlands. Detta innebär bl.a. att de avdragsbegränsningar som finns i 8 kap. 8–12 §§, 15 § och 16 § första stycket 2 ML skall tillämpas.

Bestämmelsen har ändrats till följd av det "transaktions-tänkande" som förts in i 8 kap., se den inledande kommentaren till det kapitlet och avsnitt 3.5.6. Vidare har hänvisningen till 10 kap. 9 § tagits bort av skäl som redovisas i kommentaren till 8 kap. 3 § och avsnitt 3.5.3.

Ändringen i *andra stycket* följer av att bestämmelserna i nuvarande 6 kap. har flyttats till det nya 1 a kap. ML.

Det skall tilläggas att bestämmelsen är föremål för ändringsförslag i en promemoria som har upprättats inom Finansdepartementet, dnr Fi2002/2346.

11 kap.

1 a §

Ändringarna är en följd av införandet av begreppet beskattningsbar person och av att bestämmelserna om mervärdesskattegrupper har flyttats till det nya 1 a kap. 10–15 §§.

2 §

Ändringarna är en följd av införandet av begreppet beskattningsbar person och av förslaget att ta bort uttrycket "skattskyldighet, se avsnitt 3.5.5.

2 a §

I paragrafen utvidgas skyldigheten att utfärda faktura eller jämförlig handling enligt 11 kap. 2 § till att även gälla i vissa angivna fall. Enligt första stycket 2 skall således säljaren utfärda faktura eller jämförlig handling för sådan omsättning som anges i 3 kap. 30 a § ML. I ett nytt *tredje stycke* har intagits en regel som innebär att denna skyldighet även skall gälla den som är befriad från mervärdesbeskattning enligt de föreslagna reglerna i 9 d kap. ML. Skälet till detta är att köparens förvärv inte skall beskattas och att köparen därför måste ha kännedom om att säljaren är befriad från mervärdesskatt (jfr avsnitt 6.5.3).

4 §

Till följd av att den särskilda bestämmelsen om redovisning av förskotts- eller a conto-betalningar i 13 kap. 14 § föreslås slopad, kan bestämmelsen i punkten 2 tas bort. Skälen för detta anges närmare i avsnitt 7.8.3.

5 §

Paragrafen innehåller regler om vad en faktura skall innehålla.

I *första stycket 6* har lagts till ett krav på att fakturan skall innehålla uppgift om datum för dess utfärdande. Detta är en förutsättning för förslagen i avsnitt 7.8.3 att knyta redovisningstidpunkten för vissa slags transaktioner till detta datum.

Ändringarna i *första stycket 7–9* är en följd av införandet av begreppet beskattningsbar person och av förslaget att ta bort uttrycket "skattskyldighet", se avsnitt 3.5.5.

I ett nytt *andra stycke* har lagts till att om den som är omfattas av skattebefrielse enligt reglerna i 9 d kap. ML utfärdar faktura trots att skyldighet därtill inte föreligger, får en sådan faktura inte innehålla någon uppgift om mervärdesskatt. Regeln kan förefalla obehövlig, eftersom säljaren inte skall debitera någon skatt om han omfattas av befrielse enligt reglerna i 9 d kap. ML. Skälet till bestämmelsen är att förhindra uppkomsten av en avdragsrätt hos förvärvaren. Bestämmelsen grundas på artikel 24.5 i direktivet.

Ändringarna i *fjärde stycket* är en följd av införandet av begreppet beskattningsbar person och direktivets "transaktionstänkande", se avsnitt 3.5.6.

5 a §

I *första stycket* har lagts till att det vid omsättning som avses i 3 kap. 30 a § första stycket och som görs av någon som är skattebefriad enligt reglerna i 9 kap. ML, skall det framgå av fakturan att sådan befrielse gäller. Skälet för ändringen har angivits i avsnitt 6.5.3.

I ett nytt *andra stycke* har lagts till en bestämmelse om att i de fall som anges i 2 a § tredje stycket, som också är nytt, skall det av en faktura eller jämförlig handling framgå att säljaren är befriad från mervärdesskatt enligt reglerna i 9 d kap. ML. Fråga är om gemenskapsinterna omsättningar som undantas från skatteplikt

enligt 3 kap. 30 a § och som görs av någon som är skattebefriad. Skälet till att regeln behövs är att köparen inte skall beskattas för förvärvet när säljaren är skattebefriad. För att veta om så är fallet måste uppgift om detta finnas på en faktura eller jämförlig handling.

Ändringarna i *fjärde stycket* är en följd av införandet av begreppet beskattningsbar person och av förslaget att ta bort uttrycket "skattskyldighet", se avsnitt 3.5.5.

5 b §

Ändringarna är en följd av förslaget att ta bort uttrycket "skattskyldighet", se avsnitt 3.5.5.

5 c §

Ändringarna är en följd av införandet av begreppet beskattningsbar person.

8 §

Av ändringen i första stycket följer att en kreditnota krävs så snart säljaren lämnar nedsättning av priset eller om utfärdad faktura inte skall gälla. Kravet på kreditnota kopplas således inte längre till enbart sådana nedsättningar av priset som anges i 7 kap. 6 § ML. Förslaget har närmare kommenterats i avsnitt 7.8.5.

Ändringen i *andra stycket 3* föranleds av omnumreringen av punkterna i 5 §

Ändringen i *tredje stycket* är en anpassning till följd av införandet av begreppet beskattningsbar person.

I *ett nytt fjärde stycke* har ett tillägg gjorts om en felaktig debitering som leder till att betalningsskyldighet för det felaktiga beloppet uppkommer enligt 1 kap. 1 a § jämfört med 1 kap. 2 § första stycket 7, kan rättas genom utfärdande av en kreditnota. Den ovillkorliga skyldigheten att betala in sådant belopp som debiterats felaktigt anvisas genom denna bestämmelse en möjlighet till rättelse. Förslaget om betalningsskyldighet för felaktiga debiteringar har närmare diskuterats i avsnitt 7.8.6.

Det skall tilläggas att bestämmelsen är föremål för ändringsförslag i en promemoria som har upprättats inom Finansdepartementet, dnr Fi2002/2346.

12 kap.

1 §

Ändringen i *första stycket* är en anpassning till följd av införandet av begreppet beskattningsbar person.

Det skall tilläggas att bestämmelsen är föremål för ändringsförslag i en promemoria som har upprättats inom Finansdepartementet, dnr Fi2002/2346.

1 a §

Ändringen är en följd av förslaget att ta bort uttrycket skattskyldighet, se avsnitt 3.5.5.

2 §

Ändringen i *första stycket* innebär att hänvisningen till 10 kap. 9 § tas bort eftersom denna bestämmelse föreslås slopad, se avsnitt 3.5.3. Det skall anmärkas att termen "betalningsskyldighet" även fortsättningsvis används för den uppskjutna beskattning som kan bli följden av bestämmelsen i 3 kap. 26 b § när motorfordon som förvärvats genom en omsättning undantagen från skatteplikt vidareförsäljs inom två år.

Ändringen i *andra stycket* är en följd av att bestämmelserna om mervärdesskattegrupper har flyttats till 1 a kap. 10–15 §§.

Ändringen i *tredje stycket* är en anpassning till följd av införandet av begreppet beskattningsbar person.

Det skall tilläggas att bestämmelsen är föremål för ändringsförslag i en promemoria som har upprättats inom Finansdepartementet, dnr Fi2002/2346.

13 kap.

Bestämmelserna i 13 kap. ML om redovisning av utgående och ingående skatt har setts över i enlighet med utredningens tilläggsuppdrag. Tilläggsuppdraget omfattar även reglerna om skattskyldighetens inträde (den beskattningsgrundande händelsen enligt den av utredningen föreslagna terminologin) och tidpunkten för avgörande av tillämplig skattesats. Såvitt gäller redovisningsbestämmelserna innebär utredningens förslag att begreppet redovisningstidpunkt förs in i ML. Härmed avses den tidpunkt som är avgörande för till vilken redovisningsperiod som skatt i anledning av omsättning av varor och tjänster skall hänföras. Enligt den föreslagna huvudregeln skall redovisningstidpunkten sammanfalla med tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen. Detta skall gälla för omsättning inom landet om betalning erläggs i anslutning till omsättningen, för uttag och för de fall där faktura utfärdas före omsättningen men inte i samband med denna. Redovisningen av utgående skatt vid import skall i likhet med gällande regler kopplas till tullagstiftningen. Vissa avsteg från huvudregeln föreslås. Detta gäller omsättning av varor som undantas enligt 3 kap. 30 a § ML, för vilka föreskrivs att redovisningstidpunkten skall infalla när faktura utfärdas eller senast den femtonde dagen i månaden efter den månad då omsättningen gjordes. Ett annat avsteg är att redovisningstidpunkten sammanfaller med tidpunkten för utfärdande av faktura om betalning skall erläggas efter omsättningen och faktura utfärdas i samband med omsättningen och före utgången av efterföljande månad (fakturadatummetod). Om faktura inte utfärdas inom denna tid infaller redovisningstidpunkten två månader efter tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen. Ytterligare avsteg från huvudregeln görs avseende förskotts- och a conto-betalningar, för vilka redovisningstidpunkten infaller när ersättningen inflyter kontant eller annars kommer den beskattningsbara personen till godo. Såvitt gäller gemenskapsinterna förvärv infaller redovisningstidpunkten när faktura utfärdas eller senast den femtonde dagen i månaden efter den månad som den beskattningsgrundande händelsen inträffade.

Såvitt gäller redovisning av ingående skatt föreslås att direktivets princip om reciprocitet skall föras in i ML. Detta innebär att redovisningstidpunkten för ingående skatt avseende förvärv och import sammanfaller med redovisningstidpunkten för motsvarande utgående skatt.

Skälen för de av utredningen valda principerna för redovisning av utgående och ingående skatt framgår av avsnitt 7.8.3.

Förslagen innebär att den anknytning till vad som utgör god redovisningssed enligt bokföringslagen (BFL) vid redovisning av mervärdesskatt försvinner. Som en följd av förslagen föreslås också att ett antal särregler för redovisning av mervärdesskatt slopas. Övriga bestämmelser om redovisning, som idag finns i 13 kap. 24–28 b §§ har anpassats till följd av förslagen rörande redovisningstidpunkten. Andra anpassningar har skett till följd av förslagen i kapitel 3 om införande av det gemenskapsrättsliga begreppet beskattningsbar person.

Samtliga redovisningsbestämmelser har numrerats om och placerats i ett nytt 13 kap. ML av lagtekniska skäl.

1 §

Bestämmelsen motsvarar nuvarande bestämmelse i 1 §. Paragrafen innehåller dels en hänvisning till viss annan lagstiftning som innehåller regler om redovisning av mervärdesskatt, dels en hänvisning till de följande reglerna om redovisning i 13 kap.

2 §

Bestämmelserna i paragrafen är nya. I *första stycket* fastställs att utgående och ingående skatt för en viss transaktion skall hänföras till den redovisningsperiod under vilken redovisningstidpunkten för transaktionen infaller. Bestämmelsen motsvarar närmast direktivets artikel 10.2, 10.3, 17.1 och 28d jämförda med artikel 22.4 b, som innebär att den utgående skatten skall redovisas för den period när den blir utkrävbar och den ingående skatten skall dras av samtidigt som avdragsbeloppet blir utkrävbart av säljaren. Det är detta som avses med redovisningstidpunkten. Redovisningstidpunkten är följaktligen den tidpunkt då en skyldighet eller rättighet att senare redovisa mervärdesskatt uppkommer.

I *andra stycket* har en hänvisning gjorts till bestämmelserna som anger när redovisningstidpunkten infaller. För utgående skatt finns bestämmelserna i 3–7 §§ och för ingående skatt i 8 §.

Tredje stycket innehåller en hänvisning till de bestämmelser i 10 kap. SBL som avgör när skatten för en viss redovisningsperiod skall redovisas och vilken längd redovisningsperioden har.

3 §

Bestämmelserna i paragrafen är nya. Paragrafen innehåller den föreslagna huvudregeln för när redovisningstidpunkten för utgående skatt infaller. Bestämmelserna motsvarar artikel 10.2 första stycket och 10.3 i direktivet.

Den föreslagna huvudregeln innebär att redovisningstidpunkten för utgående skatt infaller samtidigt som tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen. När denna infaller framgår av 1 kap. 3 §. Huvudregeln gäller i vissa fall vid omsättning av varor eller tjänster inom landet, vid uttag av varor eller tjänster och vid import.

Sä vitt gäller omsättning av varor och tjänster skall huvudregeln gälla om betalning tas emot kontant eller på annat sätt kommer den beskattningsbara personen till godo i anslutning till omsättningen (*punkt 1*). Med betalning avses såväl betalning med kontanta medel som med olika slag av kort. Det avgörande är att säljaren inte själv medger köparen någon frist med betalningen. I dessa fall sammanfaller således redovisningstidpunkten med den beskattningsgrundande händelsen. Den beskattningsgrundande händelsen för omsättning av varor och tjänster inträder i normala fall enligt 1 kap. 3 § första stycket 1 när varan eller tjänsten omsätts. För omsättning av varor och tjänster som pågår kontinuerligt eller leder till flera avräkningar eller betalningar inträffar den beskattningsgrundande händelsen vid utgången av den period som betalningen eller avräkningen avser (1 kap. 3 § första stycket 2). Även redovisningstidpunkten kommer i dessa fall att inträffa vid utgången av den avsedda perioden. I de fall någon avräkning eller betalning inte kan antas ske inom ett år inträffar den beskattningsgrundande händelsen vid kalenderårets utgång (1 kap. 3 § första stycket 3). Även redovisningstidpunkten förskjuts i dessa fall till kalenderårets utgång.

Om faktura utfärdas före omsättningen men inte i samband med denna gäller också den föreslagna huvudregeln (*punkt 2*). Enbart utfärdande av en faktura innebär således i princip inte att redovisningstidpunkten infaller utan denna sammanfaller även i dessa

fall med den beskattningsgrundande händelsen. Av framför allt praktiska skäl skall huvudregeln inte gälla när faktura visserligen utfärdas före omsättningen, men den har ett otvetydigt samband med omsättningen, såväl tids- som innehållsmässigt.

Huvudregeln gäller också för omsättning i form av uttag (*punkt 3*). Vid uttag av varor och tjänster inträffar den beskattningsgrundande händelsen vid omsättningen. Detta innebär normalt att den beskattningsgrundande händelsen inträffar löpande. Redovisningstidpunkten kommer därmed också att infalla löpande. Även uttag kan utgöra kontinuerlig omsättning i enlighet med vad som sagts ovan.

Även i fråga om import gäller huvudregeln (*punkt 4*). Den beskattningsgrundande händelsen vid import infaller när skyldigheten att betala tull inträder enligt tullagstiftningen eller skulle ha inträtt om skyldighet att betala tull förelegat (1 kap. 3 § första stycket 5). Redovisningstidpunkten kommer till följd av den föreslagna huvudregeln att infalla vid samma tidpunkt.

Innebörden av förslaget kommenteras ytterligare i avsnitt 7.8.3.

4 §

Bestämmelserna i paragrafen är nya och reglerar när redovisningstidpunkten infaller vid förskottsbetalningar. Regeln motsvarar artikel 10.2 andra stycket i direktivet, som är en tvingande regel. Bestämmelsen motsvarar i stort sett nuvarande bestämmelse i 13 kap. 6 § 3.

Regeln om redovisningstidpunkten för förskottsbetalningar är ett avsteg från den i 3 § föreslagna huvudregeln om att redovisningstidpunkten infaller samtidigt som den beskattningsgrundande händelsen. Regeln leder till att redovisningstidpunkten tidigareläggs. Även nuvarande regler i ML innebär att redovisning av mervärdesskatt på mottagna förskott skall ske före det att omsättningen ägt rum. Förslaget innebär således inte någon förändrad princip när det gäller behandlingen av förskott.

Förskottsbetalning kan avse hela ersättningen eller endast del därav. Vid delvis förskottsbetalning infaller redovisningstidpunkten endast för det mottagna beloppet. Resterande belopp bedöms för sig och följer de allmänna bestämmelserna för fastställande av redovisningstidpunkten.

5 §

Bestämmelserna i paragrafen är nya. Paragrafen innehåller en regel som avviker från huvudregeln i 3 § om när redovisningstidpunkten infaller. Den avvikande regeln innebär att redovisningstidpunkten under vissa förutsättningar infaller vid utfärdande av faktura (fakturadatummetod). Bestämmelsen grundas på artikel 10.2 tredje stycket som föreskriver att som alternativ metod till huvudregeln om när redovisningstidpunkten infaller får föreskrivas att denna skall infalla senast när fakturan utfärdas eller, om någon faktura inte har utfärdats eller har utfärdats för sent, inom en angiven period från dagen för den beskattningsgrundande händelsen. Denna alternativa metod skall gälla för vissa transaktioner eller för vissa kategorier av beskattningsbara personer.

Första stycket innebär att redovisningstidpunkten infaller vid utfärdande av faktura om betalning inte tas emot kontant eller på annat sätt kommer den beskattningsbara personen till godo i anslutning till omsättningen. Säljaren kan i dessa fall sägas lämna en frist för köparen att erlägga betalning. Härutöver krävs att fakturan utfärdas i samband med eller efter omsättningen. Om faktura utfärdas före omsättningen men inte i samband med denna gäller huvudregeln i 3 §.

Regeln bygger på att faktura utfärdas i samband med omsättningen eller inom viss tid därefter. Säljarens intresse av att erhålla betalning är ett incitament till att utfärda faktura. Det kan emellertid av olika skäl förekomma att faktura utfärdas sent eller inte utfärdas alls. Utan någon särskild regel för sådana fall skulle inbetalningen av skatten till staten kunna dröja eller till och med utebli. I *andra stycket* föreslås därför en tidsfrist för när redovisningstidpunkten senast skall infalla vid fakturadatummetoden. Regeln innebär att om faktura inte utfärdas senast under månaden efter den då den beskattningsgrundande händelsen inträffade, skall redovisningstidpunkten infalla två månader efter tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen.

Eftersom fakturadatummetoden innebär att redovisningstidpunkten infaller vid utfärdande av faktura, måste metoden kompletteras med en regel om att dagen för utfärdandet framgår av fakturan. Den av utredningen föreslagna reciprocitetsprincipen innebär dessutom att redovisningstidpunkterna för utgående och ingående skatt skall sammanfalla. Även för redovisningen av ingående skatt krävs därför uppgift om dagen för utfärdande av

fakturan. Eftersom nuvarande regler i 11 kap. ML inte innehåller något sådant krav, föreslås att en regel härom förs in i 11 kap. 5 § ML.

Innebörden av fakturadatummetoden kommenteras ytterligare i avsnitt 7.8.3.

6 §

Bestämmelserna i paragrafen är nya och innebär att en redovisningstidpunkt fastställs för de fall där betalningsskyldighet för ett belopp föreligger såsom för utgående skatt enligt 1 kap. 2 § första stycket 7, se kommentaren till den bestämmelsen.

7 §

Bestämmelserna i paragrafen är nya. Den föreslagna lydelsen av förevarande paragraf innehåller i *första stycket* regler om när redovisningstidpunkten för utgående skatt i anledning av gemenskaps-interna förvärv infaller. Motsvarigheten i direktivet finns i artikel 28d.2 och 28d.3. Regleringen innebär att redovisningstidpunkten infaller den 15:e i månaden efter den under vilken den beskattningsgrundande händelsen enligt 1 kap. 3 § första stycket 4 inträffade. Om faktura utfärdas till förvärvaren dessförinnan infaller emellertid redovisningstidpunkten vid utfärdandet av fakturan. Innehållsmässigt motsvarar bestämmelsen nuvarande 1 kap. 4 a § ML, vilken föreslås upphävd.

Andra stycket i förevarande paragraf innehåller bestämmelser om när redovisningstidpunkten infaller för sådana s.k. gemenskaps-interna varuomsättningar som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML. Bestämmelsen är ny i förhållande till nuvarande lagstiftning. Direktivets motsvarighet finns i artikel 28d.4, som är tvingande.

Bestämmelserna innebär att redovisningstidpunkten infaller den 15:e i månaden efter den under vilken den beskattningsgrundande händelsen enligt 1 kap. 3 § 1 inträffade. Om faktura utfärdas till förvärvaren dessförinnan infaller emellertid redovisningstidpunkten vid utfärdandet av fakturan.

Bestämmelserna i andra stycket rör från skatteplikt undantagna omsättningar. Någon skatt att betala ger således dessa inte upphov

till. Skälet till att bestämmelsen föreslås införd är att den får betydelse för de rapporteringsskyldigheter som finns för ifrågasvarande omsättningar. Syftet med bestämmelsen är att möjliggöra kontroller.

8 §

Bestämmelserna i paragrafen är nya. Den föreslagna lydelsen av paragrafen innehåller bestämmelser om när redovisningstidpunkten för ingående skatt infaller. Bestämmelserna, som motsvarar artikel 17.1 i direktivet, innebär att redovisningstidpunkten för ingående skatt avseende förvärv och import infaller samtidigt med redovisningstidpunkten för motsvarande utgående skatt enligt 3–7 §§. Direktivets krav på reciprocitet mellan utgående och ingående skatt vid redovisningen förs därmed in i ML. Det skall till följd härav inte längre kunna uppstå några tidsmässiga skillnader mellan redovisningstidpunkten för utgående skatt hos säljaren och motsvarande tidpunkt för ingående skatt hos köparen. Tidsmässiga skillnader kan emellertid även fortsättningsvis uppstå till följd av skillnader i redovisningsperiodens längd. Detta är emellertid även fallet enligt direktivets bestämmelser.

I avsnitt 7.8.3 anges vid vilka olika tillfällen som redovisningstidpunkten för ingående skatt kan infalla, se särskilt den sammanfattande uppställningen.

Som anges i kommentaren till 3 § kommer enbart förekomsten av en faktura, som utfärdats före omsättningen och utan samband med denna, inte att grunda rätt till avdrag för ingående skatt. Avdragsrätten uppkommer även i dessa fall samtidigt som redovisningstidpunkten infaller för den utgående skatten, dvs. vid tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen (omsättningen).

När fakturadatummetoden gäller för bestämmande av redovisningstidpunkten för utgående skatt, är det dagen för utfärdandet av fakturan som blir bestämmande för när avdragsrätten inträder. Som framgår av kommentaren till 7 § har en regel om att dagen för utfärdandet skall framgå av en faktura lagts till i 11 kap. 5 § ML.

9 §

Paragrafen innehåller nuvarande bestämmelser i 15 a och 23 a §§ om redovisningsvaluta. Ändringarna innebär att uttrycket skattskyldig ersätts med beskattningsbar person. Detta är en följd av förslagen i kapitel 3 om införandet av begreppet beskattningsbar person.

10 §

Paragrafen innehåller de bestämmelser som även tidigare betecknades med 13 kap. 10 § ML. Bestämmelserna behandlar hur redovisning av utgående skatt skall ske i samband med konkurs. Några materiella förändringar i förhållande till nuvarande regler är inte avsedda. De ändringar som gjorts av ordalydelsen föranleds av utredningens förslag i övrigt. Någon motsvarande bestämmelse finns inte i direktivet.

11 §

Paragrafen innehåller de bestämmelser som tidigare betecknades med 13 kap. 21 §§ ML. Bestämmelserna behandlar hur redovisning av ingående skatt skall ske i samband med konkurs. Några materiella förändringar i förhållande till nuvarande regler är inte avsedda. De ändringar som gjorts av ordalydelsen föranleds av utredningens förslag i övrigt. Någon motsvarande bestämmelse finns inte i direktivet.

12 §

Paragrafen är ny men motsvarar innehållet i nuvarande 13 kap. 11 § ML. Bestämmelsen behandlar redovisning av utgående skatt i samband med överlåtelse av rörelse. Några materiella förändringar i förhållande till nuvarande regler är inte avsedda. De ändringar som gjorts av ordalydelsen föranleds av utredningens förslag i övrigt. Bestämmelsen har inte någon motsvarighet i direktivet.

13 §

Paragrafen är ny men motsvarar innehållet i nuvarande 13 kap. 24 § ML. Några materiella förändringar i förhållande till nuvarande regler är inte avsedda. De ändringar som gjorts av ordalydelsen föranleds av utredningens förslag i övrigt. Bestämmelsen har inte någon motsvarighet i direktivet.

14 §

Paragrafen är ny men motsvarar bestämmelserna i nuvarande 13 kap. 25 § med vissa tillägg. Paragrafen innehåller bestämmelser om när redovisning skall ske av sådana ändringar av utgående skatt som görs enligt 13 §. *Första stycket* har inskränkts till att endast gälla ändringar i anledning av återtagande av vara eller kundförlust. Detta är en följd av det nya andra stycket. Vidare skall, till följd av övriga förslag avseende redovisning av utgående skatt, ändringen göras för den redovisningsperiod under vilken återtagandet av varan skett respektive kundförlusten inträffat. Anknytningen till när bokföring av ändringarna skett saknar således betydelse enligt den föreslagna lydelsen.

I ett nytt *andra stycke* föreslås en särskild regel för redovisning av ändring av utgående skatt till följd av nedsättning av priset. Vid sådana ändringar skall kreditnota utfärdas enligt 11 kap. 8 § ML. RSV har föreslagit att vid kreditnotor skall den utgående skatten redovisas i samband med utfärdande av kreditnota (se avsnitt 7.7.2). Den av utredningen föreslagna regeln innebär att vid nedsättning av priset skall ändringen av den utgående skatten hänföras till den redovisningsperiod under vilken kreditnotan utfärdats.

15 §

Paragrafen är ny men motsvarar bestämmelserna i nuvarande 13 kap. 25 a §. Ändringen innebär att uttrycket skattskyldig ersätts med beskattningsbar person till följd av utredningens förslag i kapitel 3.

16 §

Paragrafen är ny men motsvarar bestämmelserna i nuvarande 13 kap. 26 §. Paragrafen behandlar återföring av avdragen ingående skatt vid mottagande av kreditnota eller jämförlig handling enligt 11 kap. 8 § ML. Ändringen i *första stycket* innebär att uttrycket skattskyldig ersätts med beskattningsbar person.

I ett nytt *andra stycke* har införts en ny regel om när återföringen skall redovisas. Regeln innebär att återföringen skall hänföras till den redovisningsperiod under vilken kreditnotan eller den jämförliga handlingen utfärdades. Regeln är således en motsvarighet för ingående skatt till den i 14 § föreslagna regeln om att ändring av utgående skatt vid nedsättning av priset skall hänföras till den redovisningsperiod under vilken kreditnota utfärdats. Enhetliga regler kommer således att gälla för utgående och ingående skatt.

Bestämmelsen *tredje stycke* motsvarar den tidigare bestämmelsen i 13 kap. 26 § andra stycket.

Bestämmelsen i *fjärde stycket* är ny och innebär att enhetlighet uppnås vad gäller redovisning av utgående och ingående skatt vid konkurs.

17 §

Paragrafen är ny men motsvarar bestämmelserna i nuvarande 13 kap. 28 a §. Ändringarna i *andra och tredje styckena* innebär att uttrycket skattskyldig ersätts med beskattningsbar person.

18 §

Paragrafen är ny men motsvarar bestämmelserna i nuvarande 13 kap. 28 b §. Ändringarna i *första stycket* är en följd av föreslagna ändringar i 9 kap. 1 och 4 §§ ML, se kommentaren till de förslagen.

I *andra stycket* förtydligas att bestämmelsernas innehåll inte påverkar redovisningstidpunkten för transaktionerna i fråga.

19 §

Paragrafen, som är ny, behandlar redovisningen av utgående skatt som avses i 9 c kap. 4 § ML respektive sådan ingående skatt som avses i 8 kap. 2 § andra stycket. 9 c kap. ML innehåller undantag från skatteplikt för varor som placeras i vissa lager. Skattefriheten är dock inte permanent utan skatt skall enligt 9 c kap. 4 § tas ut när varan upphör att vara placerad i lagret. Betalningsskyldig för skatten är enligt 9 c kap. 5 § den som föranleder att varan upphör att vara placerad i lagret. Varken 9 c kap. eller 13 kap. ML innehåller någon regel om till vilken redovisningsperiod skatten skall hänföras. En sådan regel föreslås därför i förevarande paragraf. Regeln innebär att den utgående skatten skall hänföras till den redovisningsperiod under vilken varan upphör att vara placerad i lagret.

Om det är förvärvaren av en vara som föranleder att denna upphör att vara placerad i ett lager är det denne som skall redovisa skatten. Förvärvaren har då rätt till avdrag för ingående skatt motsvarande beloppet av den utgående skatten. Det föreslås att även denna ingående skatt skall hänföras till den redovisningsperiod under vilken varan upphörde att vara placerad i lagret.

I 9 c kap. 6 § ML finns en särskild regel om hur skatten skall beräknas. Som ett förtydligande införs en hänvisning till denna bestämmelse.

Förevarande paragraf saknar direkt motsvarighet i direktivet.

19 kap.

1 §

Ändringarna är en anpassning till följd av förslaget att föra in det gemenskapsrättsliga begreppet beskattningsbar person i ML. Se även kommentaren till 10 kap. 1–4 §§.

3 §

De krav som ställs i *andra stycket 2* har sin motsvarighet i åttonde direktivet artikel 3 a och b samt trettonde direktivet artikel 3.1. Enligt dessa bestämmelser måste sökanden visa att han eller hon är en beskattningsbar person i etableringslandet. Enligt åttonde direk-

tivet som gäller återbetalning av ingående skatt till beskattningsbara personer etablerade i andra EU-länder, måste den beskattningsbara personen dessutom visa att han inte undantas från beskattning enligt artikel 24. Sådana regler föreslås nu införas i 9 d kap. om små företag.

Till följd av omformuleringen i förevarande bestämmelse i syfte att få bort uttrycket skattskyldighet, har kraven enligt direktiven fått en tydligare motsvarighet i ML.

11 §

Ändringen innebär att hänvisningen till 10 kap. 9 § tas bort eftersom denna bestämmelse föreslås slopad, se avsnitt 3.5.3.

12 §

Ändringarna innebär dels att hänvisningen till 10 kap. 9 § tas bort eftersom denna bestämmelse föreslås slopad i avsnitt 3.5.3, dels en omformulering för att ta bort uttrycket verksamhet i enlighet med förslagen i avsnitt 3.5.6.

13 §

Ändringen innebär att bestämmelsen om dem som omfattas av 10 kap. 9 § tas bort eftersom denna bestämmelse föreslås slopad i avsnitt 3.5.3.

20 kap.

1 §

Ändringarna är en följd av att bestämmelserna om mervärdesskattegrupper har flyttats till 1 a kap. 10–15 §§.

9.2 Förslaget till förordning om ändring i mervärdes- skatteförordningen (1994:223)

1 §

Andra stycket tas bort till följd av dels införandet av begreppet beskattningsbar person, dels att uttrycket skattskyldighet skall tas bort, se avsnitt 3.5.5.

4 §

Ändringen är en följd av att uttrycket skattskyldighet tas bort enligt förslagen i avsnitt 3.5.5.

9.3 Förslaget till lag om ändring i skattebetalnings- lagen (1997:483)

1 kap.

4 §

Paragrafen innehåller utvidgningar av vad som i lagen avses med skatt och skattskyldig. I *andra stycket* har en ny punkt 3 förts in. Härigenom likställs med skatt enligt lagen sådant belopp som felaktigt angivits som skatt på faktura och för vilket betalningsskyldighet föreligger enligt 1 kap. 1 a § andra stycket jämfört med kap. 2 § första stycket 7 ML.

I *tredje stycket* har ett förtydligande förts in i punkten 2. Bestämmelsen innebär att med skattskyldig enligt SBL likställs beskattningsbara personer enligt föreslagna 1 a kap. ML och den som är betalningsskyldig enligt 1 kap. 2 § ML. Någon motsvarighet till det nuvarande tillägget beträffande den som har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 11–13 §§ ML föreslås inte. Skälet är att dessa är beskattningsbara personer och således omfattas av det sagda. Beskattningsbara personer som inte är etablerade inom landet och som har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 1–4 §§ ML omfattas inte av SBL:s regler.

6 §

Ändringen innebär endast att hänvisningen till bestämmelsen i ML om mervärdesskattegrupper har korrigerats.

2 kap.**4 §**

Bestämmelsen berör endast den som är skattskyldig till mervärdesskatt på grund av vissa förvärv av varor. Ändringen innebär att uttrycket "mervärdesskattskyldig" ersätts av "betalningsskyldig för mervärdesskatt". Ändringen är en följd begreppet skattskyldig inte längre skall användas i mervärdesskattesammanhang. Eftersom bestämmelsen handlar om den som är betalningsskyldig används det uttrycket i stället.

3 kap.**1 §**

I paragrafen anges vem som skall registreras av skattemyndigheten. *Första stycket punkt 2* i dess nuvarande lydelse innebär att den som är skattskyldig enligt ML skall registreras med vissa angivna undantag. Detta innebär att endast den som är skyldig att faktiskt betala skatt behöver registreras, men exempelvis inte den som enbart omsätter varor eller tjänster som undantas från skatteplikt. Som en anpassning till utredningens förslag i övrigt föreslås att registreringsskyldigheten i stället skall gälla den som är beskattningsbar person. Eftersom detta är ett vidare begrepp bör registreringsskyldigheten endast gälla den som är beskattningsbar person och som har rätt till avdrag för ingående skatt eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11–13 §§. Registreringsskyldigheten kommer därmed att bli lika omfattande som enligt nuvarande regler.

En följd av de föreslagna ändringarna är att den som omfattas av skattebefrielse enligt föreslagna 9 d kap. ML inte behöver registreras.

Vidare anges i punkt 2 att registreringsskyldigheten omfattar den som är betalningsskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 5 ML, dvs. för gemenskapsinternt förvärv. Skälet härtill är att förvärvaren inte

alltid är en beskattningsbar person. Undantag görs dock för den som endast är betalningsskyldig på grund av förvärv av sådana varor som anges i 2 a kap. 3 § första stycket 1 och 2 ML, dvs. den som endast förvärvar nya transportmedel eller punktskattepliktiga varor och som därför inte är en beskattningsbar person. Någon förändring jämfört med nuvarande regler sker således inte i detta avseende. Undantag från registreringskyldigheten görs också för sådana mervärdesskattegrupper som avses i 1 a kap. 10 § ML, eftersom grupphuvudmannen registreras enligt punkt 3.

Första stycket punkt 4 i dess nuvarande lydelse innebär att den som har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9–13 §§ ML skall registreras. Sådana beskattningsbara personer kommer emellertid att omfattas av den föreslagna huvudregeln i punkt 2. Förevarande punkt kan därför tas bort.

Ändringarna i *första stycket 5–7* innebär endast att dessa punkter har numrerats om.

2 §

I paragrafen anges vem som är skyldig att anmäla sig för registrering. Ett nytt *andra stycke* har lagts till, innebärande att anmälningskyldigheten har delats upp mellan dem som är anmälningskyldiga för att de avser att bedriva näringsverksamhet och dem som är beskattningsbara personer eller i annat fall betalningsskyldiga enligt ML. Första stycket avser den förra gruppen och har endast ändrats vad gäller hänvisningen till 1 §. Det nya andra stycket avser den senare gruppen och det anges sålunda att beskattningsbara personer och den som betalningsskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 5 ML, dvs. för gemenskapsinternt förvärv, skall anmäla sig för registrering om de skall registreras enligt 1 § första stycket 1–5.

Nuvarande andra stycket kan tas bort med hänsyn till den utmönstring av uttrycket verksamhet som föreslås när det gäller mervärdesskatt (se förslag till 1 kap. 7 § ML och tillhörande kommentar).

I *tredje stycket* har uttrycket ”verksamhet” i första meningen kompletterats med aktivitet. Bestämmelsen i andra meningen innebär att den som är en beskattningsbar person till följd av att han utför tillfälliga transaktioner enligt förslagen till 1 a kap. 2 § ML och som skall redovisa skatten i självdeklaration, skall anses ha

fullgjort anmälningsskyldigheten genom att lämna deklarationen. I bestämmelsens nuvarande lydelse gäller detta för den vars verksamhet är yrkesmässig endast enligt 4 kap. 3 § första stycket 1 eller 2, vilka bestämmelser föreslås slopade i kapitel 3.

10 kap.

9 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om vem som skall lämna skattedeklaration. Såvitt gäller mervärdesskatt omfattar deklARATIONSSKYLDIGHETEN i princip den som skall redovisa utgående eller ingående mervärdesskatt. Någon förändring härav föreslås inte.

Handelsbolag kan vara beskattningsbara personer (jfr förslag till 1 a kap. 5 § ML). Innehållet i nuvarande *punkt 3* kan därför tas bort.

Förslaget innebär att deklARATIONSSKYLDIGHETEN vad gäller mervärdesskatt delas upp i två punkter. I den nya lydelsen av *punkt 3* anges att beskattningsbar person som är betalningsskyldig enligt 1 kap. 2 § ML, har avdragsrätt enligt 8 kap. ML eller har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11–13 §§ ML skall lämna skattedeklaration. Undantag görs för den som skall redovisa mervärdesskatt i självdeklaration eller särskild skattedeklaration. Räckvidden av bestämmelsen är avsedd att vara densamma som nuvarande punkt 4. Detta innebär att den skall redovisa utgående eller ingående mervärdesskatt skall lämna skattedeklaration. DeklARATIONSSKYLDIGHETEN omfattar således inte dem som enbart utför transaktioner som är undantagna från skatteplikt och som inte har rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt. Detta överensstämmer med nuvarande reglering. Undantag görs för mervärdesskattegrupper enligt 1 a kap. 10 § ML i likhet med vad som görs enligt nuvarande bestämmelser.

I *punkt 4* enligt föreslagen lydelse görs tillägg för dem som är betalningsskyldiga enligt 1 kap. 2 § första stycket 5 ML, dvs. för gemenskapsinterna förvärv, och som inte omfattas av deklARATIONSSKYLDIGHETEN enligt punkt 3. Även här görs undantag för den som skall redovisa mervärdesskatt i självdeklaration eller särskild skattedeklaration.

Ändringen i *punkt 7* föranleds av de föreslagna ändringarna i 3 kap. 1 §.

11 §

Bestämmelsen gäller redovisning av mervärdesskatt. I *första stycket* har uttrycket "skattskyldig" ersatts med beskattningsbar person, vilket är en följd av förslagen i kapitel 3.

13 §

I paragrafens *första stycke* har hänvisningen till 3 kap 1 § korrigerats som en följd av ändringar i den bestämmelsen.

Andra stycket gäller den som skall redovisa mervärdesskatt. Ändringen innebär att uttrycket "skattskyldig" ersätts av beskattningsbar person till följd av förslagen i kapitel 3.

15 §

Bestämmelsen gäller den som skall redovisa mervärdesskatt. Ändringen innebär att uttrycket "mervärdesskattskyldig" ersätts av den som skall redovisa mervärdesskatt.

18 §

Bestämmelsen gäller den som skall redovisa mervärdesskatt. I *andra stycket* har uttrycket "skattskyldig" därför ersatts med "den som skall redovisa skatten".

21 §

Bestämmelsen innebär att den som skall lämna skattedeklaration enligt vad som anges i 10 kap. 19 § efter särskilt beslut kan redovisa skatteavdrag och arbetsgivaravgifter för sig. Bestämmelsen gäller den som är näringsidkare. Eftersom detta begrepp föreslås slopat i mervärdesskattesammanhang, har det tillagts att bestämmelsen även gäller beskattningsbara personer.

22 §

Bestämmelsen avser både den som är skattskyldig enligt skattebetalningslagen men som inte skall redovisa mervärdesskatt och den som skall redovisa mervärdesskatt i självdeklaration. Eftersom begreppet "skattskyldig" föreslås slopat i mervärdesskattesammanhang har en omskrivning gjorts.

29 §

Hänvisningen till 13 kap. ML har anpassats till följd av författningsförslagen i ML.

31 §

Bestämmelsen gäller redovisning av mervärdesskatt i självdeklaration. Utredningen föreslår att uttrycket "verksamhet" skall utmönstras i mervärdesskattesammanhang. I *första stycket* föreslås således att detta uttryck tas bort och att bestämmelsen i stället skall gälla för beskattningsbara personer vars med visst högsta beskattningsunderlag.

32 §

Bestämmelsen gäller redovisning av mervärdesskatt i särskild skattedeklaration. Ändringen innebär att uttrycket "skattskyldig" ersätts med betalningsskyldig och är en följd av förslagen i kapitel 3.

35 §

Bestämmelsen gäller lämnande av periodisk sammanställning och avser således mervärdesskatt. *Andra stycket* innebär att under vissa förutsättningar kan periodisk sammanställning göras för kalenderår. I punkterna 1–4 har begreppet "skattskyldig" ersatts med beskattningsbar person till följd av förslagen i kapitel 3.

37 §

Bestämmelsen gäller redovisning vid avvecklande av en verksamhet. Bestämmelsen gäller inte endast mervärdesskatt utan alla skatter som omfattas av SBL. Såvitt gäller mervärdesskatt föreslår utredningen att uttrycket "verksamhet" skall utmönstras. Med hänsyn härtill och för att kunna bibehålla regelns generella räckvidd föreslås att uttrycket "verksamhet" ersätts av rörelse. Någon förändring av innebörden av bestämmelsen är inte avsedd.

12 kap.**8 b §**

Bestämmelsen handlar om betalningsansvar för mervärdesskatt för en mervärdesskattegrupp. Eftersom andra än beskattningsbara personer kan ingå i en mervärdesskattegrupp, har uttrycket näringsidkare ersatts med person. Vidare har uttrycket "verksamhet" ersatts med aktivitet. Ändringarna är en följd av förslagen i kapitel 3.

14 kap.**1 a §**

Paragrafen innehåller kontrollbestämmelser vid omsättning i visst fall av investeringsguld och avser transaktioner som görs av en näringsidkare. Eftersom bestämmelsen gäller mervärdesskatt har uttrycket "näringsidkare" till följd av förslagen i kapitel 3 ersatts av beskattningsbar person.

23 kap.**3 a och b §**

Dessa paragrafer innehåller vissa regler avseende redovisning och betalning av skatt samt anmälningsskyldighet för en huvudman för en mervärdesskattegrupp. De föreslagna ändringarna i 3 a § innebär att uttrycket "verksamhet" ersätts av aktivitet, medan det i 3 b §

endast görs en korrigerig av hänvisningen till reglerna i ML om mervärdesskattegrupper. Ändringarna är en följd av förslagen i kapitel 3.

4 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om ombud för en utländsk företagare som är skattskyldig enligt ML. Ändringarna innebär att uttrycket "utländsk företagare" ersätts med beskattningsbar person som inte är etablerad inom landet. Vidare ersätts uttrycket "verksamhet" med transaktioner respektive aktivitet och "skattskyldighet" med betalningsskyldighet. Ändringarna är en följd av förslagen i kapitel 3.

9.4 Förslaget till förordning om ändring i skattebetalningsförordningen (1997:750)

6 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om registrering för mervärdesskatt i visst fall genom ombud. Ändringarna innebär att uttrycket "utländsk företagare" ersätts av beskattningsbar person som inte är etablerad inom landet samt att beskattningsbar person ersätter "företagare". Ändringarna är en följd av förslagen i kapitel 3.

49 §

Bestämmelsen avser återbetalning av överskjutande ingående mervärdesskatt som bestämts enligt 11 kap. 16 eller 18 §§. Ändringen är en följd av förslagen i kapitel 3 att begreppet skattskyldig inte längre skall användas i mervärdesskattesammanhang. I stället anknyts till den som skall redovisa skatten.

50 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om sådan återbetalning av ingående mervärdesskatt som avses i 49 §. Ändringen är en följd av förslagen i kapitel 3 att begreppet skattskyldig inte längre skall användas i mervärdesskattesammanhang. I stället anknyts till den som skall redovisa skatten.