

Sammanfattning

Utredningsuppdraget

Tanken är att det sjätte mervärdesskattedirektivets regler skall tillämpas på samma sätt i EU:s samtliga medlemsländer. Den svenska mervärdesskattelagen (ML) är till följd av tidigare lagstiftningsåtgärder i princip harmoniserad med direktivet. Strukturella skillnader kvarstår dock mellan de båda regelsystemen. Vissa av de gemenskapsrättsliga begrepp som direktivet bygger på har inte någon direkt motsvarighet i ML. Därtill kommer att den lagstiftning varigenom de gemensamma europeiska reglerna på mervärdesskatteområdet genomförs på det nationella planet bör vara självständigt utformad. Den bristande överensstämmelsen i fråga om struktur och begrepp samt den koppling som görs i ML till begrepp i bl.a. inkomstskattelagen (IL) och bokföringslagen (BFL) försvarar tolkningen och tillämpningen av såväl EG-rätten som EG-domstolens domar på svenska förhållanden. Det bör framhållas att EG-rätten på detta område i många fall har s.k. direkt effekt samt att myndigheter och domstolar är skyldiga att tolka de svenska bestämmelserna på ett EG-konformt sätt. Sammantaget medför rådande förhållanden en bristande förutsebarhet och andra svårigheter för både dem som skall tillämpa ML och dem som lagen tillämpas på. Till följd härav har en ytterligare översyn av ML:s regler ansetts nödvändig.

Utredningens uppdrag är att lämna förslag till förändringar i ML i syfte att harmonisera de begrepp som reglerar frågor om skattskyldighet och yrkesmässig verksamhet med det sjätte mervärdesskattedirektivets. Utredningen skall även överväga om det är lämpligt att införa särskilda mervärdesskatteregler för små företag. Enligt tilläggsdirektiv skall utredningen vidare se över det regelsystem som styr vid vilken tidpunkt skattskyldighet och redovisningsskyldighet inträder.

Utredningens arbete har inriktats på att ge vissa av de gemenskapsrättsliga begrepp som det europeiska mervärdesskattesystemet bygger på en tydligare motsvarighet i den svenska lagen. Förslagen innebär till stor del ett förtydligande av vad som gäller i dagsläget och medför även anpassningar i fråga om systematik och terminologi. Den övergripande målsättningen i arbetet har varit att förbättra förutsättningarna för en tolkning och tillämpning av ML i konformitet med direktivet.

Ett förtydligande av vem som skall vara skattesubjekt enligt ML

Utredningen föreslår att det gemenskapsrättsliga begreppet beskattningsbar person förs in i ML.

En beskattningsbar person är den som driver ekonomisk aktivitet, oberoende av syfte, resultat, plats eller form för aktiviteten. Som beskattningsbar person räknas även den som enbart företar transaktioner undantagna från skatteplikt och sålunda inte beskattas.

När en beskattningsbar person omsätter varor eller tjänster inom landet omfattas transaktionen av mervärdesskattesystemet. Begreppet "beskattningsbar person" ersätter följaktligen det nuvarande rekvisitet att omsättningen skall ske i en yrkesmässig verksamhet, som i regel motsvarar näringsverksamhet enligt IL. Avgränsningen av tillämpningsområdet för mervärdesskatt blir härigenom självständig i förhållande till IL och stämmer till följd av utredningens förslag överens med direktivets avgränsning.

Offentligrättsliga organ, dvs. staten, de statliga affärsverken och kommunerna, är inte beskattningsbara personer när de utför aktiviteter eller transaktioner som ingår som ett led i myndighetsutövning. Detta motsvarar nuvarande reglering. Kommunalförbund föreslås omfattas av de bestämmelser i ML som gäller för kommuner. Undantagsregeln gäller endast i fråga om aktiviteter och transaktioner som normalt inte utförs av andra än offentligrättsliga organ. Avsikten är att undantaget inte skall medföra någon konkurrensnedvridning av betydelse. Detta motsvarar de obligatoriska konkurrenshänsyn som skall tas enligt direktivet.

Andra bestämmelser i ML som på ett generellt sätt undantar vissa fysiska eller juridiska personer från mervärdesbeskattning, saknar stöd i direktivet och bör enligt utredningens uppfattning

slopas. Detta gäller dels undantaget från skattskyldighet för upphovsmans eller dennes dödsbos försäljning av konstverk i 1 kap. 2 a § ML, dels det generella undantaget från mervärdesbeskattning i 4 kap. 8 § ML som avser allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund. Dessa subjekt är beskattningsbara personer i den mån de utför någon form av ekonomisk aktivitet.

Eftersom beskattningsbar person är ett vidare begrepp än yrkesmässig verksamhet, påverkas inte de som för närvarande anses bedriva yrkesmässig verksamhet av anpassningen. Däremot förtydligas att fler personer än tidigare, bl.a. personer som utför ideella och andra aktiviteter utan vinstsyfte samt företag i ett uppbyggnadsskede kan omfattas av mervärdesskattesystemet. Detta innebär förutom skyldigheten att redovisa utgående skatt och rätten till avdrag eller återbetalning för ingående skatt även vissa administrativa skyldigheter. Till följd av utredningens förslag att utöka undantagen från skatteplikt för vissa transaktioner och att små företag ges möjlighet till skattebefrielse kommer dock inte alla beskattningsbara personer att bli föremål för beskattning. Vissa administrativa lättnader föreslås också.

Beskattningsbar person är ett av de centrala begreppen i det sjätte mervärdesskattedirektivet, till vilket bl.a. reglerna om avdragsrätt och uttagsbeskattning samt redovisnings-, deklarations- och betalningsskyldighet har knutits. Utredningen föreslår att motsvarande systematik skall gälla enligt ML. Någon materiell översyn av de bestämmelser som på detta sätt knyts till egenskapen av beskattningsbar person har inte gjorts, förutom när det gäller redovisningsbestämmelserna. En följd av anpassningen är att de i ML ofta förekommande begreppen verksamhet och skattskyldighet föreslås ersätta av de begrepp som används i motsvarande bestämmelse i direktivet. Direktivets "transaktionstänkande" ersätter härigenom ML:s "verksamhetstänkande" och uttrycket "skattskyldig" ersätts av "beskattningsbar person" respektive "betalningsskyldig". Övriga anpassningar på det terminologiska planet medför att termer såsom näringsidkare och företagare ersätts av "beskattningsbar person". Det minskade antalet beteckningar för dem som är skattesubjekt enligt ML medför tillsammans med definitioner av såväl "beskattningsbar person" som "betalningsskyldig" en förenkling jämfört med nuvarande regler.

Ideella aktiviteter

Utredningen föreslår att den särskilda regeln som på ett generellt sätt undantar allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund från mervärdesbeskattning slopas. Dessa subjekt kommer därför att omfattas av de föreslagna bestämmelserna om beskattningsbar person. Det innebär att föreningarna och trossamfunden är beskattningsbara personer om de självständigt utför någon form av ekonomisk aktivitet. Om de i denna egenskap omsätter varor eller tjänster kan de bli föremål för mervärdesbeskattning såvida inte något undantag från skatteplikt är tillämpligt eller intäkterna från skattepliktig omsättning m.m. understiger 90 000 kr per år. För att den ideella sektorn även fortsättningsvis skall få en positiv särbehandling, föreslår utredningen att direktivets möjligheter att undanta ideella aktiviteter från skatteplikt utnyttjas. Sålunda föreslås dels nya bestämmelser om undantag från skatteplikt för tillhandahållande av personal för självvård och omsättning från vissa organisationer utan vinstintresse till medlemmar, dels en utvidgning av nuvarande bestämmelser om undantag från skatteplikt inom kultur- och idrottsområdena och det sociala området. För att underlätta finansieringen av de undantagna, ideella eller sociala aktiviteterna föreslås vidare ett undantag från skatteplikt för omsättning av varor och tjänster inom ramen för s.k. penninginsamlingsevenemang. Basarer, fester, konserter föreställningar och tävlingar samt försäljnings- och insamlingsverksamhet kan utgöra ett penninginsamlingsevenemang om det företas i skälig omfattning. Skäligheten skall bedömas med hänsyn till antal evenemang och risken för konkurrenssnedvridning. Utredningen föreslår att konkurrenshänsyn fortsättningsvis skall tas i enlighet med vad som föreskrivs i direktivet.

Vissa publikationer

Utredningen föreslår att undantagen från skatteplikt för periodiska medlemsblad, personaltidningar och organisationstidskrifter samt för program och kataloger slopas på grund av att de saknar stöd i direktivet. Omsättning av program och kataloger som görs för arkiv-, musei- eller biblioteksverksamhet kommer dock i vissa fall att omfattas av undantaget från skatteplikt för de ifrågavarande aktiviteterna. Vidare kan tillhandahållande av medlemsblad och

organisationstidskrifter omfattas av det föreslagna undantaget från skatteplikt för omsättning till medlemmar mot medlemsavgift. I andra fall innebär förslagen att omsättning av publikationerna kan komma att beskattas; ofta med tillämpning av en skattesats om sex procent.

Det föreslås också att undantaget från skatteplikt för tjänster som avser införande eller ackvisition av annonser i nu nämnda publikationer slopas. Däremot behålls undantaget för tjänster som avser framställning av periodiska medlemsblad och organisations-tidskrifter som ges ut av organisationer utan vinstintresse.

Små företag

Utredningen föreslår att en möjlighet att slippa mervärdesbeskattning införs för beskattningsbara personer vars årsomsättning beräknad på visst sätt inte uppgår till 90 000 kr. Årsomsättningen avser de sammanlagda intäkterna av skattepliktiga omsättningar av varor och tjänster med ett antal tillägg. Vissa transaktioner som inte beskattas skall sålunda räknas med i beloppet. Skattebefrielsen gäller endast en beskattningsbar persons omsättning av varor och tjänster inom landet. En beskattningsbar person som är befriad från mervärdesbeskattning kan följaktligen fortfarande bli betalnings-skyldig för import och för vissa gemenskapsinterna förvärv.

Allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund skall enligt förslaget automatiskt omfattas av skattebefrielsen om förutsättningarna för befrielse är uppfyllda. För andra beskattningsbara personer skall utgångsläget vara att de omfattas av mervärdesbeskattning men kan begära att bli befriade om förutsättningarna för befrielse föreligger.

Den som är befriad från beskattning skall inte debitera mervärdesskatt på sina omsättningar och har inte rätt till avdrag för ingående skatt. Så snart det finns skäl att anta att beloppsgränsen kommer att överskridas under det löpande året upphör förutsättningarna för befrielsen. Den som är skattebefriad har alltid rätt att begära inträde i mervärdesskattesystemet.

Tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen och redovisningstidpunkten för skatt

Utredningen föreslår att tidpunkterna för skattskyldighetens inträde respektive redovisningen av utgående och ingående skatt preciseras i enlighet med direktivets bestämmelser. Dessa tidpunkter föreslås härnäst benämnas tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen respektive redovisningstidpunkten för utgående och ingående skatt.

De föreslagna bestämmelserna om tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen innebär att en referenstidpunkt skapas för skattepliktiga och från beskattning undantagna transaktioner som omfattas av ML. En beskattningsgrundande händelse inträffar vid omsättning av varor och tjänster inom landet som görs av en beskattningsbar person i denna egenskap samt vid import, gemenskapsinternt förvärv och export. Vid denna tidpunkt slår mervärdesskattesystemet till och förhållandena då är avgörande för om skatteplikt föreligger, beskattningsunderlagets storlek och vem som skall fullgöra olika administrativa skyldigheter. Tidpunkten har även betydelse för bestämmande av redovisningstidpunkt men inte för avgörandet av tillämplig skattesats, vilket enligt huvudregeln styrs av de bestämmelser som är i kraft vid redovisningstidpunkten.

De föreslagna bestämmelserna om redovisningstidpunkten har främst betydelse för till vilken redovisningsperiod skatten skall hänföras och innebär att den nuvarande anknytningen till vad som utgör god redovisningssed enligt BFL slopas. Redovisningstidpunkten för utgående skatt skall enligt huvudregeln sammanfalla med tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen. Detta gäller vid kontantaffärer, uttag och import. För andra fall föreslås en fakturadatummetod. Denna innebär att den utgående skatten i princip skall redovisas för den period under vilken faktura utfärdas. För förskottsbetalningar och gemenskapsinterna förvärv skall liksom tidigare gälla särskilda regler. Redovisningstidpunkten för ingående skatt skall enligt förslagen sammanfalla med redovisningstidpunkten för motsvarande utgående skatt. Detta är en förändring jämfört med nuvarande regler och innebär en anpassning till det krav på reciprocitet som direktivet ställer. Anpassningen av redovisningsbestämmelserna till direktivet innebär att ett flertal specialbestämmelser om redovisning av mervärdesskatt slopas. Förslagen

leder även till vissa följdändringar i övriga administrativa bestämmelser.

Konsekvenser och ikraftträdande

Utredningens förslag att slopa den särskilda regeln om redovisning av förskotts- och a conto-betalningar vid byggnads- och anläggningsentreprenader beräknas innebära att statens intäkter ökar med omkring 350 mkr som en engångseffekt.

I övrigt kan förslagen – sammantagna – förväntas medföra positiva effekter för staten i form av såväl ökade intäkter som, efter ett inledande informationsarbete, minskade administrativa kostnader.

Utredningen föreslår inte någon dag för ikraftträdande. Skälet för detta är framför allt att förslagen bör föras in i ett sammanhang och föregås av relativt omfattande informationsinsatser.