

En ny mervärdesskattelag

Del 1

*Betänkande av Utredningen om en strukturell
översyn av mervärdesskattelagstiftningen*

Stockholm 2020



STATENS OFFENTLIGA
UTREDNINGAR

SOU 2020:31

SOU och Ds kan köpas från Norstedts Juridiks kundservice.
Beställningsadress: Norstedts Juridik, Kundservice, 106 47 Stockholm
Ordertelefon: 08-598 191 90
E-post: kundservice@nj.se
Webbadress: www.nj.se/offentligapublikationer

För remissutsändningar av SOU och Ds svarar Norstedts Juridik AB
på uppdrag av Regeringskansliets förvaltningsavdelning.

Svara på remiss – hur och varför

Statsrådsberedningen, SB PM 2003:2 (reviderad 2009-05-02).

En kort handledning för dem som ska svara på remiss.

Häftet är gratis och kan laddas ner som pdf från eller beställas på regeringen.se/remisser

Layout: Kommittéservice, Regeringskansliet
Omslag: Elanders Sverige AB
Tryck: Elanders Sverige AB, Stockholm 2020

ISBN 978-91-38-25058-7

ISSN 0375-250X

Till statsrådet och chefen för Finansdepartementet

Regeringen beslutade den 22 juni 2016 att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att genomföra en författningsteknisk översyn av mervärdesskattelagstiftningen och föreslå en ny mervärdesskattelag. Regeringen beslutade samtidigt om direktiv för utredningen (dir. 2016:58). Den 6 december 2018 beslutades om tilläggsdirektiv till utredningen (dir. 2018:112) och den 28 november 2019 beslutades om ytterligare ett tilläggsdirektiv (dir. 2019:92).

Ämnesrådet Eva Posjnov (Finansdepartementet) förordnades att vara särskild utredare från och med den 5 september 2016. Den 26 februari 2018 entledigades Eva Posjnov med anledning av att hon tillträdde som biträdande enhetschef på enheten för mervärdesskatt och punktskatter på Finansdepartementet. Eva Posjnov förordnades i stället som sakkunnig, se nedan. Från och med samma dag förordnades kammarrättslagmannen Petter Classon (Kammarrätten i Göteborg) att vara särskild utredare, efter att tidigare ha varit förordnad som expert i utredningen, se nedan.

Som sakkunniga förordnades från och med den 22 september 2016 f.d. justitierådet Lennart Hamberg (Högsta förvaltningsdomstolen) och ämnesrådet Jan Larsson (Finansdepartementet). Samma dag förordnades som experter ämnesrådet Charlotta Carlberg (Näringsdepartementet), Petter Classon, ämnesrådet Henrik Hammar (Finansdepartementet), kanslirådet Jan-Olof Lidström (Finansdepartementet), kanslirådet Johan Lindqvist (Finansdepartementet), ämnesrådet Stina Malmberg (Statsrådsberedningen), kanslirådet Lars Mattisson (Finansdepartementet), rättsliga experten Anneli Möller (Skatteverket), rättsliga experten Christina Olsson (Skatteverket) och skatteexperten Anna Sandberg Nilsson (Svenskt Näringsliv).

Den 24 mars 2017 entledigades Jan-Olof Lidström för att i stället förordnas som sekreterare i utredningen, se nedan. Den 26 februari 2018 entledigades Petter Classon för att i stället, som ovan nämnts, förordnas som särskild utredare i utredningen. Samma dag entledigades också Jan Larsson och Henrik Hammar. Denna dag förordnades också Eva Posjnov som sakkunnig och kanslirådet Elly-Ann Lindström (Finansdepartementet) som expert. Från och med den 1 april 2019 entledigades Christina Olsson för att i stället förordnas som sekreterare i utredningen, se nedan. Samma dag förordnades Jan-Olof Lidström som expert. Johan Lindqvist entledigades från och med den 1 augusti 2019 och från och med samma dag förordnades rättssakkunnige Johan Magnander (Finansdepartementet) som expert. Från och med den 17 december 2019 förordnades departementssekreterare Raisa Gunnarsson (Finansdepartementet) som expert. Från och med den 20 januari 2020 entledigades Jan-Olof Lidström. Från och med den 1 mars entledigades Lars Mattisson för att i stället förordnas som sekreterare i utredningen, se nedan. Samma dag förordnades kammarrättsrådet Ylva Börjesson (Kammarrätten i Stockholm) som expert efter att tidigare ha varit förordnad som huvudsekreterare i utredningen, se nedan.

Som huvudsekreterare förordnades från och med den 3 oktober 2016 Ylva Börjesson. Som sekreterare förordnades från och med den 5 september 2016 kanslirådet Mia Helenius Lockner (Finansdepartementet). Från och med den 24 april 2017 förordnades Jan-Olof Lidström som sekreterare. Jan-Olof Lidström entledigades den 1 april 2019 för att, som ovan nämnts, förordnas som expert och från och med samma dag förordnades Christina Olsson som sekreterare. Ylva Börjesson entledigades den 28 februari och från och med den 1 mars förordnades Mia Helenius Lockner som huvudsekreterare och Lars Mattisson som sekreterare.

Utredningen, som har antagit namnet Utredningen om en strukturell översyn av mervärdesskattelagstiftningen, överlämnar härmed betänkandet *En ny mervärdesskattelag* (SOU 2020:31). Två särskilda yttranden bifogas betänkandet.

Utredningens uppdrag är härigenom slutfört.

Stockholm i juni 2020

Petter Classon

/Mia Helenius Lockner
Lars Mattisson
Christina Olsson

Innehåll

Del 1

Sammanfattning	19
1 Författningsförslag	25
1.1 Förslag till mervärdesskattelag (0000:000).....	25
1.2 Förslag till mervärdesskatteförordning (0000:000)	230
1.3 Förslag till lag om ändring i lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter	243
1.4 Förslag till lag om ändring i lagen (1988:1385) om Sveriges riksbank.....	244
1.5 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.	245
1.6 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1563) om tobaksskatt	247
1.7 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi	248
1.8 Förslag till lag om ändring i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor	249
1.9 Förslag till lag om ändring i lagen (1999:446) om provantering av fartyg och luftfartyg	250
1.10 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	251

1.11	Förslag till lag om ändring i lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund	256
1.12	Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)	260
1.13	Förslag till lag om ändring i tullagen (2016:253).....	284
1.14	Förslag till lag om ändring i lagen (2016:1091) om budget och ekonomiadministration för riksdagens myndigheter	289
1.15	Förslag till lag om ändring i lagen (2018:696) om skatt på vissa nikotinhaltiga produkter	290
1.16	Förslag till lag om ändring i lagen (2018:1277) om elektroniska fakturor till följd av offentlig upphandling ...	291
1.17	Förslag till förordning om ändring i förordning (1977:937) om allmänna förvaltningsdomstolars behörighet m.m.....	292
1.18	Förslag till förordning om ändring i förordning (1994:224) om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl.	293
1.19	Förslag till förordning om ändring i rättshjälpsförordningen (1997:404)	296
1.20	Förslag till förordning om ändring i förordning (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet	298
1.21	Förslag till förordning om ändring i förordning (2002:831) om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt	301
1.22	Förslag till förordning om ändring i skatteförfarandeförordningen (2011:1261)	303
2	Utredningens uppdrag och arbete	305
2.1	Utredningens uppdrag	305

2.2	Utredningens arbete	306
2.3	Utredningens prioriteringar	307
2.4	Betänkandets disposition m.m.	308
3	En jämförelse mellan ML och mervärdesskattedirektivet	309
3.1	Vårt uppdrag.....	309
3.2	ML:s begrepp skattskyldig	309
3.3	ML:s begrepp omsättning.....	312
3.3.1	Inledning	312
3.3.2	Begreppet omsättning	313
3.3.3	Omsättning av vara jämfört med artiklarna 2.1 a och 14.1 i mervärdesskattedirektivet	314
3.3.4	Omsättning av tjänst jämfört med artiklarna 2.1 c och 24.1 i mervärdesskattedirektivet	317
3.3.5	Uttag av vara eller tjänst enligt ML jämfört med artiklarna 16 och 26 samt 18 b i mervärdesskattedirektivet	318
3.3.6	ML:s transaktioner likställda med omsättning jämfört med artikel 17.1 i mervärdesskattedirektivet	320
3.4	Avslutande synpunkter.....	321
4	En ny mervärdesskattelag	325
4.1	En ny mervärdesskattelag.....	325
4.2	Mervärdesskattebestämmelser i annan lagstiftning	325
4.2.1	Bestämmelser som bör införas i NML.....	326
4.3	NML:s struktur och språk.....	331
4.4	Hänvisningar till EU-direktiv och EU-förordningar	334
4.4.1	Statiska och dynamiska hänvisningar	334
4.4.2	Bestämmelse med benämningar på EU-rättsakter	336

4.5	NML:s systematik och terminologi	337
4.5.1	Problemen med ML:s systematik och terminologi.....	337
4.5.2	NML ska anpassas till mervärdesskattedirektivets systematik och terminologi.....	340
4.5.3	Ändrade eller nya begrepp, termer och uttryck ..	342
4.6	Begrepp och bestämmelser som slopas	345
4.6.1	Skattskyldig, omsättning samt leverans av vara ..	345
4.6.2	Specialbestämmelser om skattskyldighet	347
4.6.3	Begreppet utländsk beskattningsbar person.....	349
4.6.4	Definitionen av export.....	351
4.6.5	Begreppet verksamhet.....	352
5	Mervärdesskattens tillämpningsområde	353
5.1	Vårt uppdrag	353
5.2	Mervärdesskattens tillämpningsområde.....	353
5.2.1	Gällande rätt	353
5.2.2	Tillämpningsområdet anpassas till mervärdesskattedirektivet.....	356
5.3	Tillämpningsområdet för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster.....	359
5.3.1	Gällande rätt	359
5.3.2	Bestämmelserna om tillämpningsområdet för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster utformas i enlighet med mervärdesskattedirektivet.....	361
5.4	Tillämpningsområdet för unionsinterna förvärv av varor ..	362
5.4.1	Gällande rätt	362
5.4.2	Bestämmelserna som reglerar unionsinterna förvärv av varor inom tillämpningsområdet utformas i huvudsak i enlighet med mervärdesskattedirektivet.....	364

5.4.3	Bestämmelserna som anger vilka unionsinterna förvärv som inte är föremål för mervärdesskatt utformas i enlighet med mervärdesskattedirektivet	365
5.4.4	En ny bestämmelse om beräkning av tröskelvärdet för vissa unionsinterna förvärv av varor	366
5.5	Tillämpningsområdet för import av varor	367
5.5.1	Gällande rätt	367
5.5.2	Import av varor som är föremål för mervärdesskatt	368
6	Beskattningsbara transaktioner	371
6.1	Vårt uppdrag	371
6.2	Begreppet beskattningsbara transaktioner	371
6.3	Leverans av varor	374
6.3.1	Gällande rätt	374
6.3.2	Definitionen av begreppet leverans av varor	375
6.4	Transaktioner som likställs med leverans av varor mot ersättning	376
6.4.1	Uttag av varor likställs med leverans av varor mot ersättning	376
6.4.2	Överföring av varor till andra EU-länder likställs med leverans av varor mot ersättning	377
6.5	Unionsinternt förvärv av varor	378
6.6	Överföringar av varor som likställs med unionsinternt förvärv av varor mot ersättning	380
6.6.1	Gällande rätt	380
6.6.2	Överföring av varor från andra EU-länder likställs med unionsinternt förvärv av varor mot ersättning	381
6.7	Tillhandahållande av tjänster	382
6.8	Uttag av tjänster likställs med tillhandahållande av tjänster mot ersättning	383

6.9	Import av varor.....	384
6.9.1	Gällande rätt.....	384
6.9.2	Definitionen av begreppet import av varor.....	386
6.10	Bestämmelser om vouchrar.....	387
6.10.1	Överlåtelse av enfunktionsvoucher.....	387
6.10.2	Hantering av flerfunktionsvoucher.....	388
7	Beskattningsgrundande händelse och redovisningsskyldighet.....	391
7.1	Vårt uppdrag.....	391
7.2	Beskattningsgrundande händelse och redovisningsskyldighet.....	391
7.2.1	Gällande rätt.....	391
7.2.2	Begreppet beskattningsgrundande händelse införs.....	394
7.2.3	Tidpunkt för när vissa kontinuerliga leveranser av varor och tjänster äger rum.....	399
7.2.4	Slopad särreglering av varor som sänds till köpare mot postförskott eller efterkrav.....	401
8	Beskattningsunderlag.....	405
8.1	Vårt uppdrag.....	405
8.2	Beskattningsunderlag.....	405
8.2.1	Gällande rätt.....	405
8.2.2	Beskattningsunderlag vid överföring av varor till ett annat EU-land.....	406
8.2.3	Omräkning av valuta.....	407
9	Generell skatteplikt och undantag från skatteplikt.....	409
9.1	Vårt uppdrag.....	409
9.1.1	Senare tillsatta utredningar som påverkar vårt uppdrag.....	410
9.2	Bestämmelser om omsättningsland utformas som undantag från skatteplikt.....	410
9.2.1	Gällande rätt.....	410

9.2.2	Omsättningsland för export och exportliknande transaktioner utformas som undantag från skatteplikt	412
9.3	Unionsinterna leveranser av punktskattepliktiga varor.....	412
9.3.1	Villkor att transporten sker under ett uppskovsförfarande införs.....	412
9.4	Undantag för luftfartyg.....	414
9.4.1	Gällande rätt	414
9.4.2	Undantagen för luftfartyg anpassas till mervärdesskattedirektivet	415
9.5	Undantag för krigsfartyg.....	417
9.5.1	Undantaget för krigsfartyg införs	417
9.6	Undantaget för väpnade styrkor på Cypern	418
9.6.1	Gällande rätt	418
9.6.2	Undantaget ska gälla i den omfattning som skattefrihet medges i Cypern.....	419
9.7	Slopade regler om befrielse från skatt vid import	420
10	Frivillig beskattning för fastighetsupplåtelser.....	423
10.1	Vårt uppdrag.....	423
10.2	Frivillig beskattning för fastighetsupplåtelser.....	423
10.2.1	Gällande rätt	423
10.2.2	”Frivillig skattskyldighet” ersätts med ”frivillig beskattning”	425
10.2.3	Fastighetsuthyrningar och bostadsrättsupplåtelser som kan omfattas av frivillig beskattning.....	426
11	Avdrag för och återbetalning av ingående skatt	429
11.1	Vårt uppdrag.....	429
11.1.1	Avsnittets innehåll.....	429
11.2	Regelverken kring avdrag och återbetalning	430
11.2.1	Gällande rätt	430

11.2.2	Systematiken och terminologin avseende avdrag och återbetalning anpassas till det EU-rättsliga regelverket	431
11.3	Avdragsrätt och begreppet ingående skatt.....	433
11.3.1	Gällande rätt – avdragsrätt.....	433
11.3.2	Gällande rätt – begreppet ingående skatt	437
11.3.3	Avdragsrätten kopplas till den beskattningsbara personen	438
11.3.4	Avdragsrätten i NML	442
11.4	Systematiska och terminologiska följdändringar.....	448
11.4.1	Avdrag i stället för återbetalning för vissa transaktioner som är undantagna från skatteplikt	448
11.4.2	Avdrag i stället för återbetalning för transaktioner i ekonomisk verksamhet utanför Sverige	450
11.4.3	Avdrag i stället för återbetalning vid en tillfällig unionsintern leverans av ett nytt transportmedel.....	451
11.5	Avdrag för ingående skatt vid import av varor	453
11.5.1	Gällande rätt	453
11.5.2	En ny bestämmelse om hur avdrag ska styrkas vid import	454
11.6	En ny bestämmelse som skiljer avdragsrätt från återbetalningsrätt	457
11.7	Återbetalning av mervärdesskatt till beskattningsbara personer.....	459
11.7.1	Gällande rätt	459
11.7.2	Tillämpningsområdet för återbetalning anpassas till trettonde direktivet	462
11.8	Bestämmelser som flyttas från lag till förordning	463
11.9	En ny bestämmelse som anger vilka transaktioner som en ansökan om återbetalning ska avse	464
11.10	Nya bestämmelser om beräkning av tidsfristen för när en ansökan om återbetalning ska ha kommit in.....	466

12	Fakturering	469
12.1	Vårt uppdrag.....	469
12.2	Slopat faktureringskrav vid betalningar i förskott eller a conto för undantagna leveranser av varor till annat EU-land.....	469
13	Särskild ordning för beskattningsbara personer med liten årsomsättning	473
13.1	Vårt uppdrag.....	473
13.2	Särskild ordning för beskattningsbara personer med liten årsomsättning	473
13.2.1	Gällande rätt	473
13.2.2	”Skattebefrielse” ersätts med ”undantag från skatteplikt”	474
13.2.3	Ändrade bestämmelser om hur omsättningen ska beräknas	476
13.2.4	En uttrycklig bestämmelse om avdragsbegränsning införs.....	478
14	Särskild ordning för investeringsguld	479
14.1	Vårt uppdrag.....	479
14.2	Särskild ordning för investeringsguld	479
14.2.1	Gällande rätt	479
14.2.2	”Rätt att bli skattskyldig” ersätts med ”frivillig beskattning”	480
14.2.3	Rätt till återbetalning av ingående skatt blir rätt till avdrag	481
15	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	483
15.1	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	483
16	Följdändringar	489
16.1	Vårt uppdrag.....	489
16.2	Följdändringar.....	489

17	Konsekvenser av utredningens förslag.....	493
17.1	Inledning.....	493
17.2	Konsekvenser av en ny mervärdesskattelag.....	494
17.3	Slopade specialbestämmelser för vissa konstnärer.....	498
Del 2		
18	Författningskommentar	505
18.1	Förslaget till ny mervärdesskattelag.....	506
18.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter.....	828
18.3	Förslaget till lag om ändring i lagen (1988:1385) om Sveriges riksbank.....	828
18.4	Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.....	829
18.5	Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1563) om tobaksskatt.....	829
18.6	Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi.....	830
18.7	Förslaget till lag om ändring i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor.....	830
18.8	Förslaget till lag om ändring i lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg.....	831
18.9	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	831
18.10	Förslaget till lag om ändring i lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund	833
18.11	Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).....	835
18.12	Förslaget till lag om ändring i tullagen (2016:253).....	843

18.13 Förslaget till lag om ändring i lagen (2016:1091) om budget och ekonomiadministration för riksdagens myndigheter	845
18.14 Förslaget till lag om ändring i lagen (2018:696) om skatt på vissa nikotinhaltiga produkter.....	845
18.15 Förslaget till lag om ändring i lagen (2018:1277) om elektroniska fakturor till följd av offentlig upphandling	846

Särskilda yttranden 847

Bilagor

Bilaga 1	Kommittédirektiv 2016:58	853
Bilaga 2	Kommittédirektiv 2018:112	863
Bilaga 3	Kommittédirektiv 2019:92	865
Bilaga 4	Paragrafnyckel NML–ML.....	867
Bilaga 5	Paragrafnyckel ML–NML.....	891
Bilaga 6	Paragrafnyckel NML–mervärdesskattedirektivet.....	913

Sammanfattning

Utredningens uppdrag

Utredningens uppdrag är att genomföra en författningsteknisk översyn av mervärdesskattelagstiftningen och föreslå en ny mervärdesskattelag. Översynen ska syfta till att förbättra mervärdesskattelagstiftningen genom att den får en tydligare struktur och blir mer överskådlig samt språkligt moderniserad. En särskild målsättning är att den föreslagna lagstiftningen i högre grad ska stå i överensstämmelse med rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet), särskilt med avseende på terminologi och struktur.

En viktig utgångspunkt för uppdraget är att rent språkliga och systematiska förändringar inte ska leda till omfattande materiella förändringar av de svenska reglerna. Utredningen ska vidare inte föreslå några materiella förändringar rörande ett antal frågor och områden som har behandlats i vissa andra betänkanden (se vidare avsnitt 2.1 om utredningens uppdrag).

I uppdraget ingår även att föreslå en ny mervärdesskatteförordning och att göra följdändringar i andra författningar. Slutligen ska utredningen bedöma de offentligfinansiella konsekvenserna och konsekvenserna i övrigt av de författningsförslag som lämnas.

Utredningens förslag

En ny mervärdesskattelag med en tydlig struktur

I enlighet med utredningens uppdrag föreslås en ny mervärdesskattelag, förkortad NML. För att NML ska få en tydligare struktur och blir mer överskådlig och användarvänlig, föreslår utredningen bl.a. att lagen delas upp i 24 kapitel som i huvudsak är disponerade i

samma ordning som mervärdesskattedirektivets avdelningar och kapitel. I 1 kap. införs en innehållsförteckning för att det ska vara möjligt att snabbt orientera sig i lagen. Vidare införs många rubriker och underrubriker för att det även ska vara enkelt att snabbt få en överblick inom respektive kapitel. Många kapitel inleds också med en innehållsförteckning över de bestämmelser som finns i kapitlet. Vidare samlas i 2 kap. definitioner och förklaringar av termer och begrepp som används på flera ställen i lagen och i detta kapitel finns även hänvisningar till de definitioner och förklaringar som placerats i andra kapitel.

I syfte att ytterligare anpassa mervärdesskattelagstiftningens struktur till direktivet, föreslår utredningen också att de särskilda ordningarna i lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster, inklusive de särskilda ordningar som införs i denna lag genom prop. 2019/20:122, flyttas till NML. Därmed kommer dessa ordningar samlas i slutet av lagen tillsammans med de övriga särskilda ordningarna som redan i dag finns i mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML. Strukturen på mervärdesskattelagstiftningen bör därigenom bli mer användarvänlig. En annan fördel med att samla bestämmelserna i NML är att det inte uppkommer två parallella mervärdesskattelagstiftningar med diverse gränsdragningsproblem som följd. I syfte att i så stor utsträckning som möjligt samla mervärdesskattebestämmelser som bygger på mervärdesskattedirektivet i NML, flyttas även några bestämmelser om undantag från mervärdesskatt vid import från lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import till NML.

För att bestämmelserna i NML ska vara lättillgängliga har utredningen moderniserat språket i den mån det har varit möjligt med hänsyn taget till att lagtextens lydelse ändå ska stå i överensstämmelse med mervärdesskattedirektivets lydelse. Omfattande bestämmelser i ML har också delats upp i flera paragrafer. Utredningen har även försökt minska antalet korshänvisningar i NML där det har varit möjligt, och förtydligat befintliga hänvisningar genom att lägga till korta beskrivningar om vad hänvisningarna avser.

Förslag på anpassningar till mervärdesskattedirektivet

I syfte att uppnå utredningens målsättning att NML i högre grad ska stå i överensstämmelse med mervärdesskattedirektivet, föreslår utredningen flera systematiska anpassningar av NML till mervärdesskattedirektivet samt att flera av ML:s begrepp ska slopas och ersättas med mervärdesskattedirektivets begrepp. Nedan följer en kort beskrivning av de större förändringarna.

Utredningen föreslår att tillämpningsområdet i NML anpassas till mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde så att det, i likhet med direktivet, omfattar både skattepliktiga och från skatteplikt undantagna beskattningsbara transaktioner. Med beskattningsbara transaktioner, som är ett begrepp från mervärdesskattedirektivet som införs i NML, avses leverans av varor, tillhandahållande av tjänster, unionsinterna förvärv av varor och import av varor. Direktivets uttryck ”föremål för mervärdesskatt” införs också i 3 kap. NML om mervärdesskattens tillämpningsområde och används i betydelsen transaktioner som kan beskattas inom landet. Beskattningsbara transaktioner som är föremål för mervärdesskatt omfattas därmed av tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Uttrycket ”föremål för mervärdesskatt” anger däremot inte uttömmande alla situationer när NML är tillämplig. Vissa bestämmelser i NML kan även gälla för transaktioner som inte är föremål för mervärdesskatt, t.ex. redovisningsregler i NML avseende tjänster som anses vara tillhandahållna i ett annat EU-land.

Utredningen föreslår att ML:s begrepp ”skattskyldig” slopas då det inte finns något motsvarande begrepp i mervärdesskattedirektivet. I stället används direktivets begrepp ”beskattningsbar person” och ”betalningsskyldig”. Begreppet ”skattskyldighetens inträde” ersätts med direktivets begrepp ”beskattningsgrundande händelse” och ML:s begrepp ”frivillig skattskyldighet” ersätts med ”frivillig beskattning”. I samband med att begreppet skattskyldighet slopas, föreslår utredningen också att specialbestämmelserna i 1 kap. 2 a och 2 b §§ ML om undantag från skattskyldighet för upphovsmans eller upphovsmannens dödsbos omsättning av konstverk slopas, då utredningen anser att dessa bestämmelser saknar stöd i mervärdesskattedirektivet. Vidare slopas ML:s begrepp ”omsättning” då detta begrepp inte används i mervärdesskattedirektivet. I 3 kap. om mervärdesskattens tillämpningsområde används i stället uttrycken ”leve-

rans av varor mot ersättning” och ”tillhandahållande av tjänster mot ersättning”. I övriga delar av lagen används ”leverans av varor” respektive ”tillhandahållande av tjänster” i stället för omsättning.

En ytterligare anpassning till mervärdesskattedirektivets systematik föreslås avseende definitionerna i 5 kap. NML av beskattningsbara transaktioner som rör gränsöverskridande varutransaktioner. I ML utgör motsvarande bestämmelser en sammanslagning av direktivets definitioner och direktivets bestämmelser om platsen för beskattningsbara transaktioner. Ett exempel är definitionen av unionsinterna förvärv av varor i 2 a kap. ML. Utredningen föreslår att dessa definitioner i stället ska utformas på ett landsneutralt sätt och att det sedan, på samma sätt som i direktivet, ska följa av bestämmelserna i 6 kap. om platsen för beskattningsbara transaktioner om en transaktion ska anses vara gjord inom landet.

Vidare föreslås att NML anpassas till mervärdesskattedirektivets systematik när det gäller hur skattebefrielse uppkommer i vissa fall. I ML finns bestämmelser om att en omsättning sker utom landet, och därmed inte beskattas i Sverige, i situationer där motsvarande direktivbestämmelser i stället utgör undantag från skatteplikt. Direktivet har därmed ett annat sätt att åstadkomma skattefrihet. Ett sådant exempel är leverans av varor som av säljaren eller för dennes räkning transporteras ut ur EU. Utredningen föreslår att dessa beskattningslandsbestämmelser görs om till bestämmelser om undantag från skatteplikt i NML.

Utredningen föreslår även att systematiken och terminologin avseende avdrag för och återbetalning av ingående skatt anpassas till mervärdesskattedirektivet, direktiv 2008/9/EG¹ och direktiv 86/560/EEG². Det innebär bl.a. att avdragsrätten och återbetalningsrätten kopplas till begreppet beskattningsbar person, och att uppdelningen mellan avdragsrätt och återbetalningsrätt tar sin utgångspunkt i den beskattningsbara personens anknytning till Sverige. Detta innebär att t.ex. bestämmelser som i ML ger rätt till återbetalning av ingående skatt vid vissa från mervärdesskatt undantagna omsättningar, i NML i stället ger avdragsrätt.

¹ Rådets direktiv 2008/9/EG av den 12 februari 2008 om fastställande av närmare regler för återbetalning enligt direktiv 2006/112/EG av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat.

² Rådets trettonde direktiv 86/560/EEG av den 17 november 1986 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter – Regler om återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga personer som inte är etablerade i gemenskapens territorium.

Övriga förslag

Utredningen föreslår en ny mervärdesskatteförordning, förkortad NMF. Vidare föreslår utredningen följdändringar i skatteförfarandelagen (2011:1244), skatteförfarandeförordningen (2011:1261), lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import och i ett antal andra författningar.

Konsekvenser av utredningens förslag

Utgångspunkten för utredningen har varit att undvika omfattande materiella förändringar. Utredningen gör därför bedömningen att övergången från ML till NML generellt sett inte leder till några betydande samhällsekonomiska eller offentligfinansiella effekter. På längre sikt kan dock utredningens förslag få positiva samhällsekonomiska effekter. Dessa är dock mycket svåra att kvantifiera.

I betänkandet föreslås ett antal mindre materiella förändringar. I dessa fall har konsekvenserna och effekterna bedömts vara ytterst ringa. När det gäller förslaget om slopade specialbestämmelser för vissa konstnärer gör utredningen bedömningen att de berörda konstnärernas försäljning sammantaget påverkas något av förslaget. Bedömningen är dock att någon stor effekt på försäljningen inte bör förväntas. I den mån försäljningen och därmed konstnärernas ekonomiska resultat skulle påverkas av förslaget bör det i de flesta fall handla om begränsade belopp. Utredningen gör vidare bedömningen att den årliga offentligfinansiella intäkten av förslaget uppgår till omkring 10 miljoner kronor, vilket motsvarar köparnas sammantagna ökade kostnader för inköp av konst.

När kan NML och NMF träda i kraft?

NML och NMF föreslås träda i kraft den 1 januari 2022.

1 Författningsförslag

1.1 Förslag till mervärdesskattelag (0000:000)

Härigenom föreskrivs¹ följande.

1 kap. Lagens innehåll

1 § I denna lag finns bestämmelser om mervärdesskatt.

Mervärdesskatt är en transaktionsbaserad, indirekt och allmän skatt på konsumtion. Skatten ska betalas till staten i enlighet med denna lag.

2 § Lagens innehåll är uppdelat enligt följande.

1 kap. Lagens innehåll

2 kap. Definitioner och förklaringar

3 kap. Mervärdesskattens tillämpningsområde

4 kap. Beskattningsbara personer

5 kap. Beskattningsbara transaktioner

6 kap. Platsen för beskattningsbara transaktioner

7 kap. Beskattningsgrundande händelse och redovisning

8 kap. Beskattningsunderlag

9 kap. Skattesatser

10 kap. Generell skatteplikt och undantag

11 kap. Varor i vissa lager

12 kap. Frivillig beskattning för fastighetsupplåtelser

13 kap. Avdrag för ingående skatt

14 kap. Återbetalning av ingående skatt

¹ Jfr rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i lydelsen enligt rådets direktiv (EU) 2019/1995 av den 21 november 2019 om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller bestämmelserna om distansförsäljning av varor och vissa inhemska leveranser av varor.

- 15 kap. Justering av avdrag för ingående skatt som är hänförlig till investeringsvaror
- 16 kap. Vem som är betalningsskyldig
- 17 kap. Fakturering
- 18 kap. Särskild ordning för beskattningsbara personer med liten årsomsättning
- 19 kap. Särskild ordning för resebyråer
- 20 kap. Särskild ordning för begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter
- 21 kap. Särskild ordning för investeringsguld
- 22 kap. Särskilda ordningar för distansförsäljning av varor och vissa tillhandahållanden av tjänster
- 23 kap. Särskild ordning för deklaration och betalning av mervärdesskatt vid import
- 24 kap. Överklagande

Bestämmelser om mervärdesskatt i andra författningar

- 3 §** Ytterligare bestämmelser om mervärdesskatt finns i
1. lagen (2000:142) om avtal med Danmark om mervärdesskatt för den fasta vägförbindelsen över Öresund, och
 2. lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.

4 § Bestämmelser om mervärdesskatt finns även i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

Bestämmelser om förfarandet i andra författningar

- 5 §** Bestämmelser om förfarandet vid uttag av skatt finns i skatteförfarandelagen (2011:1244).
- Första stycket gäller inte skatt som
1. omfattas av förfarandet för återbetalning av skatt i 14 kap.,
 2. ska redovisas och betalas enligt 22 och 23 kap., eller
 3. ska betalas till Tullverket enligt tullagen (2016:253).

Bestämmelser om omräkningsförfarande för företag som har sin redovisning i euro

6 § Bestämmelser om omräkning från euro till svenska kronor finns, förutom i denna lag, även i lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattning för företag som har sin redovisning i euro, m.m.

Annan statlig skatt eller avgift

7 § Vid beräkning av en sådan statlig skatt eller avgift som enligt särskilda bestämmelser ska tas ut efter försäljningspriset eller något annat liknande värde ska värdet inte inbegripa kompensation för skatt enligt denna lag.

2 kap. Definitioner och förklaringar

Var finns definitioner och förklaringar?

1 § I detta kapitel finns definitioner av vissa begrepp samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används i lagen. Det finns definitioner och förklaringar också i andra kapitel.

Bestämmelser om betydelsen av följande begrepp, termer och uttryck samt förklaringar finns i nedan angivna paragrafer:

– ankomstort vid del av persontransport inom EU i 6 kap. 18 och 49 §§

– anläggning för tillfällig lagring i 24 §

– avgångsort vid del av persontransport inom EU i 6 kap. 18 och 49 §§

– benämningar för vissa EU-rättsakter i 2 §

– beskattningsbar person i 4 kap. 2 och 3 §§

– beskattningsbar person i särskilda fall 4 kap. 15–19 §§

– beskattningsbara transaktioner i 5 kap. 2 §

– beskattningsbar återförsäljare av el m.m. i 6 kap. 20 §

– beskattningsbar återförsäljare av begagnade varor m.m. i 20 kap.

10 §

– beskattningsår i 3–6 §§

– del av persontransport inom EU i 6 kap. 18 och 49 §§

– distansförsäljning av varor i 7 och 8 §§

– ekonomisk verksamhet i 4 kap. 2 §

– elektronisk faktura i 10 §

- enfunktionsvouchert i 27 §
- EU eller EU-land i 21 §
- faktura i 9 §
- fastighet i 11 §
- felaktigt debiterad mervärdesskatt i 12 §
- fri omsättning i 24 §
- frivillig beskattning för fastighetsupplåtelser i 12 kap. 8 och 12 §§
- frivillig beskattning för investeringsguld i 21 kap. 7–9 §§
- frizon i 24 §
- icke-unionsvara i 24 §
- import av varor i 5 kap. 35 §
- ingående skatt i 13 kap. 4 och 5 §§
- investeringsguld i 21 kap. 2 §
- kommun i 13 §
- korttidsuthyrning av transportmedel i 6 kap. 51 §
- leverans av varor i 5 kap. 3 §
- marknadsvärde i 14 och 15 §§
- mellanhand vid leverans av varor i flera led i 6 kap. 15 §
- mervärdesskattegrupp i 4 kap. 7 §
- nya transportmedel i 16 §
- personbil i 17 §
- punktskattepliktiga varor i 18 §
- representant i 22 kap. 7 §
- statliga affärsverk i 19 §
- särskild mervärdesskattedeklaration i 22 kap. 5 §
- telekommunikationstjänster i 20 §
- temporärt exporterade varor i 24 §
- tillhandahållande av tjänster i 5 kap. 25 §
- tredje territorium i 22 §
- tullager i 24 §
- tullförfarandena extern transitering, intern unionstransitering, passiv förädling och tillfällig införsel i 24 §
- tullskuld i 24 §
- unionsintern varutransport i 6 kap. 41 §
- unionsvara i 24 §
- utgående skatt i 25 §
- uttag av tjänster i 5 kap. 27 och 28 §§
- uttag av varor i 5 kap. 8–10 §§
- voucher i 26 §.

Benämningar för vissa EU-rättsakter

2 § I denna lag avses med

– direktivet om handel med utsläppsätter: Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/87/EG av den 13 oktober 2003 om ett system för handel med utsläppsätter för växthusgaser inom gemenskapen och om ändring av rådets direktiv 96/61/EG, i lydelsen enligt Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2018/410,

– dricksvattendirektivet: rådets direktiv 98/83/EG av den 3 november 1998 om kvaliteten på dricksvatten, i lydelsen enligt kommissionens direktiv (EU) 2015/1787,

– EU-återbetalningsdirektivet: rådets direktiv 2008/9/EG av den 12 februari 2008 om fastställande av närmare regler för återbetalning enligt direktiv 2006/112/EG av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat, i lydelsen enligt direktiv 2010/66/EU,

– förordningen om tullbefrielse: rådets förordning (EG) nr 1186/2009 av den 16 november 2009 om upprättandet av ett gemenskapssystem för tullbefrielse (kodifierad version),

– genomförandeförordningen: rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt,

– livsmedelsförordningen: Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002 av den 28 januari 2002 om allmänna principer och krav för livsmedelslagstiftning, om inrättande av Europeiska myndigheten för livsmedelssäkerhet och om förfaranden i frågor som gäller livsmedelssäkerhet,

– mervärdesskattedirektivet: rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i lydelsen enligt direktiv (EU) 2019/1995,

– trettonde direktivet: rådets trettonde direktiv av den 17 november 1986 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter – Regler om återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga personer som inte är etablerade i gemenskapens territorium (86/560/EEG), i den ursprungliga lydelsen,

– unionstullkodexen: Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen.

Beskattningsår

3 § Med beskattningsår avses beskattningsår enligt inkomstskattelagen (1999:1229), om inte annat följer av 4–6 §§.

4 § Om skatt enligt denna lag hänförs till en verksamhet för vilken skattskyldighet inte gäller enligt inkomstskattelagen (1999:1229), avses med beskattningsår

1. kalenderåret, eller
2. räkenskapsåret, om detta är brutet och överensstämmer med vad som anges i 3 kap. bokföringslagen (1999:1078).

5 § I ärenden om återbetalning av ingående skatt till en sådan beskattningsbar person som avses i 14 kap. 3 § avses med beskattningsår det kalenderår som ansökan om återbetalning gäller.

6 § Med beskattningsår avses kalenderåret när det gäller skatt enligt denna lag som redovisas enligt

1. 22 kap. om särskilda ordningar för distansförsäljning av varor och vissa tillhandahållanden av tjänster, eller
2. bestämmelser som i ett annat EU-land motsvarar artiklarna 358a–369, 369a–369k eller 369l–369x i mervärdesskattedirektivet.

Distansförsäljning av varor

7 § Med unionsintern distansförsäljning av varor avses leverans av varor som sänds eller transporteras av leverantören eller för dennes räkning från ett annat EU-land än det där försändningen eller transporten till förvärvaren avslutas, om

1. varorna levereras till
 - a) en beskattningsbar person, eller en juridisk person som inte är en beskattningsbar person, vars unionsinterna förvärv av varor inte är föremål för mervärdesskatt enligt 3 kap. 4–6 §§ eller enligt bestämmelser som i ett annat EU-land motsvarar artikel 3.1 i mervärdesskattedirektivet, eller
 - b) någon annan som inte är en beskattningsbar person, och
2. varorna varken är nya transportmedel eller varor som levereras efter montering eller installation, med eller utan provning, av leverantören eller för dennes räkning.

Transporten eller försändningen ska anses utföras av leverantören eller för dennes räkning även när leverantören medverkar indirekt i den.

8 § Med distansförsäljning av varor importerade från en plats utanför EU avses leverans av varor som sänds eller transporteras av leverantören eller för dennes räkning från en plats utanför EU till en förvärvare i ett EU-land, om

1. varan levereras till

a) en beskattningsbar person, eller en juridisk person som inte är en beskattningsbar person, vars unionsinterna förvärv av varor inte är föremål för mervärdesskatt enligt 3 kap. 4–6 § eller enligt bestämmelser som i ett annat EU-land motsvarar artikel 3.1 i mervärdesskattedirektivet, eller

b) någon annan som inte är en beskattningsbar person, och

2. varorna varken är nya transportmedel eller varor som levereras efter montering eller installation, med eller utan provning, av leverantören eller för dennes räkning.

Transporten eller försändningen ska anses utföras av leverantören eller för dennes räkning även när leverantören medverkar indirekt i den.

Faktura

9 § Med faktura avses dokument eller meddelanden i pappersform eller i elektronisk form som uppfyller villkoren för fakturor i 17 kap. eller, om faktureringsreglerna i ett annat EU-land gäller enligt artikel 219a i mervärdesskattedirektivet, som uppfyller villkoren för fakturor i det landet.

10 § Med elektronisk faktura avses en faktura enligt 9 § som utfärdas och tas emot i ett elektroniskt format.

Fastighet

11 § Med fastighet avses fast egendom enligt artikel 13b i genomförandeförordningen.

Felaktigt debiterad mervärdesskatt

12 § Med felaktigt debiterad mervärdesskatt avses belopp som inte utgör mervärdesskatt enligt denna lag men som i en faktura eller liknande handling har betecknats som mervärdesskatt.

Kommun

13 § Med kommun avses kommun och region enligt kommunalagen (2017:725).

Marknadsvärde

14 § Med marknadsvärde avses hela det belopp som förvärvaren av en vara eller tjänst skulle få betala, vid tidpunkten för leveransen eller tillhandahållandet och i fri konkurrens, till en oberoende leverantör eller tillhandahållare inom landet för en sådan vara eller tjänst i samma försäljningsled som det där leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten äger rum.

15 § Om ingen jämförbar leverans av varor eller inget jämförbart tillhandahållande av tjänster kan fastställas, utgörs marknadsvärdet

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

2. när det gäller tjänster, av ett belopp som inte understiger den beskattningsbara personens kostnad för att tillhandahålla tjänsten.

Nya transportmedel

16 § Med nya transportmedel avses

1. motordrivna marktransportmedel som är avsedda för transporter till lands av personer eller varor och som har en motor med en cylindervolym om mer än 48 kubikcentimeter eller en effekt om mer än 7,2 kilowatt, om leveransen utförs inom sex månader efter det att de första gången tagits i bruk eller före leveransen har körts högst 6 000 kilometer,

2. fartyg vars längd överstiger 7,5 meter, utom sådana fartyg som anges i 10 kap. 71 § 1 och 2, om leveransen utförs inom tre månader efter det att de första gången tagits i bruk eller före leveransen har färdats högst 100 timmar, och

3. luftfartyg vars startvikt överstiger 1 550 kilogram, utom sådana luftfartyg som anges i 10 kap. 71 § 3, om de levereras inom tre månader efter det att de första gången tagits i bruk eller före leveransen har flugits högst 40 timmar.

Personbil

17 § Med personbil avses även lastbil med skåpkarosseri och buss, om fordonets totalvikt är högst 3 500 kilogram. Detta gäller dock inte om lastbilens förarhytt utgör en separat karosserienhet.

Med personbil avses i 5 kap. 29 §, 7 kap. 25 §, 8 kap. 8 § och 13 kap. 20–23 §§ dock inte fordon som är personbil klass II enligt 2 § lagen (2001:559) om vägtrafikdefinitioner och har en totalvikt som

1. överstiger 3 500 kilogram, eller
2. är högst 3 500 kilogram, om fordonets förarhytt utgör en separat karosserienhet.

Punktskattepliktiga varor

18 § Med punktskattepliktiga varor avses energiprodukter, alkohol, alkoholhaltiga drycker eller tobaksvaror såsom dessa varor definieras i gällande unionslagstiftning för punktskatter. Det gäller dock inte gas som levereras genom ett naturgassystem som finns inom unionens territorium eller genom ett gasnät som är anslutet till ett sådant system.

Statliga affärsverk

19 § Vid tillämpning av denna lag utgör de statliga affärsverken inte en del av staten.

Telekommunikationstjänster

20 § Med telekommunikationstjänster avses tjänster för

1. överföring, sändning eller mottagning av signaler, text, bilder och ljud eller information i övrigt via tråd, radio eller optiska eller andra elektromagnetiska medel, eller

2. överlåtelse eller upplåtelse av en rättighet att utnyttja kapacitet för sådan överföring, sändning eller mottagning inbegripet tillhandahållande av tillgång till globala informationsnät.

Territoriella definitioner och förklaringar

21 § Med EU eller ett EU-land avses de territorier som tillhör en medlemsstat enligt artikel 52 i fördraget om Europeiska unionen och artikel 355 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, med undantag för de territorier som anges i 22 §.

Furstendömet Monaco, Isle of Man och Förenade kungarikets suveräna basområden Akrotiri och Dhekelia likställs med EU eller EU-land.

22 § Med tredje territorium avses

1. berget Athos,
2. Kanarieöarna,
3. de franska territorier som avses i artiklarna 349 och 355.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt,
4. Åland,
5. Kanalöarna,
6. Campione d'Italia,
7. de italienska delarna av Luganosjön,
8. ön Helgoland,
9. territoriet Büsingen,
10. Ceuta,
11. Melilla,
12. Livigno.

Territorierna i första stycket 1–7 ingår i unionens tullområde medan territorierna i första stycket 8–12 inte ingår i området.

23 § Transaktioner med ursprung i eller avsedda för

1. Furstendömet Monaco behandlas som transaktioner med ursprung i eller avsedda för Frankrike,

2. Isle of Man behandlas som transaktioner med ursprung i eller avsedda för Förenade kungariket,

3. Förenade kungarikets suveräna basområden Akrotiri och Dhekelia behandlas som transaktioner med ursprung i eller avsedda för Cypern.

Tullrelaterade termer och uttryck

24 § Med anläggning för tillfällig lagring, fri omsättning, frizon, icke-unionsvara, temporärt exporterade varor, tullager, tullskuld, unionsvara och tullförfarandena extern transitering, intern unions-transitering, passiv förädling och tillfällig införsel avses detsamma som i unionstullkodexen.

Utgående skatt

25 § Med utgående skatt avses sådan mervärdesskatt som ska redovisas till staten vid leveranser av varor, tillhandahållanden av tjänster, unionsinterna förvärv av varor eller import av varor.

Vouchrar

26 § Med voucher avses ett instrument för vilket det finns en skyldighet att godta det som ersättning eller partiell ersättning för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster. De varor som ska levereras eller tjänster som ska tillhandahållas eller de potentiella leverantörernas eller tillhandahållarnas identitet måste anges antingen på instrumentet eller i tillhörande dokumentation som inbegriper villkoren för användning av instrumentet.

27 § Med enfunktionsvoucher avses en voucher för vilken det redan när den ställs ut är känt dels med vilket belopp mervärdesskatt ska betalas för de varor eller tjänster som vouchern avser, dels på vilken plats varorna levereras eller tjänsterna tillhandahålls.

Med flerfunktionsvoucher avses en annan voucher än en enfunktionsvoucher.

3 kap. Mervärdesskattens tillämpningsområde

Transaktioner som är föremål för mervärdesskatt

1 § Enligt denna lag är följande transaktioner föremål för mervärdesskatt:

1. leverans av varor mot ersättning som görs inom landet av en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap,

2. unionsinterna förvärv av varor mot ersättning som görs inom landet av en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap eller av en juridisk person som inte är en beskattningsbar person, om säljaren är en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap och som inte

– omfattas av bestämmelserna om undantag från skatteplikt för små företag i artiklarna 282–292 i mervärdesskattedirektivet,

– omfattas av bestämmelserna om distansförsäljning i artikel 33 i mervärdesskattedirektivet, eller

– omfattas av bestämmelserna om monteringsleverans i artikel 36 i mervärdesskattedirektivet,

3. tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom landet av en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap, och

4. import av varor till landet.

2 § Föremål för mervärdesskatt enligt denna lag är även unionsinterna förvärv mot ersättning av nya transportmedel, om förvärvet görs inom landet av

1. en beskattningsbar person eller juridisk person som inte är beskattningsbar person, vars övriga förvärv inte är föremål för mervärdesskatt i enlighet med 4 och 5 §§, eller

2. varje annan person som inte är en beskattningsbar person.

3 § Föremål för mervärdesskatt enligt denna lag är dessutom unionsinterna förvärv mot ersättning som görs inom landet av punktskattepliktiga varor, om

1. de görs av en beskattningsbar person eller juridisk person som inte är beskattningsbar person, vars övriga förvärv inte är föremål för mervärdesskatt i enlighet med 4 och 5 §§, och

2. varorna har transporterats till Sverige under ett sådant uppskovsförfarande som avses i 7 a–7 f §§ lagen (1994:1564) om alkoholskatt, 3 a kap. lagen (1994:1776) om skatt på energi eller 8 a–8 e §§ lagen (1994:1563) om tobaksskatt.

Unionsinterna förvärv som inte är föremål för mervärdesskatt

Förvärv där en leverans av varorna inom landet skulle omfattas av undantag

4 § Med avvikelse från 1 § 2 är unionsinterna förvärv av varor inte föremål för mervärdesskatt enligt denna lag, om

1. de görs av en beskattningsbar person eller en juridisk person som inte är en beskattningsbar person, och

2. en leverans av varorna inom landet skulle vara undantagen från skatteplikt enligt

– 10 kap. 71, 72, 73, 74 eller 75 §§ om leveranser avseende fartyg och luftfartyg, eller

– 10 kap. 81, 88, 95 eller 96 § om leveranser till utländska beskickningar m.fl., part i Nato eller vissa väpnade styrkor stationerade på Cypern.

Förvärvaren saknar avdrags- eller återbetalningsrätt

5 § Med avvikelse från 1 § 2 är unionsinterna förvärv av andra varor än dels de förvärv som avses i 4 och 8 §§, dels förvärv av nya transportmedel och punktskattepliktiga varor inte föremål för mervärdesskatt enligt denna lag, om de görs av

1. en beskattningsbar person som enbart utför sådana leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som inte medför rätt till avdrag eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 14 kap. 7, 8, 9, 35 eller 36 §, eller

2. en juridisk person som inte är en beskattningsbar person.

6 § Bestämmelserna i 5 § gäller endast under förutsättning att det sammanlagda beloppet för förvärven under det löpande eller det närmast föregående kalenderåret inte överstiger ett tröskelvärde om 90 000 kronor.

Tröskelvärdet i första stycket utgörs av det sammanlagda beloppet för unionsinterna förvärv av varor enligt 5 §, exklusive mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats i det EU-land som försändelsen eller transporten avgick från.

7 § Skatteverket ska på begäran av en sådan förvärvare som anges i 5 § besluta att dennes unionsinterna förvärv av varor ska vara föremål för mervärdesskatt, även om tröskelvärdet i 6 § inte överstigs. Beslutet ska gälla under två kalenderår.

Förvärv av begagnade varor, konstverk, samlarföremål m.m.

8 § Unionsinterna förvärv av begagnade varor, konstverk, samlarföremål, antikviteter och transportmedel är inte föremål för mervärdesskatt, om de förvärvade varorna har

1. levererats av en beskattningsbar återförsäljare eller en auktionsförrättare som agerar i denna egenskap, och

2. varit föremål för mervärdesskatt i det EU-land där transporten till Sverige påbörjades i enlighet med någon av de särskilda ordningarna för begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter i artiklarna 312–341 i mervärdesskattedirektivet.

4 kap. Beskattningsbara personer

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

– vad som avses med beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet (2 §),

– beskattningsbar person vid tillfällig unionsintern leverans av ett nytt transportmedel (3 §),

– viss offentlig verksamhet (4 och 5 §§),

– ideella föreningar och registrerade trossamfund (6 §),

– mervärdesskattegrupper (7–14 §§), och

– beskattningsbara personer i särskilda fall (15–19 §§).

Vad som avses med beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet

2 § Med beskattningsbar person avses den som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oavsett på vilken plats det sker och oberoende av dess syfte eller resultat. Anställda och andra personer anses inte bedriva verksamhet självständigt i den utsträckning de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av ett annat rättsligt förhållande som skapar ett anställningsförhållande vad avser arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar.

Med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter av dem ska särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.

Beskattningsbar person vid tillfällig unionsintern leverans av ett nytt transportmedel

3 § Med beskattningsbar person avses var och en som tillfälligtvis levererar ett nytt transportmedel som transporteras av säljaren eller förvärvaren eller för någonaderas räkning från Sverige till ett annat EU-land.

Viss offentlig verksamhet

4 § Verksamhet som bedrivs av staten, ett statligt affärsverk eller en kommun anses inte som ekonomisk verksamhet om den

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

5 § Bestämmelserna i 4 § tillämpas inte om det skulle leda till betydande snedvridning av konkurrensen.

Omhändertagande och förstöring av avfall och föroreningar samt avloppsrening är att anse som ekonomisk verksamhet även i sådana fall som avses i 4 §, när detta utförs mot ersättning.

Ideella föreningar och registrerade trossamfund

6 § Som ekonomisk verksamhet räknas inte en verksamhet som bedrivs av en ideell förening eller ett registrerat trossamfund, när inkomsten därifrån utgör sådan inkomst av näringsverksamhet för vilken dessa inte är skattskyldiga enligt 7 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229).

Det som sägs i första stycket om ideella föreningar gäller också för sådan förening som omfattas av 4 kap. 2 § lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229).

Mervärdesskattegrupper

7 § Vid tillämpningen av bestämmelserna i denna lag får två eller flera beskattningsbara personer anses som en enda beskattningsbar person (mervärdesskattegrupp) om förutsättningarna i 8–13 §§ är uppfyllda. Den verksamhet som mervärdesskattegruppen bedriver anses då som en enda verksamhet.

8 § En mervärdesskattegrupp får bestå av någon av följande grupperingar av personer:

1. Beskattningsbara personer som står under Finansinspektionens tillsyn och som inte är skyldiga att betala mervärdesskatt därför att deras tillhandahållande av tjänster är undantaget från skatteplikt enligt 10 kap. 35 eller 36 §. I gruppen får det också ingå beskattningsbara personer med huvudsaklig inriktning att leverera varor eller tillhandahålla tjänster till dem som anges i första meningen. De personer som avses i denna punkt får inte ingå i fler än en mervärdesskattegrupp.

2. Beskattningsbara personer som är kommissionärsföretag och kommittentföretag i ett sådant kommissionärsförhållande som avses i 36 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

9 § Enbart fasta etableringsställen i Sverige får ingå i en mervärdesskattegrupp.

10 § En mervärdesskattegrupp får endast bestå av beskattningsbara personer som är nära förbundna med varandra i finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt hänseende.

11 § En mervärdesskattegrupp anses bildad den dag Skatteverket beslutar att de beskattningsbara personerna ska registreras som en sådan grupp (gruppregistrering), eller den senare dag som Skatteverket bestämmer. Av beslutet ska det framgå vem Skatteverket utsett som huvudman för gruppen.

Grupphuvudman för en mervärdesskattegrupp som

1. avses i 8 § första stycket 1 ska vara den medlem i mervärdesskattegruppen som de övriga i gruppen föreslår, om det inte finns särskilda skäl som talar mot detta, eller

2. avses i 8 § första stycket 2 ska vara en medlem i mervärdesskattegruppen som är kommittentföretag.

12 § Efter beslut av Skatteverket får nya beskattningsbara personer träda in i gruppen, medlemmar träda ur gruppen eller grupphuvudmannen bytas ut.

Gruppregistreringen består till dess Skatteverket har beslutat att den ska upphöra.

Ett beslut om ändring av registreringen enligt första stycket eller om avregistrering enligt andra stycket gäller från och med dagen för beslutet eller den senare dag som Skatteverket bestämmer.

13 § Skatteverket ska besluta om gruppregistrering eller om ändring eller avregistrering, om berörda beskattningsbara personer ansöker om detta och det inte finns särskilda skäl som talar mot ett sådant beslut.

Om förutsättningarna för gruppregistrering har upphört eller om det annars finns särskilda skäl, får Skatteverket på eget initiativ besluta om avregistrering.

14 § Om ett förhållande som har legat till grund för gruppregistrering har ändrats, ska grupphuvudmannen underrätta Skatteverket om ändringen. Underrättelsen ska lämnas inom två veckor från det att ändringen inträffade.

Skatteverket får förelägga en grupphuvudman att lämna en under rättelse enligt första stycket. I fråga om sådant föreläggande gäller 44 kap. 2–4 §§ och 68 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244).

Beskattningsbara personer i särskilda fall

15 § När ett handelsbolag bedriver ekonomisk verksamhet är bolaget en beskattningsbar person.

16 § När ekonomisk verksamhet bedrivs i form av enkelt bolag eller partrederi är varje delägare en beskattningsbar person. Skyldigheter och rättigheter enligt denna lag gäller för var och en av delägarna. När skyldigheterna och rättigheterna går att fördela, gäller de i förhållande till delägarens andel i bolaget eller rederiet.

I 5 kap. 2 § skatteförfarandelagen (2011:1244) finns bestämmelser om när Skatteverket får besluta att en av delägarna ska vara representant.

17 § När ett statligt affärsverk bedriver ekonomisk verksamhet är affärsverket en beskattningsbar person.

18 § Om en beskattningsbar person försätts i konkurs, är konkursboet en beskattningsbar person för den ekonomiska verksamheten efter konkursbeslutet.

19 § Om en beskattningsbar person avlider, är dödsboet en beskattningsbar person för den ekonomiska verksamheten efter dödsfallet.

5 kap. Beskattningsbara transaktioner

Innehåll

- 1 §** I detta kapitel finns bestämmelser om
- leverans av varor (3–21 §§),
 - unionsinternt förvärv av varor (22–24 §§),
 - tillhandahållande av tjänster (25–34 §§),
 - import av varor (35 §),
 - överlåtelse av rörelse (36 §),

- förmedling och försäljning för någon annans räkning (37 §), och
- vouchrar (38–42 §§).

2 § Med beskattningsbara transaktioner avses leverans av varor, unionsinterna förvärv av varor, tillhandahållande av tjänster och import av varor.

I vilka fall en beskattningsbar transaktion anses har gjorts inom landet anges i 6 kap.

Leverans av varor

3 § Med leverans av varor avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.

Med leverans av varor avses även

1. överföring av äganderätten till en vara mot ersättning i enlighet med beslut av staten, ett statligt affärsverk eller en kommun eller på uppdrag av dessa, eller

2. faktiskt överlämnande av en vara i överensstämmelse med ett avtal om uthyrning av varor under en viss tid eller om avbetalningsköp, enligt vilket äganderätten normalt ska övergå senast när den sista avbetalningen har gjorts.

Leverans av varor genom användning av ett elektroniskt gränssnitt

4 § Med elektroniskt gränssnitt avses i 5 och 6 §§ en marknadsplats, en plattform, en portal eller motsvarande.

5 § Om en beskattningsbar person genom användning av ett elektroniskt gränssnitt möjliggör distansförsäljning av varor importerade från en plats utanför EU i försändelser med ett verkligt värde på högst 150 euro, ska den beskattningsbara personen anses själv ha förvärvat och levererat dessa varor.

6 § Om en beskattningsbar person genom användning av ett elektroniskt gränssnitt möjliggör leverans av varor inom EU från en beskattningsbar person som inte är etablerad i EU till någon som inte är en beskattningsbar person, ska den som möjliggör leveransen anses själv ha förvärvat och levererat dessa varor.

Tillgångar som likställs med materiella tillgångar

7 § Med materiella tillgångar likställs el, gas, värme, kyla och liknande.

Uttag av varor

8 § Uttag av varor likställs med leverans av varor mot ersättning. Vad som utgör uttag av varor framgår av 9 och 10 §§.

9 § Med uttag av varor avses att en beskattningsbar person tar ut en vara ur sin rörelse

1. för sitt eget eller personalens privata bruk,
2. för överlåtelse av varan utan ersättning, eller
3. annars för användning för andra ändamål än den egna rörelsen.

Överlåtelse av varor utan ersättning anses inte som uttag, om varorna är gåvor av mindre värde eller varuprover och ges inom ramen för den beskattningsbara personens rörelse.

10 § Med uttag av varor avses även att en beskattningsbar person för över en vara från en verksamhetsgren där transaktionerna medför avdragsrätt till en verksamhetsgren där transaktionerna inte alls eller endast delvis medför avdragsrätt.

11 § Bestämmelserna i 9 och 10 §§ om uttag av varor gäller endast om

1. den ingående skatten vid förvärvet av varan eller dess beståndsdelar helt eller delvis har varit avdragsgill för den beskattningsbara personen,
2. den leverans genom vilken den beskattningsbara personen förvärvat varan har undantagits från skatteplikt enligt 10 kap. 71, 72, 73 eller 75 §, eller
3. den beskattningsbara personens unionsinterna förvärv eller import har undantagits från skatteplikt enligt 10 kap. 71, 72, 73 eller 75 § när varan förts in till Sverige.

Överföring av varor till andra EU-länder

12 § En beskattningsbar persons överföring av varor från den egna rörelsen till ett annat EU-land likställs med en leverans av varor mot ersättning om inte annat följer av 15 §.

Med överföring av varor till ett annat EU-land avses, med undantag för de försändningar och transporter som anges i 13 §, varje försändning eller transport av materiell lös egendom som

1. utförs av en beskattningsbar person eller för denna persons räkning,
2. utförs inom ramen för den beskattningsbara personens rörelse, och
3. sänds eller transporteras från det EU-land där varan finns till ett annat EU-land.

13 § En sådan försändning eller transport av varor som avses i 12 § utgör inte en överföring av varor till annat EU-land om den avser någon av följande transaktioner:

1. en leverans av varan som utförs av den beskattningsbara personen
 - a) inom landet i enlighet med förutsättningarna om distansförsäljning i 6 kap. 7 §, eller
 - b) i ett annat EU-land i enlighet med motsvarande förutsättningar i artikel 33 i mervärdesskattedirektivet,
2. en leverans av varan för installation eller montering, om leveransen utförs av den beskattningsbara personen
 - a) inom landet i enlighet med förutsättningarna i 6 kap. 12 §, eller
 - b) i ett annat EU-land i enlighet med motsvarande förutsättningar i artikel 36 i mervärdesskattedirektivet,
3. en leverans av varan som utförs av den beskattningsbara personen
 - a) inom landet i enlighet med förutsättningarna om leveranser ombord på ett fartyg, ett luftfartyg eller ett tåg under en persontransport i 6 kap. 17 §, eller
 - b) i ett annat EU-land i enlighet med motsvarande förutsättningar i artikel 37 i mervärdesskattedirektivet,
4. en leverans av el, gas, värme eller kyla
 - a) inom landet i enlighet med förutsättningarna i 6 kap. 20–23 eller 24–27 §§, eller
 - b) i ett annat EU-land i enlighet med motsvarande förutsättningar i artikel 38 eller 39 i mervärdesskattedirektivet,

5. en leverans av varan som utförs av den beskattningsbara personen
a) inom landet, i enlighet med förutsättningarna i 10 kap. 46, 65, 66, 67, 68, 71, 72, 73, 74, 75 eller 88 §, eller

b) i ett annat EU-land i enlighet med motsvarande förutsättningar i artikel 138, 146, 147, 148, 151 eller 152 i mervärdesskattedirektivet,

6. ett tillhandahållande av en tjänst som utförs för den beskattningsbara personen och som innebär att arbete på eller värdering av varan faktiskt utförs i det EU-land där försändningen eller transporten avslutas, om varan, efter att arbetet eller värderingen utförts, sänds tillbaka till den beskattningsbara personen i det EU-land som försändningen eller transporten av varan ursprungligen avgick från,

7. tillfällig användning av varan i det EU-land där försändningen eller transporten avslutas, för tillhandahållanden av tjänster som görs av den beskattningsbara person som är etablerad i det EU-land som försändningen eller transporten avgick från, eller

8. tillfällig användning av varan under högst två år i ett annat EU-land, under förutsättning att motsvarande import av varan från en plats utanför EU skulle omfattas av förfarandet för tillfällig införsel och vara helt befriad från importtullar i det EU-landet.

14 § När någon av de förutsättningar som anges i 13 § inte längre uppfylls, anses varan ha överförts till ett annat EU-land i enlighet med 12 §. Överföringen anses i detta fall äga rum vid den tidpunkt då förutsättningen inte längre uppfylls.

Överföring av varor från ett EU-land till avropslager i ett annat EU-land

15 § En överföring av varor från en beskattningsbar persons rörelse till ett avropslager i ett annat EU-land ska inte likställas med en leverans av varor mot ersättning enligt 12 §.

Första stycket gäller endast om

1. varan sänds eller transporteras av en beskattningsbar person eller för dennes räkning från ett EU-land till ett annat EU-land för att där levereras till en annan beskattningsbar person som enligt ett befintligt avtal dem emellan har rätt att förvärva varan,

2. den som överför varan varken har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet eller har något fast etableringsställe i det land som varan sänds eller transporteras till,

3. den som har rätt att förvärva varan är registrerad för mervärdesskatt i det land som varan sänds eller transporteras till och den som överför varan har kännedom om den avsedda förvärvarens identitet och registreringsnummer för mervärdesskatt när försändningen eller transporten avgår, och

4. den som överför varan

a) registrerar överföringen i det register som föreskrivs i 39 kap. 14 a § skatteförfarandelagen (2011:1244) eller i ett register enligt bestämmelser som i ett annat EU-land motsvarar artikel 243.3 i mervärdesskattedirektivet, samt

b) för in uppgifter om den avsedda förvärvarens registreringsnummer för mervärdesskatt i det EU-land som varan sänds eller transporteras till i en

– periodisk sammanställning enligt 35 kap. skatteförfarandelagen, eller

– sammanställning enligt bestämmelser som i ett annat EU-land motsvarar artikel 262.2 i mervärdesskattedirektivet.

16 § Vid överföring av en vara enligt 15 § anses följande transaktioner ha gjorts vid den tidpunkt då varan överläts till den avsedda förvärvaren, eller någon som ersatt denne enligt 19 §:

1. Den som har överfört varan gör en leverans i det EU-land från vilket varan sändes eller transporterades som undantas från skatteplikt enligt

a) 10 kap. 46 och 47 §§ i det fall leveransen görs inom landet, eller

b) bestämmelser som i ett annat EU-land motsvarar artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet i det fall leveransen görs i ett annat EU-land.

2. Den som förvärvar varan gör ett unionsinternt förvärv av varor i det EU-land till vilket varan sändes eller transporterades.

Första stycket gäller om varan överläts till förvärvaren inom 12 månader från det att varan ankom till det EU-land som den sändes eller transporterades till.

17 § Om varan inte har levererats till en sådan beskattningsbar person som avses i 16 § inom 12 månader från det att varan ankom till det EU-land som den sändes eller transporterades till, ska en överföring av varan anses ha skett enligt 12 §. Tidpunkten för överföringen ska vara dagen efter 12-månadersperiodens utgång.

18 § Vid överföring av en vara enligt 15 § får varan skickas tillbaka till det EU-land som den sändes eller transporterades från utan att en överföring av varan ska anses ha skett enligt 12 §, om

1. rätten att såsom ägare förfoga över varan inte har överförts,
2. varan återsänds inom 12 månader från det att varan ankom till det EU-land som den sändes eller transporterades till, och
3. den beskattningsbara person som sände eller transporterade varan anger återsändandet av varan i det register som föreskrivs i 39 kap. 14 a § skatteförfarandelagen (2011:1244) eller i ett register enligt bestämmelser som i ett annat EU-land motsvarar artikel 243.3 i mervärdesskattedirektivet.

19 § Om förvärvaren som avses i 15 § byts ut mot en annan beskattningsbar person inom 12 månader från det att varan ankom till det EU-land som den sändes eller transporterades till, ska inte någon överföring av varan enligt 12 § anses ske vid bytet, om

1. övriga villkor i 15 § är uppfyllda, och
2. bytet registreras av den som överför varan i det register som föreskrivs i 39 kap. 14 a § skatteförfarandelagen (2011:1244) eller enligt bestämmelser som i ett annat EU-land motsvarar artikel 243.3 i mervärdesskattedirektivet.

20 § Om något av villkoren i 15 § eller 19 § upphör att vara uppfyllt inom 12 månader från det att varan ankom till det EU-land som den sändes eller transporterades till, ska en överföring av varan anses ske enligt 12 § vid den tidpunkt då villkoret inte längre är uppfyllt.

21 § Om en vara levereras till en annan person än en sådan beskattningsbar person som avses i 16 §, ska villkoren som följer av 15 och 19 §§ anses upphöra att vara uppfyllda vid tidpunkten för leveransen.

Om varan sänds eller transporteras från avropslagret till ett annat land än det EU-land som den ursprungligen sändes eller transporterades från, ska villkoren som följer av 15 och 19 §§ anses upphöra att vara uppfyllda vid den tidpunkt då försändningen eller transporten inleds.

Om varan förstörts, gått förlorad eller stulits, ska villkoren som följer av 15 och 19 §§ anses upphöra att vara uppfyllda den dag då varan förstördes eller försvann eller, om det är omöjligt att fastställa vilken dag detta skedde, den dag det upptäcktes att varan var förstörd eller försvunnen.

Unionsinternt förvärv av varor

22 § Med unionsinternt förvärv av varor avses förvärv av rätten att såsom ägare förfoga över materiell lös egendom som sänds eller transporteras av säljaren, förvärvaren eller för någons räkning till förvärvaren i ett annat EU-land än det EU-land som försändningen eller transporten av varorna avgick från.

Om varor som förvärvats av en juridisk person som inte är en beskattningsbar person sänds eller transporteras från en plats utanför EU och importerats av förvärvaren till ett annat EU-land än det EU-land där försändningen eller transporten avslutas, anses varorna ha sänts eller transporterats från det EU-land dit varorna importerats.

Med unionsinternt förvärv enligt första stycket avses även förvärv från ett avropslager enligt 16 §.

Överföring av varor från andra EU-länder

23 § Med unionsinternt förvärv av varor mot ersättning likställs en beskattningsbar persons användning inom ramen för den egna rörelsen av varor som sänts eller transporterats av den beskattningsbara personen eller för dennes räkning från ett annat EU-land där varorna

1. producerats, utvunnits, bearbetats, inköpts,
2. förvärvats genom ett unionsinternt förvärv i den mening som avses i artikel 2.1 b i mervärdesskattedirektivet, eller
3. importerats till det andra EU-landet av den beskattningsbara personen inom ramen för rörelsen.

Försändningar och transporter som enligt 13 § inte utgör överföring av varor till annat EU-land ska dock inte likställas med unionsinternt förvärv av varor mot ersättning.

24 § Vid överföring av varor från ett EU-land till ett avropslager i ett annat EU-land enligt 15–21 §§ gäller 23 § endast om överföringen likställs med en leverans av varor mot ersättning enligt 12 §.

Tillhandahållande av tjänster

25 § Med tillhandahållande av tjänster avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor.

Uttag av tjänster

26 § Uttag av tjänster likställs med tillhandahållande av tjänster mot ersättning. Vad som utgör uttag av tjänster framgår av 27–32 §§.

27 § Med uttag av tjänster avses att en beskattningsbar person utan ersättning utför eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst för sitt eget eller personalens privata bruk eller annars för annat ändamål än den egna rörelsen.

28 § Med uttag av tjänster avses även att en beskattningsbar person använder eller låter personalen använda en vara som hör till rörelsen för privat bruk eller annars för annat ändamål än den egna rörelsen om

1. den ingående skatten vid förvärvet, tillverkningen eller förhyrningen av varan helt eller delvis har varit avdragsgill för den beskattningsbara personen,

2. leveransen eller tillhandahållandet genom vilket den beskattningsbara personen förvärvat eller hyrt varan har undantagits från skatteplikt enligt 10 kap. 71, 72, 73, 75 eller 76 §, eller

3. den beskattningsbara personens unionsinterna förvärv eller import av varan har undantagits från skatteplikt enligt 10 kap. 71, 72, 73 eller 75 § när varan förts in till Sverige.

Första stycket gäller endast om värdet av användningen är mer än ringa.

Uttag av tjänster avseende personbilar och motorcyklar

29 § Med uttag av tjänster avses även att en beskattningsbar person för privat ändamål själv använder eller låter någon annan använda en personbil eller motorcykel som hör till rörelsen.

Första stycket gäller endast om värdet av användningen är mer än ringa och

1. vid förvärv eller tillverkning av personbilen eller motorcykeln, den ingående skatten helt eller delvis har varit avdragsgill för den beskattningsbara personen, eller

2. vid förhyrning av personbilen eller motorcykeln, hela den ingående skatt som hänför sig till hyran har varit avdragsgill för den beskattningsbara personen.

Uttag av tjänster i byggnadsrörelse

30 § Med uttag av tjänster avses även att en beskattningsbar person i en byggnadsrörelse utför eller förvärvar följande tjänster och tillför dem en egen fastighet eller en lägenhet som denna person innehar med hyresrätt eller bostadsrätt:

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

2. ritning, projektering, konstruktion eller andra liknande tjänster. Första stycket gäller endast om

1. den beskattningsbara personen även tillhandahåller tjänster åt andra (byggentreprenader),

2. fastigheten eller lägenheten utgör lagertillgång i byggnadsrörelsen enligt inkomstskattelagen (1999:1229), och

3. tjänsterna hänför sig till en del av fastigheten eller lägenheten som inte används för transaktioner som medför avdragsrätt.

Första stycket gäller även i de fall den beskattningsbara personen utför tjänster som anges i det stycket på en fastighet eller lägenhet som utgör en annan tillgång i byggnadsrörelsen än lagertillgång om kraven i andra stycket 1 och 3 är uppfyllda.

Uttag av tjänster i övrigt på fastighetsområdet

31 § Med uttag av tjänster avses även att en fastighetsägare utför följande tjänster på en egen fastighet:

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

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

3. lokalstädning, fönsterputsning, renhållning och annan fastighets-skötsel.

Första stycket gäller endast om

1. fastigheten utgör en tillgång i fastighetsägarens ekonomiska verksamhet,

2. fastighetsägaren inte skulle haft avdragsrätt för ingående skatt på tjänsterna om de hade tillhandahållits av en annan beskattningsbar person, och

3. de nedlagda lönekostnaderna för tjänsterna under beskattningsåret överstiger 300 000 kronor, inräknat skatter och avgifter som grundas på lönekostnaderna.

32 § Med uttag av tjänster avses även att en hyresgäst eller bostadsrättshavare utför följande tjänster på en lägenhet som denne innehar med hyresrätt eller bostadsrätt:

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

2. ritning, projektering, konstruktion eller andra liknande tjänster. Första stycket gäller endast om

1. lägenheten innehas med hyresrätt eller bostadsrätt i hyresgästens eller bostadsrättshavarens ekonomiska verksamhet,

2. hyresgästen eller bostadsrättshavaren inte skulle haft avdragsrätt för ingående skatt på tjänsterna om de hade tillhandahållits av en annan beskattningsbar person, och

3. de nedlagda lönekostnaderna för tjänsterna under beskattningsåret överstiger 300 000 kronor, inräknat skatter och avgifter som grundas på lönekostnaderna.

33 § När en fastighetsägare som även är hyresgäst eller bostadsrättshavare, utför tjänster enligt 31 och 32 §§, gäller beloppsgränsen 300 000 kronor det sammanlagda värdet av de nedlagda lönekostnaderna för tjänsterna under beskattningsåret, inräknat skatter och avgifter som grundas på lönekostnaderna.

34 § Om en fastighet ägs eller en hyresrätt eller bostadsrätt innehas av en medlem i en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 4 kap. 7 §, ska gruppen anses som fastighetsägare, hyresgäst eller bostadsrättshavare vid tillämpning av 31–33 §§.

Import av varor

35 § Med import av varor avses införsel till EU av

1. varor som inte är i fri omsättning, och

2. varor i fri omsättning från ett tredje territorium som ingår i unionens tullområde.

Överlåtelse av rörelse

36 § En sådan överlåtelse av tillgångar i en rörelse, som sker i samband med att hela eller en del av rörelsen överläts eller i samband med fusion eller liknande förfarande, anses inte som en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster.

Första stycket gäller under förutsättning att den skatt som annars skulle ha tagits ut på överlåtelsen skulle vara avdragsgill för mottagaren av tillgångarna eller att mottagaren skulle vara berättigad till återbetalning av denna skatt.

Förmedling och försäljning för någon annans räkning

37 § Om en beskattningsbar person i eget namn förmedlar en vara eller en tjänst för någon annans räkning och tar emot ersättningen för varan eller tjänsten, ska båda anses ha levererat varan eller tillhandahållit tjänsten.

Detsamma gäller om ett producentföretag säljer en vara eller en tjänst på auktion för en producents räkning. Med producentföretag avses ett företag som har bildats av producenter för avsättning av deras produktion eller som har tillkommit i detta syfte.

Voucharer

Enfunktionsvoucher

38 § Varje överlåtelse av en enfunktionsvoucher som görs av en beskattningsbar person som agerar i eget namn ska anses som en leverans av de varor eller tillhandahållande av de tjänster som vouchern avser.

Det faktiska överlämnandet av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna i utbyte mot en enfunktionsvoucher som godtas som ersättning eller partiell ersättning av leverantören eller tillhandahållaren är inte en självständig transaktion, om inte annat följer av 40 §.

39 § Om en överlåtelse av en enfunktionsvoucher görs av en beskattningsbar person som agerar i en annan beskattningsbar persons namn, ska den i vars namn överlåtelsen sker anses leverera de varor eller tillhandahålla de tjänster som vouchern avser.

40 § Om den som levererar varor eller tillhandahåller tjänster i utbyte mot en enfunktionsvoucher inte är den beskattningsbara person som i eget namn ställt ut vouchern, ska leverantören eller tillhandahållaren anses ha levererat varorna eller tillhandahållit tjänsterna till denna beskattningsbara person.

Flerfunktionsvoucher

41 § Den faktiska leveransen av varorna eller det faktiska tillhandahållandet av tjänsterna i utbyte mot en flerfunktionsvoucher som godtas som ersättning eller partiell ersättning av leverantören eller tillhandahållaren ska vara föremål för mervärdesskatt i enlighet med 3 kap. 1 §. Tidigare överlåtelser av flerfunktionsvouchern ska dock inte vara föremål för mervärdesskatt.

42 § När en överlåtelse av en flerfunktionsvoucher görs av en annan beskattningsbar person än den som utför den transaktion som är föremål för mervärdesskatt enligt 41 §, ska alla tillhandahållanden av tjänster som kan identifieras, exempelvis distributions- eller marknadsföringstjänster, vara föremål för mervärdesskatt.

6 kap. Platsen för beskattningsbara transaktioner

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser som anger om platsen för en beskattningsbar transaktion anses vara inom landet eller utomlands.

Bestämmelserna gäller för

- leverans av varor (4–27 §§),
- unionsinternt förvärv av varor (28–30 §§),
- tillhandahållande av tjänster (31–64 §§), och
- import av varor (65–67 §§).

Bestämmelser i andra kapitel

2 § Bestämmelser om platsen för beskattningsbara transaktioner finns även i 19 kap. om särskild ordning för resebyråer och 20 kap. om särskild ordning för begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter.

Transaktioner som ska anses vara gjorda utomlands

3 § En transaktion som inte anses vara gjord inom landet enligt detta kapitel eller 19 kap. anses vara gjord utomlands.

Platsen för leverans av varor*Leverans av varor utan transport*

4 § Om en vara inte sänds eller transporteras, anses leveransen vara gjord inom landet om varan finns här när leveransen äger rum.

Leverans av varor med transport – huvudregler

5 § Om en vara sänds eller transporteras av leverantören, förvärvaren eller någon annan, anses leveransen vara gjord inom landet, om varan finns här vid den tidpunkt då försändningen eller transporten till förvärvaren påbörjas. Det gäller under förutsättning att

1. annat inte följer av 8 eller 13 §, eller
2. transporten inte ska hänföras till en annan leverans enligt 14 §.

6 § Om försändningen eller transporten av en vara påbörjas utanför EU men varan importerats till Sverige, anses leveransen vara gjord inom landet om den görs av den som är skyldig att betala mervärdesskatten för importen enligt 16 kap. 15–17 §§. Detsamma gäller efterföljande leveranser.

Första stycket gäller inte en distansförsäljning av varor som är gjord enligt 10 §.

Leverans av varor med transport – unionsintern distansförsäljning

7 § Vid unionsintern distansförsäljning av varor anses leveransen vara gjord inom landet om varan finns här när försändningen eller transporten till förvärvaren avslutas.

Första stycket gäller dock inte om leveransen av varan anses vara gjord i ett annat EU-land enligt bestämmelser om tröskelvärden som i det landet motsvarar artikel 59c.1 i mervärdesskattedirektivet.

8 § Även om en vara finns här i landet på det sätt som anges i 5 §, ska leveransen av varan inte anses vara gjord inom landet, om

1. det är fråga om unionsintern distansförsäljning av varor,
2. försändningen eller transporten av varan avslutas i ett annat EU-land, och
3. annat inte följer av 61 § om tröskelvärden.

Leverans av varor med transport – distansförsäljning vid import

9 § Vid distansförsäljning av varor importerade från en plats utanför EU till ett annat EU-land anses leveransen vara gjord inom landet om varan finns här när försändningen eller transporten till förvärvaren avslutas.

10 § Vid distansförsäljning av varor importerade från en plats utanför EU till Sverige anses leveransen vara gjord utomlands om försändningen eller transporten till förvärvaren avslutas i ett annat EU-land.

11 § Vid distansförsäljning av varor importerade från en plats utanför EU till Sverige anses leveransen vara gjord inom landet, om

1. försändningen eller transporten till förvärvaren avslutas här, och
2. mervärdesskatt för varorna ska redovisas enligt 22 kap. om särskilda ordningar för distansförsäljning av varor och vissa tillhandahållanden av tjänster.

Leverans av varor med transport – monteringsleverans

12 § En leverans av en vara anses vara gjord inom landet om varan sänds eller transporteras av leverantören, förvärvaren eller någon annan för att monteras eller installeras här, med eller utan provning, av leverantören eller för dennes räkning.

13 § Även om en vara finns här i landet på det sätt som anges i 5 § ska leveransen av varan inte anses vara gjord inom landet, om varan

1. sänds eller transporteras av leverantören, förvärvaren eller någon annan, och

2. ska installeras eller monteras, med eller utan provning, i ett annat land av leverantören eller för dennes räkning.

Leverans av varor i flera led med transport

14 § Vid flera på varandra följande leveranser av samma vara, med en försändning eller transport av varan från ett EU-land till ett annat EU-land direkt från den första leverantören till den sista kunden i kedjan, ska försändningen eller transporten hänföras till den leverans som görs till mellanhanden.

Försändningen eller transporten ska dock hänföras till den leverans som görs av mellanhanden om denne till sin leverantör har meddelat sitt registreringsnummer för mervärdesskatt i det EU-land som varan sändes eller transporterades från.

Första och andra styckena gäller dock inte för sådana leveranser av varor genom användning av ett elektroniskt gränssnitt som omfattas av 5 kap. 6 §.

15 § Med mellanhand avses en leverantör i kedjan, någon annan än den första leverantören, som sänder eller transporterar varan eller låter sända eller transportera varan.

16 § Om en beskattningsbar person anses ha förvärvat och levererat en vara enligt 5 kap. 5 eller 6 §, ska försändningen eller transporten av varan hänföras till den personens leverans.

Leverans av varor ombord på fartyg, luftfartyg eller tåg

17 § En leverans av en vara ombord på fartyg, luftfartyg eller tåg under den del av en persontransport som genomförs inom EU, anses vara gjord inom landet om avgångsorten finns i Sverige.

För en resa tur och retur gäller att återresan ska anses som en fristående transport.

18 § Med del av en persontransport som genomförs inom EU avses den del som utan uppehåll utanför EU utförs mellan avgångsorten och ankomstorten.

Med avgångsorten avses den första orten för påstigning av passagerare inom EU. Detta gäller även om en del av transporten dessförinnan utförts utanför EU.

Med ankomstorten avses den sista orten för avstigning av passagerare inom EU för passagerare som stigit på inom EU. Detta gäller även om en del av transporten därefter utförs utanför EU.

19 § En leverans av en vara ombord på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik i andra fall än som anges i 17 § anses inte vara gjord inom landet.

Leverans av el, gas, värme eller kyla till en beskattningsbar återförsäljare

20 § Med en beskattningsbar återförsäljare avses i 21–23 §§ en beskattningsbar person vars huvudsakliga verksamhet när det gäller köp av el, gas, värme eller kyla består i att sälja sådana varor vidare och vars egen konsumtion av dessa varor är försumbar.

21 § Leverans av el till en beskattningsbar återförsäljare anses vara gjord inom landet, om återförsäljaren antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här för vilket varan levereras.

Om återförsäljaren varken här eller utomlands har ett sådant säte eller fast etableringsställe, anses leveransen av elen vara gjord inom landet, om återförsäljaren är bosatt eller stadigvarande vistas här i landet.

22 § Leveransen anses dock inte vara gjord inom landet enligt 21 § om elen levereras till ett fast etableringsställe som återförsäljaren har utomlands.

23 § Bestämmelserna i 21 och 22 §§ gäller även för leverans av

1. gas genom ett naturgassystem som finns inom unionens territorium eller genom ett gasnät som är anslutet till ett sådant system, och
2. värme eller kyla genom ett nät för värme eller kyla.

Leverans av el, gas, värme eller kyla till någon annan än en beskattningsbar återförsäljare

24 § Leverans av el anses vara gjord inom landet, om

1. förvärvarens faktiska användning och förbrukning av elen äger rum i Sverige, och
2. leveransen görs till någon annan än en sådan beskattningsbar återförsäljare som avses i 20 §.

25 § Om elen inte helt förbrukas av förvärvaren, ska den återstående delen av varan ändå anses ha använts och förbrukats i Sverige, om förvärvaren antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här för vilket varan levereras.

Om förvärvaren varken här eller utomlands har ett sådant säte eller fast etableringsställe, ska elen anses ha använts och förbrukats i Sverige, om förvärvaren är bosatt eller stadigvarande vistas här i landet.

26 § Elen ska inte anses ha använts och förbrukats i Sverige enligt 25 § om den levereras till ett fast etableringsställe som förvärvaren har utomlands.

27 § Bestämmelserna i 24–26 §§ gäller även för leverans av

1. gas genom ett naturgassystem som finns inom unionens territorium eller genom ett gasnät som är anslutet till ett sådant system, och
2. värme eller kyla genom ett nät för värme eller kyla.

Platsen för unionsinternt förvärv av varor

Transporten avslutas i Sverige

28 § Ett unionsinternt förvärv anses vara gjort inom landet om varan befinner sig här när försändningen eller transporten till förvärvaren avslutas.

Förvärvaren har angett ett svenskt registreringsnummer

29 § Ett unionsinternt förvärv anses vara gjort inom landet även om varan inte finns i Sverige när försändningen eller transporten till förvärvaren avslutas, om

1. det är ett sådant förvärv som avses i 3 kap. 1 § 2,
2. förvärvaren är registrerad för mervärdesskatt här i landet och har angett sitt svenska registreringsnummer för mervärdesskatt vid förvärvet, och
3. förvärvaren inte visar att förvärvet varit föremål för mervärdesskatt i det EU-land där försändningen eller transporten till förvärvaren avslutats.

I 7 kap. 47 § finns bestämmelser om hur utgående skatt för sådana förvärv som avses i första stycket ska återfås, för det fall förvärvet har varit föremål för mervärdesskatt i ett annat EU-land efter det att förvärvaren har redovisat förvärvet i sin mervärdesskattedeclaration här i landet.

30 § Bestämmelserna i 29 § gäller inte om det unionsinterna förvärvet har ansetts vara föremål för mervärdesskatt i det EU-land där försändningen eller transporten av varan avslutas.

Ett unionsinternt förvärv ska anses ha varit föremål för mervärdesskatt enligt första stycket, om

1. förvärvaren visar att förvärvet gjorts för en efterföljande leverans i det EU-land där försändningen eller transporten av varan avslutas,
2. mottagaren av den leveransen är betalningsskyldig för mervärdesskatten i enlighet med tillämpningen av artikel 197 i mervärdesskattedirektivet, och
3. förvärvaren har lämnat uppgift om leveransen i en periodisk sammanställning enligt 35 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244).

Platsen för tillhandahållande av tjänster

Vilka som ska anses som beskattningsbara personer

31 § Vid tillämpningen av 32–64 §§ ska en

1. beskattningsbar person som även bedriver verksamhet eller genomför transaktioner som inte innefattar sådana beskattningsbara leveranser av varor eller beskattningsbara tillhandahållanden av tjänster som anges i 3 kap. 1 §, anses vara en beskattningsbar person för alla tjänster som denne förvärvar,

2. juridisk person som inte är en beskattningsbar person men som är registrerad för mervärdesskatt eller som skulle ha varit en beskattningsbar person om inte 4 kap. 6 § varit tillämplig, anses vara en beskattningsbar person.

Huvudregel när förvärvaren är en beskattningsbar person

32 § En tjänst som tillhandahålls en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap anses vara tillhandahållen inom landet, om den beskattningsbara personen antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här och tjänsten tillhandahålls detta.

Om den beskattningsbara personen varken här eller utomlands har ett sådant säte eller fast etableringsställe, anses tjänsten tillhandahållen inom landet, om den beskattningsbara personen är bosatt eller stadigvarande vistas här i landet.

33 § Tjänsten anses dock inte tillhandahållen inom landet om den tillhandahålls ett fast etableringsställe som den beskattningsbara personen har utomlands.

Huvudregel när förvärvaren inte är en beskattningsbar person

34 § En tjänst som tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person anses vara tillhandahållen inom landet, om den som tillhandahåller tjänsten antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här från vilket tjänsten tillhandahålls.

Om den som tillhandahåller tjänsten varken här eller utomlands har ett sådant säte eller fast etableringsställe, anses tjänsten tillhandahållen inom landet, om denne är bosatt eller stadigvarande vistas här i landet.

35 § Tjänsten anses dock inte tillhandahållen inom landet om den tillhandahålls från ett fast etableringsställe som den som tillhandahåller tjänsten har utomlands.

Förmedlingstjänster

36 § En förmedlingstjänst som tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person anses vara tillhandahållen inom landet, om

1. förmedlaren utför tjänsten för någon annans räkning i dennes namn, och

2. den transaktion som förmedlingen avser anses vara gjord inom landet enligt denna lag.

Tjänster med anknytning till fastighet

37 § En tjänst med anknytning till en fastighet anses vara tillhandahållen inom landet, om fastigheten ligger i Sverige.

Transporttjänster

38 § En persontransporttjänst anses vara tillhandahållen inom landet, om transporten inte till någon del genomförs i ett annat land.

39 § En varutransporttjänst som tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person anses vara tillhandahållen inom landet, om transporten inte till någon del genomförs i ett annat land.

Första stycket gäller inte en sådan unionsintern varutransporttjänst som avses i 40 §.

40 § En unionsintern varutransporttjänst som tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person anses vara tillhandahållen inom landet, om avgångsorten finns i Sverige.

41 § Med unionsintern varutransport avses en transport av varor där avgångsorten och ankomstorten finns i två olika EU-länder.

Med avgångsorten avses den ort där transporten av varorna faktiskt inleds, utan hänsyn till det avstånd som tillryggalagts till den plats där varorna befinner sig.

Med ankomstorten avses den ort där transporten av varorna faktiskt avslutas.

Tjänster med anknytning till transport

42 § En tjänst med anknytning till transport såsom lastning, lossning, godshantering och liknande tjänster anses vara tillhandahållen inom landet, om tjänsten

1. tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person, och
2. fysiskt utförs i Sverige.

Värdering av och arbete på lös egendom

43 § En tjänst i form av värdering av eller arbete på en vara som är lös egendom anses vara tillhandahållen inom landet om tjänsten

1. tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person, och
2. fysiskt utförs i Sverige.

Tjänster som har samband med kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska, underhållningsmässiga och liknande aktiviteter och evenemang

44 § Bestämmelserna i 45 och 46 §§ gäller evenemang och aktiviteter som är

1. kulturella,
2. konstnärliga,
3. idrottsliga,
4. vetenskapliga,
5. pedagogiska,
6. av underhållningskaraktär, eller
7. liknande dem som anges i 1–6, såsom mässor och utställningar.

45 § En tjänst som avser tillträde till ett sådant evenemang som anges i 44 § och som tillhandahålls en beskattningsbar person anses vara tillhandahållen inom landet, om evenemanget faktiskt äger rum i Sverige. Detsamma gäller tjänster i anknytning till tillträdet.

46 § En tjänst som tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person i samband med en aktivitet som anges i 44 § anses vara tillhandahållen inom landet, om aktiviteten faktiskt äger rum i Sverige. Detsamma gäller tjänster som är underordnade en sådan tjänst och tjänster som tillhandahålls av den som organiserar aktiviteten.

Restaurang- och cateringtjänster

47 § En restaurang- eller cateringtjänst anses vara tillhandahållen inom landet, om den fysiskt utförs i Sverige och inte annat följer av 48–50 §§.

Restaurang- och cateringtjänster ombord på tåg

48 § En restaurang- eller cateringtjänst som fysiskt utförs ombord på tåg under den del av en persontransport som genomförs inom EU anses vara tillhandahållen inom landet, om avgångsorten finns i Sverige.

För en resa tur och retur gäller att återresan ska anses som en fristående transport.

49 § Med del av en persontransport som genomförs inom EU avses den del som utan uppehåll utanför EU utförs mellan avgångsorten och ankomstorten.

Med avgångsorten avses den första orten för påstigning av passagerare inom EU. Detta gäller även om en del av transporten detsamma utförts utanför EU.

Med ankomstorten avses den sista orten för avstigning av passagerare inom EU för passagerare som stigit på inom EU. Detta gäller även om en del av transporten därefter utförs utanför EU.

Tjänster ombord på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik

50 § En tjänst som fysiskt utförs ombord på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik anses inte vara tillhandahållen inom landet.

Korttidsuthyrning av transportmedel

51 § En tjänst som avser av korttidsuthyrning av transportmedel anses vara tillhandahållen inom landet om transportmedlet faktiskt ställs till kundens förfogande i Sverige.

Med korttidsuthyrning avses att transportmedlet får innehas eller användas under en sammanhängande period om

1. högst 30 dagar, eller
2. högst 90 dagar, när det gäller fartyg.

Annan uthyrning av transportmedel än korttidsuthyrning

52 § En tjänst som avser uthyrning av transportmedel och som inte är en sådan korttidsuthyrning som avses i 51 § anses vara tillhandahållen inom landet, om

1. den tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person,
2. kunden är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige, och
3. annat inte följer av 53 §.

53 § En tjänst som anses tillhandahållen inom landet enligt 52 § anses dock vara tillhandahållen utomlands, om

1. tjänsten avser en fritidsbåt som faktiskt levereras till kunden i ett annat EU-land än Sverige,
2. uthyraren har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i det EU-landet, och
3. tjänsten tillhandahålls från sätet eller det fasta etableringsstället.

54 § En tjänst som avser uthyrning av transportmedel och som inte är en sådan korttidsuthyrning som avses i 51 § anses vara tillhandahållen inom landet, om

1. den tillhandahålls en kund som inte är en beskattningsbar person,
2. den avser en fritidsbåt som faktiskt levereras till kunden i Sverige,

3. uthyraren har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige, och
4. tjänsten tillhandahålls från sätet eller det fasta etableringsstället.

Telekommunikationstjänster, sändningstjänster och elektroniska tjänster

55 § Telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster som tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person anses vara tillhandahållna inom landet, om förvärvaren är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

Första stycket gäller inte för tjänster som anses vara tillhandahållna i ett annat EU-land enligt bestämmelser som i det landet motsvarar artikel 59c.1 i mervärdesskattedirektivet.

56 § Med elektroniska tjänster avses bland annat tillhandahållande av

1. webbplatser, webbhotell samt distansunderhåll av programvara och utrustning,
2. programvara och uppdatering av denna,
3. bilder, texter och uppgifter samt databasåtkomst,
4. musik, filmer och spel, inklusive hasardspel och spel om pengar, samt politiska, kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga eller underhållningsbetonade sändningar och evenemang, och
5. distansundervisning.

Om en tjänst tillhandahålls via e-post, ska detta i sig inte innebära att tjänsten är en elektronisk tjänst.

Tjänster från Sverige till förvärvare utanför EU

57 § Följande tjänster anses vara tillhandahållna utomlands under de förutsättningar som anges i 58 §:

1. överlåtelse eller upplåtelse av upphovsrätter, patenträttigheter, licensrättigheter, varumärkesrättigheter och liknande rättigheter,
2. reklam- och annonseringstjänster,
3. tjänster av rådgivare, ingenjörer, konsultbyråer, jurister och revisorer och andra liknande tjänster samt databehandling och tillhandahållande av information,

4. bank- och finansieringstjänster, med undantag för uthyrning av förvaringsutrymmen, samt försäkrings- och återförsäkringstjänster,
5. tillhandahållande av personal,
6. uthyrning av varor som är lös egendom, med undantag för alla slags transportmedel,
7. förpliktelser att helt eller delvis avstå från att utnyttja en sådan rättighet som anges i 1 eller från att utöva en viss verksamhet,
8. tillträde till och överföring eller distribution genom
 - a) ett system för el,
 - b) ett naturgassystem som finns inom unionens territorium eller ett gasnät som är anslutet till ett sådant system, eller
 - c) ett nät för värme eller kyla, och
9. tjänster som är direkt kopplade till sådana tjänster som avses i 8.

58 § Tjänster som anges i 57 § anses vara tillhandahållna utomlands, om

1. tjänsterna tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person, och
2. förvärvaren är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas utanför EU.

Tjänster som anses vara tillhandahållna utomlands enligt första stycket anses dock tillhandahållna inom landet, om de faktiskt används och utnyttjas i Sverige.

Tjänster från en plats utanför EU till förvärvare i Sverige

59 § Tjänster som anges i 57 § och som tillhandahålls från en plats utanför EU anses vara tillhandahållna inom landet, om

1. tjänsterna tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person,
2. förvärvaren är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige, och
3. tjänsterna faktiskt används och utnyttjas i Sverige.

Tjänster till beskattningsbara personer som uteslutande utnyttjas eller tillgodogörs utanför EU

60 § En varutransporttjänst, en sådan tjänst med anknytning till transport som avses i 42 § eller en tjänst i form av värdering av eller arbete på en vara som avses i 43 § anses vara tillhandahållen utomlands, om tjänsten

1. tillhandahålls en beskattningsbar person, och
2. uteslutande utnyttjas eller på annat sätt tillgodogörs utanför EU.

Tröskelvärde vid unionsintern distansförsäljning av varor och tillhandahållande av vissa tjänster

61 § Tillhandahållande av tjänster som omfattas av 55 § och leverans av varor som omfattas av 8 § anses också vara gjorda inom landet om

1. tillhandahållaren eller leverantören
 - a) är etablerad i Sverige och saknar etablering i något annat EU-land, eller
 - b) saknar etablering men är bosatt eller stadigvarande vistas här i landet och inte i något annat EU-land,
2. tjänsterna tillhandahålls någon som är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat EU-land, eller varorna sänds eller transporteras till ett annat EU-land, och
3. det sammanlagda värdet, exklusive mervärdesskatt, av varorna och tjänsterna inte överstiger 99 680 kronor under innevarande kalenderår och inte heller översteg detta belopp under det närmast föregående kalenderåret.

62 § Om det belopp som avses i 61 § 3 överskrids, anses tjänsterna tillhandahållna och leveransen av varorna gjord utomlands. Detta gäller från och med det tillhandahållande eller den leverans som medför att beloppet överskrids.

63 § Även om villkoren i 61 § är uppfyllda får tillhandahållaren eller leverantören begära att tjänsterna ska anses vara tillhandahållna och leveransen av varorna ska anses vara gjord där förvärvaren av tjänsterna är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas eller där försändningen eller transporten av varorna till förvärvaren avslutas.

64 § Efter en begäran enligt 63 § ska Skatteverket besluta att tillhandahållandet av tjänsterna och leveransen av varorna ska anses vara gjorda utomlands. Beslutet gäller tills vidare.

Om ett beslut har fattats enligt första stycket, får bestämmelsen i 61 § inte tillämpas igen förrän efter utgången av det andra kalenderåret efter det kalenderår då beslutet fattades.

Platsen för import av varor

65 § Import av en vara anses äga rum i Sverige om varan finns här när den förs in i EU.

66 § Även om varan finns här när den förs in i EU ska importen inte anses äga rum i Sverige, om varan finns i ett annat EU-land när den upphör att omfattas av ett förfarande för tillfällig införsel med fullständig befrielse från tull eller ett förfarande för extern transitering.

Detsamma gäller varor som är i fri omsättning och förs in till Sverige från ett tredje territorium som utgör en del av unionens tullområde, om varan

1. förflyttas här i landet under ett förfarande för intern unions-transitering enligt unionens tullbestämmelser och hänfördes till det förfarandet genom en deklaration när den fördes in till landet, eller

2. när den förs in till Sverige hade omfattats av 11 kap. 4 § eller ett förfarande för tillfällig införsel med fullständig befrielse från importtullar, om den hade importerats i den mening som avses i 5 kap. 35 § 1.

67 § Import av en vara anses äga rum i Sverige även om varan förs in till ett annat EU-land, om

1. varan omfattas av ett förfarande eller en situation enligt det landets tillämpning av artikel 61 i mervärdesskattedirektivet, och

2. varan finns här i landet när den upphör att omfattas av ett sådant förfarande eller sådan situation.

7 kap. Beskattningsgrundande händelse och redovisning

Innehåll

- 1 § I detta kapitel finns bestämmelser om
- vad som avses med beskattningsgrundande händelse (3 §),
 - beskattningsgrundande händelse vid leverans av varor och tillhandahållande av tjänster (4–11 §§),
 - beskattningsgrundande händelse vid unionsinterna förvärv (12 §),
 - beskattningsgrundande händelse vid import (13 §),
 - redovisning av utgående skatt – huvudregler (14–17 §§),
 - redovisning av utgående skatt – specialregler (18–25 §§),
 - utgående skatt hänförlig till unionsinterna förvärv (26 §),
 - utgående skatt hänförlig till import (27 §),
 - valuta vid redovisning av utgående skatt (28 §),
 - redovisning av leverans av varor och tillhandahållande av tjänster (29 och 30 §§),
 - redovisning av ingående skatt – huvudregler (31–34 §§),
 - redovisning av ingående skatt – specialregler (35–39 §§),
 - ingående skatt hänförlig till unionsinterna förvärv (40 §),
 - ingående skatt hänförlig till import (41 §),
 - valuta vid redovisning av ingående skatt (42 §),
 - ändring av tidigare redovisad utgående skatt (43–47 §§),
 - ändring av tidigare redovisad ingående skatt (48 §),
 - redovisning av felaktigt debiterad mervärdesskatt (49 och 50 §§),
 - redovisning av sådan justering av avdrag som avses i 15 kap. (51–54 §§).

Bestämmelser i andra kapitel

- 2 § Bestämmelser om beskattningsgrundande händelse och redovisning finns även i 22 kap. om särskilda ordningar för distansförsäljning av varor och vissa tillhandahållanden av tjänster.

Vad som avses med beskattningsgrundande händelse

3 § Med beskattningsgrundande händelse avses den händelse genom vilken de rättsliga villkoren för att mervärdesskatt ska bli utkrävbar är uppfyllda. I 4 § och 7–13 §§ anges vid vilken tidpunkt den beskattningsgrundande händelsen inträffar.

Beskattningsgrundande händelse vid leverans av varor och tillhandahållande av tjänster

4 § Vid leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster inträffar den beskattningsgrundande händelsen när leveransen eller tillhandahållandet äger rum, om inte annat följer av 7–11 §§. För leverans eller överföring av varor som är undantagen från skatteplikt enligt 10 kap. 46 och 50 §§ gäller dock inte 7 §.

5 § Vid sådan leverans eller överföring av varor till ett annat EU-land som är undantagen från skatteplikt enligt 10 kap. 46 eller 50 § och som pågår kontinuerligt under mer än en kalendermånad, anses leveransen eller överföringen äga rum vid utgången av varje kalendermånad till dess den upphör.

6 § Vid sådana tillhandahållanden av tjänster i ett annat EU-land för vilka förvärvaren är betalningsskyldig för mervärdesskatt i det landet i enlighet med artikel 196 i mervärdesskattedirektivet, och av tjänster som avses i 16 kap. 8 §, anses tillhandahållandet äga rum den 31 december varje år, om

1. tjänsterna tillhandahålls kontinuerligt under en tidsperiod som överstiger ett år, och
2. tillhandahållandet inte ger upphov till avräkningar eller betalningar under tidsperioden.

Första stycket gäller till dess tillhandahållandet av tjänsterna upphör.

Betalning i förskott

7 § Om den som levererar varor eller tillhandahåller tjänster får ersättning helt eller delvis för en beställd vara eller tjänst före den tidpunkt som avses i 4 §, inträffar den beskattningsgrundande händel-

sen när ersättningen inflyter kontant eller på annat sätt kommer den som levererar varan eller tillhandahåller tjänsten till godo. Detta gäller dock endast om leveransen eller tillhandahållandet omfattas av skatteplikt när ersättningen kommer den som levererar varan eller tillhandahåller tjänsten till godo.

Bygg- och anläggningstjänster

8 § Vid tillhandahållande av bygg- och anläggningstjänster och leverans av varor i samband med tillhandahållande av sådana tjänster inträffar den beskattningsgrundande händelsen när faktura har utfärdats. Om det inte har utfärdats någon faktura när betalning tas emot eller om faktura inte har utfärdats inom den tid som anges i 17 kap. 13 §, inträffar den beskattningsgrundande händelsen dock enligt 4 eller 7 §.

Tillfälligt registrerad personbil eller motorcykel

9 § Vid leverans av en personbil eller motorcykel som vid leveransen är tillfälligt registrerad enligt 17 § första stycket 1 lagen (2019:370) om fordons registrering och användning och levereras till en fysisk person som är bosatt eller stadigvarande vistas på en plats utanför EU och som avser att föra fordonet till en plats utanför EU, inträffar den beskattningsgrundande händelsen vid utgången av den sjätte månaden efter den månad då fordonet levererades.

Upplåtelse av avverkningsrätt

10 § Vid upplåtelse av avverkningsrätt till skog i de fall som avses i 21 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229) inträffar den beskattningsgrundande händelsen allteftersom betalningen tas emot av upplåtaren.

Leveranser vid användning av ett elektroniskt gränssnitt

11 § Om en beskattningsbar person anses ha förvärvat och levererat varor enligt 5 kap. 5 eller 6 §, inträffar den beskattningsgrundande händelsen för den leverans av varorna som görs av den beskattningsbara personen när betalningen har godkänts. Detsamma gäller för den leverans av varorna som görs till den beskattningsbara personen.

Beskattningsgrundande händelse vid unionsinterna förvärv

12 § Vid unionsinterna förvärv av varor inträffar den beskattningsgrundande händelsen när förvärvet äger rum. Tidpunkten för förvärvet motsvarar den tidpunkt då leverans av liknande varor inom landet äger rum.

Beskattningsgrundande händelse vid import

13 § Vid import av varor inträffar den beskattningsgrundande händelsen vid den tidpunkt då skyldighet att betala tull enligt tullagstiftningen inträder eller skulle ha inträtt om det hade funnits en skyldighet att betala tull.

Redovisning av utgående skatt – huvudregler

14 § Om inget annat följer av 15–27 §§, ska utgående skatt redovisas för den redovisningsperiod då

1. den som enligt 16 kap. 4 § är betalningsskyldig för mervärdesskatt för en leverans av en vara eller ett tillhandahållande av en tjänst enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört leveransen eller tillhandahållandet,

2. den som enligt 16 kap. 5, 7, 8, 9, 10, 11, 12 eller 13 § eller 21 kap. 10 § är betalningsskyldig för mervärdesskatt för förvärv av en vara eller en tjänst, enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört förvärvet, eller

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

15 § Om den som är betalningsskyldig för mervärdesskatt inte är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078), ska den utgående skatten redovisas för den redovisningsperiod då den beskattningsgrundande händelsen har inträffat.

16 § Den utgående skatten får redovisas för den redovisningsperiod då betalning tas emot kontant eller på annat sätt kommer den som är betalningsskyldig för skatten till godo, om värdet av dennes sammanlagda årliga omsättning här i landet normalt uppgår till högst 3 miljoner kronor. Den utgående skatten för samtliga fordringar som är obetalda vid beskattningsårets utgång ska dock alltid redovisas för den redovisningsperiod då beskattningsåret går ut.

Första stycket gäller också för den som är betalningsskyldig för mervärdesskatt enligt 16 kap. 5, 7, 8, 9, 10, 11, 12 eller 13 § eller 21 kap. 10 §.

Första och andra stycket gäller dock inte

1. företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag, eller

2. finansiella holdingföretag som ska upprätta koncernredovisning enligt någon av de lagar som anges i 1.

17 § Den som tillämpar de allmänna bestämmelserna i 14 § i fråga om redovisning av utgående skatt kan inte övergå till att tillämpa bestämmelserna i 16 § utan att först ansöka om detta hos Skatteverket. En sådan ansökan får beviljas endast om det finns särskilda skäl.

Redovisning av utgående skatt – specialregler

Överlåtelse av enfunktionsvoucher

18 § Utgående skatt för överlåtelse av en enfunktionsvoucher ska redovisas för den redovisningsperiod då vouchern har överlämnats eller betalning dessförinnan har tagits emot.

Första stycket gäller inte om den som är betalningsskyldig för skatten redovisar utgående skatt enligt 16 §.

Förbehåll om återtaganderätt

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

Konkurs

20 § Om den som är betalningsskyldig för mervärdesskatt har försatts i konkurs, ska denne redovisa den utgående skatt som hänför sig till leverans, tillhandahållande, förvärv eller import för vilken den beskattningsgrundande händelsen har inträffat före konkursbeslutet för den redovisningsperiod då konkursbeslutet meddelats. Detta gäller dock inte om den betalningsskyldige har varit skyldig att redovisa skatten för en tidigare redovisningsperiod.

Om den utgående skatten ändras efter konkursbeslutet till följd av nedsättning av priset, återtagande av en vara eller kundförlust, tillämpas 43 och 44 §§.

Överlåtelse av rörelse

21 § Om den som är betalningsskyldig för mervärdesskatt har överlåtit sin rörelse eller en del av den till någon annan, ska överlåtaren redovisa utgående skatt som hänför sig till leverans, tillhandahållande, förvärv eller import för vilken den beskattningsgrundande händelsen har inträffat före övertagandet, för den redovisningsperiod då övertagandet har ägt rum. Detta gäller dock inte om den betalningsskyldige har varit skyldig att redovisa skatten för en tidigare redovisningsperiod.

Om den utgående skatten ändras efter övertagandet till följd av nedsättning av priset, återtagande av en vara eller kundförlust, tillämpas 43 och 44 §§.

Uttag av tjänst som tillhandahållits under flera redovisningsperioder

22 § Vid uttag av en tjänst som har tillhandahållits under en tid som sträcker sig över mer än en redovisningsperiod ska det till varje redovisningsperiod hänföras den del av tjänsten som har tillhandahållits under perioden, om inte annat framgår av 23 eller 24 §.

Uttag av tjänst av den som bedriver byggnadsrörelse

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

Bygg- eller anläggningstjänster eller leverans av varor i samband med sådana tjänster

24 § Vid tillhandahållande av bygg- eller anläggningstjänster eller leverans av varor i samband med tillhandahållande av sådana tjänster ska den utgående skatten på tillhandahållandet eller leveransen redovisas för den redovisningsperiod då faktura har utfärdats. Om den som utför bygg- eller anläggningstjänsten har fått betalning i förskott eller a conto utan faktura, ska redovisning ske för den redovisningsperiod då betalningen har tagits emot. Redovisning ska dock ske senast för den redovisningsperiod som omfattar den andra kalendermånaden efter den månad då tjänsterna tillhandahållits eller varorna levererats.

Första stycket gäller inte om skatten med tillämpning av 20 eller 21 § ska redovisas tidigare eller om redovisning sker enligt 16 §.

Uttag av tjänst genom användning av personbil eller motorcykel

25 § Om den som är betalningsskyldig för mervärdesskatt tar ut en tjänst enligt 5 kap. 29 § genom att själv använda eller låta någon annan använda en personbil eller en motorcykel, får redovisningen

av den utgående skatten för uttaget skjutas upp till dess redovisning ska lämnas för den sista redovisningsperioden under det kalenderår då bilen eller motorcykeln använts.

Utgående skatt hänförlig till unionsinterna förvärv

26 § Utgående skatt som hänför sig till unionsinterna förvärv av varor ska redovisas för den redovisningsperiod då fakturan har utfärdats. Den utgående skatten ska dock redovisas senast för den redovisningsperiod som omfattar den femtonde dagen i den månad som följer på den månad då den beskattningsgrundande händelsen har inträffat enligt 12 §.

Utgående skatt hänförlig till import

27 § Utgående skatt som hänför sig till import av varor ska redovisas för den redovisningsperiod då Tullverket har ställt ut en tullräkning eller ett tullkvitto för importen.

Valuta vid redovisning av utgående skatt

28 § Om den utgående skattens belopp enligt 17 kap. 26 § första stycket har angetts i flera valutor i en faktura, ska den som är betalningsskyldig för skatten vid redovisning av skatten utgå från det skattebelopp som angetts i svenska kronor eller, om den egna redovisningen är i euro, det skattebelopp som angetts i euro.

I 15 och 17 §§ lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattning för företag som har sin redovisning i euro, m.m. finns regler om omräkning från euro till svenska kronor. Dessa regler ska tillämpas även av den som saknar etablering inom landet och som har sin redovisning i euro.

Redovisning av leverans av varor och tillhandahållande av tjänster

Leverans eller överföring av varor till ett annat EU-land

29 § Sådan leverans eller överföring av varor till ett annat EU-land som undantas från skatteplikt enligt 10 kap. 46 eller 50 § ska redovisas för den redovisningsperiod då fakturan har utfärdats. Om det inte har utfärdats någon faktura vid den tidpunkt då den senast ska utfärdas enligt 17 kap. 14 §, ska leveransen eller överföringen dock redovisas för den redovisningsperiod då fakturan senast skulle ha utfärdats.

Tillhandahållande av tjänster som ska redovisas i periodisk sammanställning

30 § Tillhandahållande av tjänster som ska tas upp i en periodisk sammanställning enligt 35 kap. 2 § första stycket 2 skatteförfarandelagen (2011:1244), ska redovisas för den redovisningsperiod då den beskattningsgrundande händelsen inträffar.

Redovisning av ingående skatt – huvudregler

31 § Om inget annat följer av 32–41 §§ eller av 20 kap. 18 §, ska ingående skatt dras av för den redovisningsperiod då

1. den som förvärvar en vara eller en tjänst enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört förvärvet, eller
2. den som förvärvar en vara eller en tjänst har lämnat förskotts- eller a conto-betalning.

32 § Om den som ska redovisa ingående skatt inte är bokförings-skyldig enligt bokföringslagen (1999:1078), ska den ingående skatten redovisas för den redovisningsperiod då varan har levererats eller tjänsten har tillhandahållits denne.

33 § Den som redovisar utgående skatt enligt 16 § ska dra av ingående skatten först för den redovisningsperiod då beskattnings-året går ut eller då betalning dessförinnan har gjorts.

34 § Ingående skatt som hänför sig till leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster för vilka förvärvaren är betalningsskyldig för mervärdesskatt enligt 16 kap. 5, 7, 8, 9, 10, 11, 12 eller 13 § eller 21 kap. 10 § ska, om den utgående skatten redovisas enligt 16 §, tas upp för den redovisningsperiod för vilken den utgående skatten ska redovisas.

Redovisning av ingående skatt – specialregler

Förvärv av en enfunktionsvoucher

35 § Ingående skatt för förvärv av en enfunktionsvoucher ska redovisas för den redovisningsperiod då vouchern har tagits emot eller betalning dessförinnan har gjorts.

Första stycket gäller inte om den som ska redovisa skatten redovisar utgående skatt enligt 16 §.

Förbehåll från säljaren om återtaganderätt

36 § Om en vara har förvärvats genom kreditköp med förbehåll från säljaren om återtaganderätt enligt lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl., får den ingående skatten alltid dras av för den redovisningsperiod då en faktura tagits emot.

Bygg- eller anläggningstjänster eller leverans av varor i samband med sådana tjänster

37 § Vid förvärv av sådana tjänster och varor som avses i 24 § får den ingående skatten dras av när redovisning ska ske enligt första stycket i den paragrafen.

Första stycket gäller inte om redovisning sker enligt 16 §.

Konkurs

38 § Den som har försatts i konkurs ska senast för den redovisningsperiod då konkursbeslutet meddelades göra avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv, import eller förskotts- eller a conto-betalning under tiden innan denne försattes i konkurs.

Förvärv av avverkningsrätt

39 § Vid ett förvärv av avverkningsrätt till skog ska, i de fall som avses i 10 §, avdrag för ingående skatt göras för den redovisningsperiod då betalning görs.

Ingående skatt hänförlig till unionsinterna förvärv

40 § Ingående skatt som hänför sig till unionsinterna förvärv av varor ska dras av för den redovisningsperiod då den utgående skatten ska redovisas enligt 26 §.

Ingående skatt hänförlig till import

41 § Ingående skatt som hänför sig till import av varor ska dras av för den redovisningsperiod då utgående skatt för den import som avdraget avser ska redovisas.

Om den utgående skatten inte ska redovisas till Skatteverket, ska den ingående skatten dras av för den redovisningsperiod då Tullverket har ställt ut tullräkning eller tullkvitto för importen.

Valuta vid redovisning av ingående skatt

42 § Om skattens belopp enligt 17 kap. 26 § första stycket har angetts i flera valutor i en faktura, ska vid redovisningen av den ingående skatten det skattebelopp användas som angetts i svenska kronor eller, om den egna redovisningen är i euro, det skattebelopp som angetts i euro. Om skattebeloppet inte har angetts i svenska kronor eller, om den egna redovisningen är i euro, i euro, ska det skattebelopp användas som angetts i den valuta som fakturan är utställd i.

Om skattebeloppet måste räknas om till svenska kronor ska omräkningen göras på det sätt som följer av 8 kap. 22–24 §§.

Andra stycket gäller även i de fall skattebeloppet i fakturan endast angetts i en valuta.

Ändring av tidigare redovisad utgående skatt

43 § Om utgående skatt har redovisats och beskattningsunderlaget för den skatten därefter ändras på grund av nedsättning av priset, återtagande av en vara eller kundförlust enligt 8 kap. 15, 16 eller 17 §, får den som har redovisat skatten minska skatten med ett belopp som motsvarar den del av den tidigare redovisade skatten som är hänförlig till ändringen. Om en kundförlust har föranlett en sådan minskning av skatten och betalning därefter görs, ska det belopp med vilket skatten minskats redovisas på nytt i motsvarande mån.

Om en nedsättning av priset gjorts, en vara återtagits eller en kundförlust uppkommit efter det att någon har övertagit en rörelse eller del därav från den som redovisat den utgående skatten, är det dock övertagaren som får göra den i första stycket angivna minskningen.

44 § En minskning av skatten enligt 43 § ska, om inte annat följer av 45 § eller av andra stycket, göras för den redovisningsperiod då nedsättningen av priset, återtagandet av varan eller kundförlusten enligt god redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts.

Om den som ska minska skatten enligt 43 § redovisar utgående skatt enligt 15 eller 16 §, ska minskningen av skatten göras på det sätt som gäller för dennes redovisning av utgående skatt, om inte annat följer av 45 §.

45 § Om den som har redovisat utgående skatt försätts i konkurs innan en nedsättning av priset gjorts, en vara återtagits eller en kundförlust uppkommit, ska en sådan minskning av skatten som avses i 43 § göras för den redovisningsperiod då konkursbeslutet meddelats.

46 § En minskning av skatten enligt 43 § på grund av nedsättning av priset ska grundas på en sådan handling eller ett sådant meddelande som avses i 17 kap. 19 §.

47 § Den som är betalningsskyldig för mervärdesskatt får på det sätt som gäller för dennes redovisning av utgående skatt dra av ett belopp motsvarande utgående skatt som har redovisats i en deklARATION, om

1. den redovisade skatten hänför sig till sådana unionsinterna förvärv av varor som avses i 6 kap. 29 §, och
2. förvärvet har varit föremål för mervärdesskatt i ett annat EU-land.

Ändring av tidigare redovisad ingående skatt

48 § Om den som har gjort avdrag för ingående skatt därefter har tagit emot en sådan handling eller ett sådant meddelande som avses i 17 kap. 19 § avseende denna skatt, ska den avdragna skatten återföras med ett belopp som motsvarar den del av den tidigare redovisade skatten som varit hänförlig till nedsättningen av priset. Avdraget ska återföras på det sätt som gäller för dennes redovisning av ingående skatt.

I det fall en handling eller ett meddelande som avses i 17 kap. 19 § avser en ändring enligt 50 § av felaktigt debiterad mervärdesskatt ska hela det felaktiga skattebeloppet återföras enligt första stycket, om det inte redan skett.

Om den som har gjort avdrag för ingående skatt har överlåtit sin rörelse eller del av denna efter tidpunkten för avdraget, ska det som sägs i första stycket om återföring av den skatten gälla den som får tillgodogöra sig den prisnedsättning som föranleder återföringen.

Redovisning av felaktigt debiterad mervärdesskatt

49 § Den som är betalningsskyldig för mervärdesskatt ska även redovisa felaktigt debiterad mervärdesskatt på det sätt som gäller för dennes redovisning av utgående skatt. Om det felaktiga skattebeloppet inte motsvaras av någon leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst, ska det redovisas för den period då fakturan eller handlingen har utfärdats.

Den som inte är betalningsskyldig för mervärdesskatt ska redovisa felaktigt debiterad mervärdesskatt i enlighet med 26 kap. 7 § skatteförfarandelagen (2011:1244).

50 § Om ett belopp som avses i 49 § första stycket har redovisats, ska beloppet ändras om en sådan handling eller ett sådant meddelande som avses i 17 kap. 19 § utfärdas. Ändringen ska göras för den redovisningsperiod då handlingen eller meddelandet har utfärdats.

Om det finns särskilda skäl ska Skatteverket avstå från kravet enligt första stycket på en sådan handling eller ett sådant meddelande som avses i 17 kap. 19 §.

Redovisning av sådan justering av avdrag som avses i 15 kap.

51 § Avdrag för ingående skatt i de fall som avses i 12 kap. 28–31 §§ samt 15 kap. 3–24 och 27 §§ ska justeras för den första redovisningsperioden efter det räkenskapsår då användningen ändrats eller överlåtelse skett, om inte annat följer av 52 eller 53 §.

52 § Vid överlåtelse av en fastighet ska överlåtaren justera avdrag för den andra redovisningsperioden efter den då överlåtelsen skett. Om redovisningsperioden för mervärdesskatt är beskattningsår, ska avdraget i stället justeras i enlighet med 51 §.

53 § Vid konkurs ska avdrag justeras för den redovisningsperiod då konkursbeslutet meddelats. Om konkursboet senare ska överta rättighet och skyldighet enligt 15 kap. 25 §, ska även ändringen av justeringsbeloppet göras i konkursgäldenärens redovisning för den redovisningsperiod då konkursbeslutet meddelades. De ändringar på grund av justering som konkursboet ska göra genom övertagandet, ska göras i konkursboets redovisning för de redovisningsperioder som anges i 51 och 52 §§.

54 § När ett tidigare verkställt avdrag ska minskas, justeras det genom att skatt återförs i enlighet med bestämmelserna i 48 §. När ytterligare avdrag för ingående skatt får göras, justeras avdraget genom att redovisad ingående skatt för redovisningsperioden ökas.

8 kap. Beskattningsunderlag

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om beräkning av beskattningsunderlag. Ytterligare bestämmelser om beräkning av beskattningsunderlag finns i den särskilda ordningen för resebyråer i 19 kap. och i de särskilda ordningarna för begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter i 20 kap.

Beskattningsunderlaget vid leverans av varor, tillhandahållande av tjänster och unionsinternt förvärv av varor

Leverans av varor och tillhandahållande av tjänster

2 § Vid leverans av varor och tillhandahållande av tjänster utgörs beskattningsunderlaget av ersättningen, om inte annat följer av 18 eller 19 §.

Första stycket gäller dock inte uttag av varor eller tjänster eller överföring av varor till ett annat EU-land.

Vad som avses med ersättning

3 § Med ersättning avses i 2, 12, 18 och 19 §§ allt det som leverantören eller tillhandahållaren har fått eller ska få för varan eller tjänsten från förvärvaren eller en tredje part, inbegripet sådana bidrag som är direkt kopplade till priset för varan eller tjänsten.

4 § Vid leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster mot en flerfunktionsvoucherska ska den ersättning som betalas för vouchern anses som ersättning enligt 2 §. Om det saknas information om det beloppet, ska det monetära värde som anges på flerfunktionsvouchern eller i tillhörande dokumentation anses som ersättning.

Uttag av varor

5 § Vid uttag av varor utgörs beskattningsunderlaget av varornas eller liknande varors inköpspris eller, om ett sådant pris saknas, av självkostnadspriset, vid tidpunkten för uttaget.

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

Uttag av tjänster

7 § Vid uttag av tjänster utgörs beskattningsunderlaget av kostnaden vid tidpunkten för uttaget för att utföra eller på annat sätt tillhandahålla tjänsterna, om inte annat följer av 8, 9 eller 10 §.

Med kostnad för att utföra eller på annat sätt tillhandahålla tjänsterna avses den del av de fasta och löpande kostnaderna i rörelsen som hör till tjänsterna.

8 § Vid uttag i form av användande av personbil för privat ändamål enligt 5 kap. 29 § utgörs beskattningsunderlaget av det värde som enligt 2 kap. 10 a och 10 b §§ socialavgiftslagen (2000:980) har bestämts i fråga om tillhandahållandet av bilförmåner åt anställda.

När det gäller den beskattningsbara personens eget nyttjande får Skatteverket på ansökan bestämma beskattningsunderlaget enligt de grunder som anges i 2 kap. 10 a och 10 b §§ socialavgiftslagen. Det samma gäller i fråga om delägare i handelsbolag.

9 § Vid uttag av sådana tjänster gällande fastigheter, hyresrätter och bostadsrätter som avses i 5 kap. 30, 31 eller 32 § utgörs beskattningsunderlaget av

1. de nedlagda kostnaderna,
2. beräknad ränta på kapital, annat än lånat, som är nedlagt i sådant varulager eller sådana andra tillgångar än omsättningstillgångar som används för tjänsterna, och
3. värdet av arbete som personligen utförts av de personer som avses i 5 kap. 30, 31 eller 32 §.

10 § Vid uttag av sådana tjänster gällande fastigheter, hyresrätter och bostadsrätter som avses i 5 kap. 31 eller 32 § utgörs dock beskattningsunderlaget av lönekostnaderna, inräknat skatter och avgifter som

grundas på dessa kostnader, om fastighetsägaren i 5 kap. 31 § eller hyresgästen eller bostadsrättshavaren i 5 kap. 32 § begär det.

Överföring av varor till ett annat EU-land

11 § Vid överföring av varor till ett annat EU-land utgörs beskattningsunderlaget av varornas eller liknande varors inköpspris eller, om ett sådant pris saknas, av självkostnadspriset, vid tidpunkten för överföringen av varorna.

Unionsinternt förvärv av varor

12 § Vid unionsinternt förvärv av varor utgörs beskattningsunderlaget av ersättningen och punktskatt som förvärvaren påförts i ett annat EU-land, om inte annat följer av 18 §.

Första stycket gäller dock inte överföring av varor från ett annat EU-land.

Överföring av varor från ett annat EU-land

13 § Vid överföring av varor från ett annat EU-land utgörs beskattningsunderlaget av varornas eller liknande varors inköpspris eller, om ett sådant pris saknas, av självkostnadspriset, vid tidpunkten för överföringen av varorna.

Vad som ska ingå i beskattningsunderlaget

14 § I beskattningsunderlaget ska det ingå skatter och avgifter utom skatt enligt denna lag. I beskattningsunderlaget ska det även ingå bikostnader som provisions-, emballage-, transport- och försäkringskostnader som leverantören eller tillhandahållaren tar ut av förvärvaren.

Vad som inte ska ingå i beskattningsunderlaget

15 § Följande belopp ska inte ingå i beskattningsunderlaget:

1. prisnedsättning på grund av betalning före förfalldagen,
2. prisnedsättningar och rabatter till förvärvaren som ges vid tidpunkten för leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna,
3. prisnedsättning som ges efter det att leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna ägt rum om inte annat följer av andra stycket.

I beskattningsunderlaget ska det ingå belopp som avses i första stycket 3 om leverantören eller tillhandahållaren och förvärvaren avtalat om detta.

16 § Om en vara återtas med stöd av förbehåll om återtaganderätt enligt konsumentkreditlagen (2010:1846) eller lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl., får leverantören minska beskattningsunderlaget med vad denne vid avräkning med förvärvaren tillgodoräknar förvärvaren för den återtagna varans värde. Denna rätt gäller endast om leverantören kan visa att den ingående skatt som hänför sig till förvärvet av varan inte till någon del varit avdragsgill för förvärvaren.

17 § Om en förlust uppkommer på leverantörens eller tillhandahållarens fordran som avser ersättning för en vara eller en tjänst (kundförlust), får denne minska beskattningsunderlaget med förlusten.

Omvärdering av beskattningsunderlaget

18 § I sådana fall som avses i 2 och 12 §§ utgörs beskattningsunderlaget av marknadsvärdet respektive marknadsvärdet och punktskatt som förvärvaren påförts i ett annat EU-land, om

1. ersättningen är lägre än marknadsvärdet,
2. mervärdesskatten inte är fullt avdragsgill för förvärvaren,
3. leverantören eller tillhandahållaren och förvärvaren är förbundna med varandra, och
4. den som är skyldig att betala mervärdesskatten inte kan göra sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad.

19 § I ett sådant fall som avses i 2 § utgörs beskattningsunderlaget av marknadsvärdet, om

1. ersättningen är lägre än marknadsvärdet och avser en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster som ska undantas från skatteplikt enligt 10 kap. 5, 6, 9, 11, 12, 16, 17, 18, 19, 30, 31, 32, 33, 34, 35 eller 36 §, 37 § 2 eller 38 §, eller är högre än marknadsvärdet,
2. leverantören eller tillhandahållaren inte har full avdragsrätt,
3. leverantörens eller tillhandahållarens avdragsbelopp med stöd av 13 kap. 29 § andra stycket om uppdelning efter skälig grund bestäms genom att den del av årsomsättningen som medför avdragsrätt sätts i relation till den totala årsomsättningen,
4. leverantören eller tillhandahållaren och förvärvaren är förbundna med varandra, och
5. leverantören eller tillhandahållaren inte kan göra sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad.

20 § En leverantör eller en tillhandahållare och en förvärvare ska anses förbundna med varandra enligt 18 och 19 §§, om det finns familjeband eller andra nära personliga band, organisatoriska band, äganderättsliga band, finansiella band, band på grund av medlemskap, band på grund av anställning eller andra juridiska band.

Som band på grund av anställning ska även anses band mellan arbetsgivare och en arbetstagares familj eller andra personer som står arbetstagaren nära.

Uppdelning av beskattningsunderlaget

21 § När leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster endast delvis ska beskattas och beskattningsunderlaget för de leveranser eller tillhandahållanden som ska beskattas inte kan fastställas, ska beskattningsunderlaget bestämmas genom uppdelning efter skälig grund.

Första stycket tillämpas också i fråga om uppdelning av beskattningsunderlaget när skatt enligt denna lag tas ut med olika procent-satser.

Omräkning av valuta

22 § När uppgifter till ledning för beskattningsunderlaget vid leverans av varor, tillhandahållande av tjänster och unionsinternt förvärv av varor uttrycks i en annan valuta än svenska kronor, ska omräkning göras till svenska kronor med användande av

1. den senaste genomsnittliga växelkurs som har fastställts på den mest representativa valutamarknaden i Sverige när den beskattningsgrundande händelsen inträffar, eller

2. den senaste växelkurs som offentliggjorts av Europeiska centralbanken när den beskattningsgrundande händelsen inträffar.

23 § Omräkning enligt 22 § 2 mellan andra valutor än euro ska göras med användande av växelkursen i euro för varje valuta.

24 § För beskattningsbara personer som har sin redovisning i euro gäller, i stället för vad som anges i 22 §, att när uppgifter till ledning för beskattningsunderlaget uttrycks i en annan valuta än euro ska omräkning göras till euro. Omräkningen ska i övrigt göras på det sätt som följer av 22 §.

I 15 och 17 §§ lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattning för företag som har sin redovisning i euro, m.m. finns regler om omräkning från euro till svenska kronor. Dessa regler ska tillämpas även av den som saknar etablering inom landet och som har sin redovisning i euro.

Beskattningsunderlaget vid import av varor

25 § Beskattningsunderlaget vid import utgörs av varans värde för tulländamål, fastställt av Tullverket, enligt unionstullkodexen.

26 § I beskattningsunderlaget ska det även ingå tull och andra statliga skatter eller avgifter, utom skatt enligt denna lag, som

1. tas ut av Tullverket med anledning av införseln, och
2. inte redan ingår i varans värde.

27 § I beskattningsunderlaget ska det dessutom ingå bikostnader som provisions-, emballage-, transport- och försäkringskostnader som uppkommer fram till första bestämmelseorten här i landet.

Om det när den beskattningsgrundande händelsen inträffar är känt att varan ska transporteras till någon annan bestämmelseort här i landet eller till någon bestämmelseort i ett annat EU-land, ska också bikostnaderna fram till den orten ingå i beskattningsunderlaget.

28 § Med första bestämmelseort i 27 § första stycket avses den ort som anges i en fraktsedel eller annan transporthandling avseende importen till Sverige. Ska varan transporteras till någon annan bestämmelseort ska detta anses känt när den beskattningsgrundande händelsen inträffar om en sådan annan ort anges på fraktsedeln eller transporthandlingen.

Återimport med användning av tullförfarandet passiv förädling

29 § Om sådana unionsvaror som exporterats temporärt och bearbetats utanför EU på något annat sätt än genom reparation, återimporteras med användning av tullförfarandet passiv förädling, ska beskattningsunderlaget beräknas på det sätt som anges i 25–27 §§. Avdrag ska dock göras för beskattningsunderlaget för mervärdesskatt som tidigare tagits ut i Sverige eller i ett annat EU-land för de temporärt exporterade varorna.

30 § Bestämmelserna i 29 § ska också gälla när sådant material som utgör unionsvaror exporterats temporärt och varor som helt eller delvis tillverkats av detta material utanför EU återimporteras med användning av tullförfarandet passiv förädling.

Återimport av unionsvaror som reparerats utanför EU

31 § Vid återimport av unionsvaror som reparerats utanför EU utgörs beskattningsunderlaget av ersättningen för reparationen samt tull och statliga skatter eller avgifter, utom skatt enligt denna lag, som tas ut med anledning av importen.

Om den tidigare exporten av varorna har medfört avdragsgill mervärdesskatt eller om varorna annars inte har blivit belagda med mervärdesskatt på grund av den tidigare exporten, ingår även varornas värde vid exporten i beskattningsunderlaget.

9 kap. Skattesatser

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om tillämpliga skattesatser på leverans av varor, unionsinternt förvärv av varor, tillhandahållande av tjänster och import av varor.

Normalskattesats – 25 procent

2 § Skatt enligt denna lag tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget om inte annat följer av 3–18 §§.

Reducerad skattesats – 12 procent

Livsmedel

3 § Skatt tas ut med 12 procent av beskattningsunderlaget för leverans, unionsinternt förvärv och import av sådana livsmedel som avses i artikel 2 i livsmedelsförordningen, med undantag för

1. vatten som avses i artikel 6 i dricksvattendirektivet, och
2. spritdrycker, vin och starköl.

Skatt ska dock tas ut med 12 procent av beskattningsunderlaget för leverans, unionsinternt förvärv och import av vatten som tappats på flaskor eller i behållare som är avsedda för försäljning.

Rumsuthyrning och upplåtelse av campingplatser

4 § Skatt tas ut med 12 procent av beskattningsunderlaget för rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet.

Restaurang- och cateringtjänster

5 § Skatt tas ut med 12 procent av beskattningsunderlaget för restaurang- och cateringtjänster, med undantag för den del av tjänsten som avser spritdrycker, vin och starköl.

Vissa reparationstjänster

6 § Skatt tas ut med 12 procent av beskattningsunderlaget för reparationer av cyklar med tramp- eller vevanordning, skor, lädervaror, kläder och hushållslinne.

Konstverk, samlarföremål och antikviteter

7 § Skatt tas ut med 12 procent av beskattningsunderlaget för

1. leverans av sådana konstverk som avses i 20 kap. 7 § som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo, och
2. import av sådana konstverk, samlarföremål och antikviteter som avses i 20 kap. 7–9 §§.

Reducerad skattesats – 6 procent*Persontransporttjänster*

8 § Skatt tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för persontransporttjänster, med undantag för sådan transport där resemomentet är av underordnad betydelse.

Böcker, tidningar och liknande produkter

9 § Skatt tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för leverans, unionsinternt förvärv och import av

1. böcker, broschyrer, häften och liknande alster, även i form av enstaka blad,
2. tidningar och tidskrifter,
3. bilderböcker, ritböcker och målarböcker för barn,
4. musiknoter, och
5. kartor, inbegripet atlaser, vägkartor och topografiska kartor.

Första stycket gäller under förutsättning att annat inte följer av 10 kap. 22 och 23 §§ och under förutsättning att varorna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam.

Program och kataloger

10 § Skatt tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för

1. leverans, unionsinternt förvärv och import av program och kataloger för verksamhet som avses i 14, 15 eller 18 §, och

2. annan leverans än för egen verksamhet, unionsinternt förvärv och import av program och kataloger för verksamhet som avses i 10 kap. 28 §.

Första stycket gäller under förutsättning att programmen och katalogerna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam.

Radiotidningar, kassettidningar och kassetter

11 § Skatt tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för

1. tillhandahållande av radiotidningar om inte annat följer av 10 kap. 27 §,

2. leverans, unionsinternt förvärv och import av kassettidningar, om inte annat följer av 10 kap. 27 §, och

3. leverans, unionsinternt förvärv och import av kassetter eller något annat tekniskt medium som återger en uppläsning av innehållet i en vara som omfattas av 9 §.

Varor som tillgängliggör skrift eller annan information

12 § Skatt tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för leverans, unionsinternt förvärv och import av varor som genom tecken- språk, punktskrift eller annan sådan särskild metod gör skrift eller annan information tillgänglig särskilt för personer med läsnedsättning, om inte annat följer av 10 kap. 6 och 9 §§.

Produkter som tillhandahålls på elektronisk väg

13 § Skatt tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för tillhandahållande på elektronisk väg av sådana produkter som avses i 9–12 §§.

Första stycket gäller inte produkter som helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam och inte heller produkter som helt eller huvudsakligen består av rörlig bild eller hörbar musik.

Vissa tillträden och förevisningar

- 14 §** Skatt tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för
1. tillträde till konserter, cirkus-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra liknande föreställningar, och
 2. tillträde till och förevisning av djurparker och förevisning av naturområden utanför tätort samt av nationalparker, naturreservat, nationalstadsparker och Natura 2000-områden.

Tjänster i biblioteks- och museiverksamhet

- 15 §** Skatt tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för tjänster i biblioteks- och museiverksamhet som anges i 10 kap. 34 § 2 och 4 och som inte undantas från skatteplikt enligt samma paragraf.

Upplåtelser och överlåtelser av vissa rättigheter

- 16 §** Skatt tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter som omfattas av 1, 4 eller 5 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk.
- Första stycket gäller dock inte fotografier, reklamalster, system och program för automatisk databehandling eller film, videogram eller annan liknande upptagning som avser information.

- 17 §** Skatt tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk.

Tjänster inom idrottsområdet

- 18 §** Skatt tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för tjänster inom idrottsområdet som anges i 10 kap. 31 och 32 §§ och som inte undantas från skatteplikt enligt 10 kap. 33 §.

10 kap. Generell skatteplikt och undantag

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om generell skatteplikt i 3 § och om undantag från skatteplikt som avser

- postområdet (4 och 5 §§),
- området för sjukvård och tandvård (6–13 §§),
- området för social omsorg (14 och 15 §§),
- utbildningsområdet (16–20 §§),
- tjänster inom fristående grupper (21 §),
- massmedieområdet (22–30 §§),
- idrottsområdet (31–33 §§),
- kulturområdet (34 §),
- försäkringsområdet (35 §),
- området för finansiella tjänster (36 §),
- vissa varor och tjänster (37 §),
- fastighetsområdet (38 och 39 §§),
- leverans av vissa tillgångar (40–43 §§),
- statens och kommuners uttag (44 och 45 §§),
- unionsinterna transaktioner (46–55 §§),
- import (56–64 §§),
- export (65–70 §§),
- fartyg och luftfartyg (71–80 §§),
- transaktioner som likställs med export (81–96 §§),
- förmedlingstjänster som avser vissa undantagna transaktioner eller transaktioner gjorda utanför EU (97 §),
- exportbutiker (98 §), och
- leverans till beskattningsbara personer som använder ett elektroniskt gränssnitt (99 §).

Bestämmelser om undantag i andra kapitel

2 § Särskilda bestämmelser om undantag från skatteplikt finns i

- 11 kap. om undantag avseende varor i vissa lager,
- 18 kap. om en särskild ordning för beskattningsbara personer med liten årsomsättning,
- 20 kap. om en särskild ordning för begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter, och

– 21 kap. om en särskild ordning för investeringsguld.

Generell skatteplikt

3 § Leveranser av varor, tillhandahållanden av tjänster, unionsinterna förvärv av varor samt import av varor är skattepliktiga, om inget annat följer av detta kapitel.

Undantag inom postområdet

4 § Från skatteplikt undantas tillhandahållanden av

1. posttjänster som ingår i den samhällsomfattande posttjänsten enligt postlagen (2010:1045), till den del de tillhandahålls av någon som med stöd av samma lag är utsedd att tillhandahålla hela eller delar av denna tjänst, och

2. frimärken som tillhandahålls till det nominella värdet och som är giltiga som betalningsmedel för posttjänster som avses i 1.

Tillhandahållanden av posttjänster för vilka villkoren förhandlats individuellt omfattas dock inte av undantaget i första stycket 1.

5 § Från skatteplikt undantas tillhandahållanden av transporttjänster och tillhörande tjänster i samband med distribution av brev eller paket, om tjänsterna tillhandahålls mellan ett utländskt postbefordringsföretag och någon som är utsedd att tillhandahålla hela eller delar av den samhällsomfattande posttjänsten enligt postlagen (2010:1045).

Undantag inom området för sjukvård och tandvård

Sjukvård och tandvård

6 § Från skatteplikt undantas tillhandahållanden av sjukvård eller tandvård.

7 § Med sjukvård avses åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador samt vård vid barns-börd, om åtgärderna

1. vidtas vid sjukhus eller någon annan inrättning som drivs av det allmänna eller, inom enskild verksamhet, vid inrättningar för slutenvård, eller

2. annars vidtas av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården.

Med sjukvård avses även sjuktransporter som utförs med transportmedel som är särskilt inrättade för sådana transporter.

Med sjukvård likställs medicinskt betingad fotvård.

8 § Med tandvård avses åtgärder för att förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador i munhålan.

9 § Undantaget i 6 § omfattar även

1. tillhandahållanden av andra tjänster och leveranser av varor av den som tillhandahåller vården, och

2. tillhandahållanden av kontroller och analyser av prov.

Första stycket gäller under förutsättning att tillhandahållandet eller leveransen görs som ett led i tillhandahållandet av sjukvården eller tandvården.

10 § Skatteplikt gäller dock för

1. leveranser av glasögon eller andra synhjälpmedel, även om leveransen görs som ett led i tillhandahållandet av sjukvård,

2. leveranser av varor av apotekare eller receptarier, och

3. tillhandahållanden av vård av djur.

Dentaltekniska produkter

11 § Från skatteplikt undantas leveranser av dentaltekniska produkter och tillhandahållanden av tjänster som avser sådana produkter, när produkten levereras eller tjänsten tillhandahålls av tandläkare eller tandtekniker.

Modersmjölk, blod och organ

12 § Från skatteplikt undantas leveranser av modersmjölk, blod och organ från människor.

Läkemedel

13 § Från skatteplikt undantas leveranser av läkemedel till sjukhus och läkemedel som lämnas ut enligt recept eller läkemedel som förs in i landet i anslutning till en sådan leverans eller utlämning.

Undantag inom området för social omsorg

14 § Från skatteplikt undantas tillhandahållanden av social omsorg. Undantaget omfattar även tillhandahållanden av andra tjänster och leveranser av varor som görs av den som tillhandahåller omsorgen som ett led i denna.

15 § Med social omsorg avses offentlig eller privat verksamhet för barnomsorg, äldreomsorg, stöd eller service till vissa funktionshindrade och annan jämförlig social omsorg.

Undantag inom utbildningsområdet

16 § Från skatteplikt undantas tillhandahållanden av grundskole-, gymnasieskole- och högskoleutbildning, om utbildningen anordnas av det allmänna eller en av det allmänna för utbildningen erkänd utbildningsanordnare.

17 § Från skatteplikt undantas även tillhandahållanden av utbildning som berättigar de studerande till

1. studiestöd enligt studiestödslagen (1999:1395),
2. statsbidrag som administreras av Sametinget för kortare studier i alfabetisering i samiska, eller
3. statsbidrag som administreras av Specialpedagogiska skolmyndigheten för
 - a) kortare studier om funktionshinder,
 - b) kortare studier på grundskole- eller gymnasienivå som är särskilt anpassade för personer med funktionshinder, och
 - c) studier inom särskild utbildning för vuxna.

18 § Undantagen enligt 16 och 17 §§ omfattar också tillhandahållanden av andra tjänster och leveranser av varor som görs som ett led i utbildningen.

19 § Från skatteplikt undantas tillhandahållanden av uppdragsutbildning, om utbildningen ingår i en av uppdragsgivaren bedriven egen utbildning enligt 16 eller 17 §.

20 § Med uppdragsutbildning avses utbildning som tillhandahålls av utbildare mot ersättning från en uppdragsgivare som själv utser de personer som ska utbildas.

Undantag för tjänster inom fristående grupper

21 § Från skatteplikt undantas tillhandahållanden av tjänster inom fristående grupper av fysiska eller juridiska personer, om

1. gruppens eller personernas verksamhet i övrigt antingen omfattas av undantag från skatteplikt eller är en sådan verksamhet för vilken de inte är en beskattningsbar person,

2. tjänsterna är direkt nödvändiga för att bedriva denna verksamhet, och

3. ersättningen för tjänsterna motsvarar den personens andel av de gemensamma kostnaderna för tjänsternas tillhandahållande.

Första stycket gäller under förutsättning att undantaget inte kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen.

Undantag inom massmedieområdet

22 § Från skatteplikt undantas leveranser av periodiska medlemsblad och periodiska personaltidningar till utgivaren, medlemmar eller anställda eller när en sådan publikation delas ut gratis till någon. Även införsel av en sådan publikation är undantagen från skatteplikt om publikationen förs in till landet för att distribueras på något av dessa sätt.

23 § Från skatteplikt undantas leveranser och införsel av periodiska organisationstidskrifter.

Med en organisationstidskrift avses en publikation

1. som inte är en allmän nyhetstidning, ett medlemsblad eller en personaltidning, och
2. 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 medlemmar med funktionshinder.

24 § Med sammanslutning med huvudsakligt syfte att verka för ett idrottsligt ändamål avses sammanslutningar som är anslutna till Sveriges ridsidrottsförbund eller Svenska korporationsidrottsförbundet eller som är representerade i Sveriges olympiska kommitté.

25 § Med sammanslutning med huvudsakligt syfte att verka för ett försvarsfrämjande ändamål avses sådan sammanslutning som enligt gällande föreskrifter får statligt stöd till sin verksamhet.

26 § En publikation som anges i 22 och 23 §§ anses som periodisk endast om den enligt utgivningsplanen utkommer med normalt minst fyra nummer om året.

27 § Undantagen i 22 och 23 §§ omfattar även tillhandahållanden av radiotidningar och leveranser av kassettidningar.

28 § Från skatteplikt undantas leveranser av program och kataloger för en egen verksamhet där transaktionerna inte medför avdragsrätt för ingående skatt.

29 § Från skatteplikt undantas tillhandahållanden av tjänster som

1. avser införande eller ackvisition av annonser i periodiska medlemsblad, personaltidningar och organisationstidskrifter som anges i 22 och 23 §§, eller
2. tillhandahålls en utgivare av sådana publikationer som avses i 1 på uppdrag av denne, om tjänsterna avser

a) framställning av publikationen, varmed förstås mångfaldigandet eller de tekniska tjänster som krävs för mångfaldigandet av publikationen, eller

b) distribution av upplagan eller någon annan åtgärd som naturligt hänger samman med framställningen.

Från skatteplikt undantas även tillhandahållanden av tjänster som avser införande av annonser i sådana publikationer som anges i 28 §.

30 § Från skatteplikt undantas tillhandahållanden av tjänster i en verksamhet för produktion och utsändning av radio- och televisionsprogram, om verksamheten huvudsakligen finansieras genom statsanslag.

Undantag inom idrottsområdet

31 § Från skatteplikt undantas tillhandahållanden av tjänster varigenom någon bereds tillträde till idrottsligt evenemang eller tillfälle att utöva idrottslig verksamhet.

32 § Från skatteplikt undantas även tillhandahållanden av tjänster som har omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten, om dessa tjänster tillhandahålls av den som tillhandahåller den idrottsliga verksamheten.

33 § Undantagen inom idrottsområdet gäller endast om tjänsterna tillhandahålls av staten eller en kommun eller av en förening i de fall verksamheten inte anses som ekonomisk enligt 4 kap. 6 §.

Undantag inom kulturområdet

34 § Från skatteplikt undantas följande tillhandahållanden:

1. en utövande konstnärs framförande av ett sådant litterärt eller konstnärligt verk som omfattas av lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk,

2. tillhandahållanden i biblioteksverksamhet av böcker, tidskrifter, tidningar, ljud- och bildupptagningar, reproduktioner av bildkonst samt bibliografiska upplysningar, om verksamheten bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna,

3. förvaring och tillhandahållande i arkivverksamhet av arkivhandlingar och uppgifter ur sådana handlingar, om verksamheten bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna,

4. anordnande i museiverksamhet av utställningar för allmänheten och tillhandahållande i museiverksamhet av föremål för utställningar, om verksamheten bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna,

5. av det allmänna understödd folkbildningsverksamhet som tillhandahålls av studieförbund, och

6. kulturbildningsverksamhet som bedrivs av en kommun.

Undantag inom försäkringsområdet

35 § Från skatteplikt undantas tillhandahållanden av försäkrings- och återförsäkringstjänster, inbegripet tjänster som tillhandahålls av försäkringsmäklare eller andra förmedlare av försäkringar och som avser försäkringar eller återförsäkringar.

Undantag inom området för finansiella tjänster

36 § Från skatteplikt undantas tillhandahållanden av bank- och finansieringstjänster samt sådana tillhandahållanden som utgör värdepappershandel eller liknande verksamhet.

Med bank- och finansieringstjänster avses inte notariatverksamhet, inkassotjänster, administrativa tjänster avseende factoring eller uthyrning av förvaringsutrymmen.

Med värdepappershandel avses

1. tillhandahållanden och förmedling av aktier, andra andelar och fordringar, oavsett om de representeras av värdepapper eller inte, och

2. förvaltning av värdepappersfonder enligt lagen (2004:46) om värdepappersfonder och specialfonder enligt lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder.

Undantag för vissa leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster

37 § Från skatteplikt undantas leveranser och tillhandahållanden av följande varor och tjänster:

1. sedlar och mynt som är lagligt betalningsmedel, med undantag av samlarföremål, det vill säga guld-, silver- eller andra metallmynt eller sedlar som normalt inte används som lagligt betalningsmedel eller som är av numismatiskt intresse,
2. lotterier, inräknat vadhållning och andra former av spel,
3. tjänster som avser gravöppning eller gravskötsel på allmän begravningsplats när tjänsten tillhandahålls av huvudmannen för eller innehavaren av begravningsplatsen, och
4. guld som levereras till Sveriges riksbank.

Undantag inom fastighetsområdet

38 § Från skatteplikt undantas leveranser av fastigheter samt överlåtelse och upplåtelse av arrenden, hyresrätter, bostadsrätter, tomt-rätter, servitutsrätter och andra rättigheter till fastigheter.

Undantaget för upplåtelse av nyttjanderätter till fastigheter omfattar också underordnade tillhandahållanden, exempelvis upplåtarens tillhandahållande av gas, vatten, el, värme och nätutrustning för mottagning av radio- och televisionssändningar, om tillhandahållandet är en del av upplåtelsen av nyttjanderätten.

39 § Skatteplikt gäller dock för

1. upplåtelse eller överlåtelse av maskiner och utrustning som har installerats varaktigt,
2. leveranser av växande skog, odling och annan växtlighet utan samband med överlåtelse av marken,
3. upplåtelse eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan liknande rättighet, rätt att ta jord, sten eller andra naturprodukter samt rätt till jakt, fiske eller bete,
4. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet,
5. upplåtelse av lokaler och andra platser för parkering, inklusive förtöjning och ankring, av transportmedel,
6. upplåtelse av förvaringsboxar,

7. upplåtelse av utrymmen för reklam eller annonsering på fastigheter,
8. upplåtelse av byggnader eller mark för djur,
9. upplåtelse av väg, bro eller tunnel för trafik samt upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik,
10. korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning,
11. upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtrafik till trafikoperatörer, och
12. upplåtelse till en mobiloperatör av plats för utrustning på en mast eller liknande konstruktion och tillhörande utrymme för teknisk utrustning som omfattas av upplåtelsen.

Undantag för leverans av vissa tillgångar

40 § Från skatteplikt undantas leveranser av andra tillgångar än omsättningstillgångar, om

1. den beskattningsbara person som levererar tillgången kan visa att den ingående skatten inte till någon del har varit avdragsgill vid förvärvet av tillgången eller vid mera betydande förvärv av varor eller tjänster som tillförts tillgången, eller
2. en överföring av tillgången från en verksamhetsgren till en annan verksamhetsgren enligt 5 kap. 10 § har medfört uttagsbeskattning.

41 § Vid tillämpningen av 40 § anses tillgångar som är avsedda att förbrukas i en verksamhet inte som omsättningstillgångar.

42 § Skatteplikt gäller dock för

1. ett försäkringsföretags leverans av tillgångar som övertagits i samband med skadereglering, och
2. ett finansieringsföretags leverans av tillgångar som företaget har återtagit med stöd av ett av företaget övertaget köpeavtal.

43 § Skatteplikt gäller också om den leverans genom vilken den beskattningsbara personen förvärvat varan, eller om varan förts in till landet, det unionsinterna förvärvet eller importen av varan undantogs från skatteplikt enligt 71, 72, 73 eller 75 §.

Undantag för statens och kommuners uttag

Staten

44 § Från skatteplikt undantas statens uttag av sådana tjänster avseende en fastighet som avses i 5 kap. 31 och 32 §§ under förutsättning att tjänsterna inte avser en stadigvarande bostad.

Kommuner

45 § Från skatteplikt undantas kommunernas uttag av varor och tjänster för eget behov.

Undantaget omfattar inte kommunernas uttag av tjänster avseende en stadigvarande bostad i de fall som avses i 5 kap. 31 och 32 §§. Undantaget gäller dock uttag av tjänster i fråga om sådana boendeformer som avses i 4 § lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund.

Undantag för unionsinterna transaktioner

Undantag för leverans av varor

46 § Från skatteplikt undantas leverans av varor som sänds eller transporteras av säljaren eller förvärvaren eller för någon deras räkning från Sverige till ett annat EU-land, om villkoren i 47, 48 eller 49 § är uppfyllda.

- 47 §** Leverans av varor undantas från skatteplikt enligt 46 §, om
1. förvärvaren är en beskattningsbar person eller en juridisk person som inte är en beskattningsbar person och agerar i denna egenskap i ett annat EU-land,
 2. förvärvaren har ett registreringsnummer för mervärdesskatt i ett annat EU-land och har meddelat säljaren sitt registreringsnummer, och
 3. säljaren har fullgjort sin skyldighet att lämna korrekta uppgifter om leveransen i en periodisk sammanställning enligt 35 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244) eller kan förklara på ett tillfredsställande sätt varför så inte skett.

Undantag från skatteplikt enligt första stycket gäller inte om annat följer av 51 §.

48 § Utöver de leveranser som avses i 47 § undantas leverans av punktskattepliktiga varor från skatteplikt enligt 46 §, om

1. förvärvaren är

a) en beskattningsbar person som enbart utför sådana leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som inte medför rätt till avdrag eller rätt till återbetalning motsvarande den i 14 kap. 7–9 §§ eller 35 och 36 §§,

b) en juridisk person som inte är en beskattningsbar person, eller

c) en beskattningsbar person som gör förvärvet för sin jordbruks-, skogsbruks- eller fiskeverksamhet som omfattas av schablonbeskattning enligt bestämmelserna i 2 kap. i avdelning XII i mervärdesskattedirektivet,

2. det sammanlagda beloppet för förvärvarens unionsinterna förvärv av andra varor än punktskattepliktiga varor i det EU-land som förvärvet äger rum i, under kalenderåret eller det närmast föregående kalenderåret, inte överstiger det belopp som landet har fastställt enligt artikel 3.2 i mervärdesskattedirektivet, och

3. förvärvaren inte heller har utnyttjat en möjlighet att låta sina förvärv bli föremål för mervärdesskatt i det EU-land som avses i 2.

Undantag från skatteplikt enligt första stycket gäller endast om försändningen eller transporten utförs i enlighet med ett sådant uppskovsförfarande som avses i 7 a–7 f §§ lagen (1994:1564) om alkoholskatt, 3 a kap. lagen (1994:1776) om skatt på energi eller 8 a–8 e §§ lagen (1994:1563) om tobaksskatt.

49 § Utöver de leveranser som avses i 47 § undantas leverans av nya transportmedel från skatteplikt enligt 46 §, om förvärvaren är

1. en sådan beskattningsbar person eller en juridisk person som inte är en beskattningsbar person som avses i 48 § första stycket, eller

2. en annan person som inte är en beskattningsbar person.

50 § Från skatteplikt undantas en sådan överföring från Sverige till ett annat EU-land som enligt 5 kap. 12 § likställs med en leverans av varor mot ersättning under förutsättning att leveransen skulle ha omfattats av undantag från skatteplikt enligt 46 § om den hade gjorts till en annan beskattningsbar person.

51 § Om förvärvaren är en beskattningsbar person som saknar rätt till avdrag eller rätt till återbetalning motsvarande den i 14 kap. 7–9 §§ eller 35 och 36 §§ eller är en juridisk person som inte är en beskattningsbar person, gäller undantaget i 47 § enbart om

1. det sammanlagda beloppet för förvärvarens unionsinterna förvärv i det EU-land som förvärvet äger rum i, under kalenderåret eller det närmast föregående kalenderåret, överstiger det belopp som landet har fastställt enligt artikel 3.2 i mervärdesskattedirektivet, eller

2. förvärvaren har utnyttjat en möjlighet att låta sina förvärv bli föremål för mervärdesskatt i det EU-land som avses i 1.

Detsamma gäller om förvärvaren är en beskattningsbar person vars förvärv avser en jordbruks-, skogsbruks- eller fiskeverksamhet som omfattas av schablonbeskattning enligt bestämmelserna i 2 kap. i avdelning XII i mervärdesskattedirektivet.

Första och andra styckena gäller inte leveranser av punktskattepliktiga varor eller nya transportmedel.

Undantag för unionsinterna förvärv

52 § Från skatteplikt undantas unionsinterna förvärv av varor om motsvarande leverans av varor skulle ha varit undantagen från skatteplikt enligt denna lag.

53 § Från skatteplikt undantas unionsinterna förvärv av varor om förvärvet görs av en beskattningsbar person som inte är etablerad inom landet och som skulle haft rätt till återbetalning enligt 14 kap. 7–9 §§ eller 35 och 36 §§ av hela skatten med anledning av förvärvet.

Från skatteplikt undantas även unionsinterna förvärv av varor som görs under sådana förutsättningar att det skulle finnas rätt till återbetalning enligt någon av 14 kap. 60–65 §§.

54 § Från skatteplikt undantas unionsinterna förvärv av varor som görs av en beskattningsbar person som inte är etablerad inom landet, om

1. den beskattningsbara personen är registrerad för mervärdesskatt i ett annat EU-land,

2. förvärvet görs för en efterföljande leverans av varorna här i landet,

3. varorna sänds eller transporteras direkt till Sverige från ett annat EU-land än det där den beskattningsbara personen är registrerad för mervärdesskatt, och

4. mottagaren av den efterföljande leveransen är en annan beskattningsbar person eller en juridisk person som inte är en beskattningsbar person, som

a) är registrerad för mervärdesskatt här, och

b) är skyldig att betala mervärdesskatt för leveransen enligt 16 kap. 9 §.

Undantag för transporttjänster – Azorerna och Madeira

55 § Från skatteplikt undantas tillhandahållande av tjänster som avser varutransporter till eller från Azorerna eller Madeira eller mellan dessa öar.

Undantag för import

56 § Från skatteplikt undantas import av varor om motsvarande leverans av varor skulle ha varit undantagen från skatteplikt enligt denna lag.

57 § Från skatteplikt undantas sådan import av varor som medför frihet från skatt enligt lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.

Import med efterföljande leverans

58 § Från skatteplikt undantas import av varor, om

1. importen följs av en leverans av varorna till ett annat EU-land, och

2. leveransen är undantagen från skatteplikt enligt 47, 48, 49, 50 eller 88 §.

59 § Om den leverans som följer efter importen omfattas av undantag från skatteplikt enligt 47 eller 50 §, gäller undantaget från skatteplikt i 58 § endast om importören har

1. angett sitt registreringsnummer för mervärdesskatt i Sverige,

2. angett sitt registreringsnummer för mervärdesskatt i det EU-land dit varan överförs eller det registreringsnummer för mervärdesskatt som den kund till vilken varorna levereras har i ett annat EU-land än Sverige, och

3. lämnat bevisning till Tullverket om att varan är avsedd att sändas eller transporteras till ett annat EU-land.

Registreringsnumren i första stycket 1 och 2 ska anges vid den tidpunkt då den beskattningsgrundande händelsen inträffar för importen enligt 7 kap. 13 §.

Första stycket 3 gäller endast om Tullverket begär sådan bevisning. Bevisningen ska i sådana fall ha inkommit till Tullverket innan varan övergår till fri omsättning.

Import av el, gas, värme och kyla

60 § Från skatteplikt undantas import av

1. el,

2. gas som

a) transporteras genom ett naturgassystem eller genom ett gasnät som är anslutet till ett sådant system, eller

b) förs över från ett fartyg som transporterar gas till ett naturgas-system eller till ett rörledningsnät uppströms, och

3. värme eller kyla genom ett nät för värme eller kyla.

Import som görs av en person med identifieringsnummer

61 § Från skatteplikt undantas import av varor som görs av en beskattningsbar person eller en representant som har ett identifieringsbeslut och identifieringsnummer enligt

1. 22 kap. 14 och 24 §§, eller

2. motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land.

Första stycket gäller endast om identifieringsnumret har tillhållits Tullverket senast i samband med inlämnandet av tulldeklarationen.

Import som görs av EU eller EU-organ

62 § Från skatteplikt undantas import av varor som görs av ett kontor eller anläggning i Sverige som tillhör

- Europeiska unionen,
- Europeiska atomenergigemenskapen,
- Europeiska centralbanken,
- Europeiska investeringsbanken, eller
- ett organ som har inrättats av unionen eller atomenergigemenskapen och för vilket protokollet (nr 7) om Europeiska unionens immunitet och privilegier gäller.

Första stycket gäller endast i den omfattning undantaget inte leder till att konkurrensen snedvrids.

Import av varor för försäljning i exportbutik

63 § Från skatteplikt undantas import av varor av de slag som avses i 4 § andra stycket lagen (1999:445) om exportbutiker, om varorna är avsedda för försäljning i en sådan butik.

Tjänster som ingår i beskattningsunderlaget för import

64 § Om ersättningen för en tillhandahållen tjänst är en sådan bikostnad som enligt 8 kap. 27 § ska ingå i beskattningsunderlaget för import, är tillhandahållandet av tjänsten undantaget från skatteplikt.

Detsamma gäller om en sådan bikostnad ska ingå i beskattningsunderlaget vid införsel till ett annat EU-land i enlighet med det landets tillämpning av artikel 86.1 b i mervärdesskattedirektivet.

Undantag för export

65 § Från skatteplikt undantas leverans av varor, om

1. säljaren levererar varan till en plats utanför EU,
2. direkt utförsel av varan till en plats utanför EU ombesörjs av en speditör eller fraktförare, eller
3. en beskattningsbar person som inte är etablerad inom landet förvärvar varan för sin verksamhet i utlandet och hämtar den för att direkt föra ut den till en plats utanför EU.

Förvärvaren är en fysisk person utanför EU

66 § Från skatteplikt undantas leverans av varor, om

1. varan levereras här i landet till en fysisk person som är bosatt eller stadigvarande vistas på en plats utanför EU,
2. ersättningen uppgår till minst 200 kronor, och
3. säljaren kan visa att förvärvaren har medfört varan vid resa till en plats utanför EU före utgången av tredje månaden efter den månad då leveransen av varan gjordes.

67 § Vid leverans av en vara inom landet till en fysisk person som är bosatt i Norge eller på Åland är dock leveransen undantagen från skatteplikt endast om

1. leveransen avser en vara eller en grupp av varor som normalt utgör en helhet och ersättningen uppgår till minst 1 000 kronor efter avdrag för skatt enligt denna lag som hänförs till ersättningen, och
2. säljaren kan visa att förvärvaren i nära anslutning till leveransen fört in varan eller varorna till Norge eller till Åland och enligt tullräkning eller liknande handling betalat skatt motsvarande skatt enligt denna lag.

Tillfälligt registrerad personbil eller motorcykel

68 § Från skatteplikt undantas leverans av en sådan personbil eller motorcykel som vid leveransen är tillfälligt registrerad enligt 17 § första stycket 1 lagen (2019:370) om fordons registrering och användning, under förutsättning att

1. fordonet levereras till en fysisk person som är bosatt eller stadigvarande vistas på en plats utanför EU, och
2. säljaren kan visa att fordonet varaktigt förts till en plats utanför EU före utgången av den sjätte månaden efter den månad då fordonet levererades.

Tjänster – arbete på lös egendom

69 § Från skatteplikt undantas tillhandahållande av tjänster som består av arbete på lös egendom, om

1. egendomen förvärvats eller importerats för att genomgå sådant arbete inom EU, och
2. egendomen efter det att arbetet utförts transporteras ut ur EU
 - a) av den som tillhandahåller tjänsterna,
 - b) av förvärvaren om denne inte är etablerad inom landet, eller
 - c) för någonderas räkning.

Tjänster i samband med export eller import av varor

70 § Från skatteplikt undantas tillhandahållande av lastning, lossning, transport och andra tjänster i direkt samband med

1. export av varor från Sverige eller ett annat EU-land, och
2. import av varor
 - a) som omfattas av undantaget från skatteplikt i 11 kap. 4 §,
 - b) som omfattas av 6 kap. 66, eller 67 §, eller
 - c) som förs in till ett annat EU-land om införseln av varorna omfattas av det landets tillämpning av artikel 157.1 a i mervärdesskattedirektivet.

Undantag för fartyg och luftfartyg*Leverans av fartyg eller luftfartyg*

71 § Från skatteplikt undantas leverans av

1. fartyg som används på öppna havet och transporterar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeverksamhet,
2. fartyg som används för sjöräddning eller assistans eller för kustfiske, och
3. luftfartyg som används av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning.

Utrustning

72 § Från skatteplikt undantas leverans av utrustning, inklusive fiskeriutrustning, som utgör en del av eller används i ett sådant fartyg eller luftfartyg som anges i 71 §.

Varor för förbrukning och försäljning ombord

73 § Från skatteplikt undantas leverans av varor för

1. förbrukning ombord på ett sådant fartyg eller luftfartyg som anges i 71 § 1 och 3,

2. försäljning ombord på ett sådant fartyg eller luftfartyg som anges i 71 § 1 och 3

a) i andra fall än som avses i 6 kap. 17 §,

b) i de fall som avses i 6 kap. 17 §, om varorna är sådana livsmedel som anges i artikel 2 i livsmedelsförordningen, och

3. förbrukning eller försäljning ombord på fartyg som anges i 71 § 2, dock inte fartygsproviant för fartyg som används för kustfiske.

74 § I fråga om punktskattepliktiga varor gäller 73 § 1 och 2 a endast om leveransen uppfyller villkoren för proviantering i 7–9 §§ lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg. För punktskattepliktiga varor gäller inte 73 § 2 b.

Leverans av varor för försäljning ombord på fartyg på linjer mellan Sverige och Norge eller mellan Sverige och Åland undantas från skatteplikt enligt 73 § 2 endast om leveransen inte strider mot 5 och 6 §§ lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg.

Varor för förbrukning och försäljning ombord på krigsfartyg

75 § Från skatteplikt undantas leverans av varor för förbrukning eller försäljning ombord på krigsfartyg som lämnar svenskt territorium och är destinerade till hamnar eller ankarplatser utanför svenskt territorium.

Första stycket gäller för krigsfartyg som kan hänföras till nummer 8906 10 00 i Kombinerade nomenklaturen (KN-nr) enligt rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och

statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan, i lydelsen den 1 januari 2021.

Tjänster som avser fartyg eller luftfartyg

76 § Från skatteplikt undantas tillhandahållande av tjänster i form av

1. ombyggnad, reparation, underhåll, befraktning och uthyrning av sådana fartyg eller luftfartyg som anges i 71 §, och
2. uthyrning, reparation och underhåll av sådan utrustning som avses i 72 §.

77 § Från skatteplikt undantas tillhandahållande av andra tjänster än de som avses i 76 § för att täcka direkta behov för de fartyg eller luftfartyg som anges i 71 § och deras laster.

Tjänster av mäklare och andra förmedlare

78 § Från skatteplikt undantas tillhandahållande av tjänster som görs av sådana mäklare och andra förmedlare som handlar för någon annans räkning i dennes namn, om tjänsten avser sådana leveranser eller tillhandahållanden som anges i någon av 71–77 §§.

Flygbensin och flygfotogen

79 § Från skatteplikt undantas leverans av flygbensin och flygfotogen.

Varor för konsumtion ombord

80 § Från skatteplikt undantas leverans av varor ombord på fartyg eller luftfartyg, om leveransen görs för konsumtion ombord under en sådan persontransport inom EU som avses i 6 kap. 17 §.

Undantag som likställs med export

Leverans av motorfordon till utländska beskickningar m.fl.

81 § Från skatteplikt undantas leverans av motorfordon, om förvärvaren är någon som har rätt till återbetalning av ingående skatt

1. enligt 14 kap. 60 eller 64 §, eller
2. enligt 14 kap. 61 eller 63 §, om fordonet är avsett för förvärvarens personliga bruk.

82 § Undantaget gäller endast om förvärvaren lämnar över ett intyg till leverantören som visar att de förutsättningar som anges i 81 § är uppfyllda.

83 § Om ett motorfordon har förvärvats genom en leverans som undantagits från skatteplikt men sedan överlåtits tidigare än två år efter förvärvet, ska överlåtaren till staten betala ett belopp som motsvarar den mervärdesskatt som överlåtaren skulle ha fått betala om denne hade varit betalningsskyldig för mervärdesskatt för sin leverans. Beloppet ska dock inte överstiga den mervärdesskatt som skulle ha betalats vid överlåtarens förvärv, om 81 § inte hade tillämpats.

Första stycket gäller inte om annat följer av 86 §.

84 § Om det inte betalas någon ersättning vid överlåtelsen av motorfordonet eller om ersättningen väsentligen understiger marknadsvärdet, ska det belopp som avses i 83 § första stycket beräknas med utgångspunkt från marknadsvärdet.

85 § Bestämmelserna 83 och 84 §§ gäller även om motorfordonet förvärvats genom ett unionsinternt förvärv som undantagits från skatteplikt.

86 § Skyldighet att betala ett belopp till staten enligt 83 § gäller inte, om

1. fordonet överläts på grund av att ägaren avlidit, eller
2. den som fordonet överläts till kan förvärva motorfordon genom en leverans som undantas från skatteplikt enligt 81 §.

Detsamma gäller vid överlåtelse av ett fordon på grund av att ägaren fått förflyttning från Sverige, om fordonet innehafts av ägaren minst sex månader.

Om en överlåtelse sker enligt första stycket 2, ska den som förvärvar fordonet anses ha förvärvat detta genom en leverans som undantas från skatteplikt enligt 81 §.

87 § Vid beräkning av det belopp som ska betalas till staten gäller 8 kap. om beskattningsunderlag. Beloppet betalas genom insättning på ett särskilt konto. Betalningen ska göras senast 35 dagar efter överlåtelsen av motorfordonet.

Leverans av varor till beskickningar, konsulat, EU, EU-organ och andra internationella organisationer

88 § Från skatteplikt undantas leverans av varor som sänds eller transporteras av säljaren eller förvärvaren eller för någonderas räkning från Sverige till ett annat EU-land, om villkoren i 89, 90 eller 91 § är uppfyllda.

Undantag från skatteplikt enligt första stycket gäller endast i den omfattning som frihet från mervärdesskatt medges en motsvarande leverans i det EU-land som förvärvaren finns i.

89 § Leverans av varor undantas från skatteplikt enligt 88 § om förvärvaren är en

1. beskickning eller ett konsulat i ett annat EU-land, eller
2. medlem av den diplomatiska personalen vid en sådan beskickning eller ett sådant konsulat.

90 § Leverans av varor undantas från skatteplikt enligt 88 § om förvärvaren är ett kontor eller anläggning som finns i ett annat EU-land och som tillhör

1. Europeiska unionen,
2. Europeiska atomenergigemenskapen,
3. Europeiska centralbanken,
4. Europeiska investeringsbanken, eller
5. ett organ som har inrättats av unionen eller atomenergigemenskapen och för vilket protokollet (nr 7) om Europeiska unionens immunitet och privilegier gäller.

Undantag från skatteplikt enligt första stycket gäller endast i den omfattning skattefriheten inte leder till att konkurrensen snedvrids.

91 § Leverans av varor undantas från skatteplikt enligt 88 § om förvärvaren är

1. ett kontor eller anläggning som finns i ett annat EU-land och som tillhör en annan internationell organisation än som anges i 90 §,
2. en medlemsstats ombud vid en sådan organisation,
3. en person med tjänst hos en sådan organisation, eller
4. en person med uppdrag hos en sådan organisation.

Tjänster som tillhandahålls EU, EU-organ och andra internationella organisationer

92 § Från skatteplikt undantas tillhandahållande av tjänster till ett kontor eller anläggning som finns i ett annat EU-land och som tillhör

1. EU eller ett sådant EU-organ som avses i 90 §, eller
2. en sådan internationell organisation som avses i 91 §.

Undantag från skatteplikt enligt första stycket 1 gäller endast i den omfattning skattefriheten inte leder till att konkurrensen snedvrids.

93 § Från skatteplikt undantas tillhandahållande av tjänster till en person som i en sådan internationell organisation som avses i 91 §

1. är en medlemsstats ombud,
2. har en tjänst, eller
3. har uppdrag.

94 § Undantagen från skatteplikt enligt 92 och 93 §§ gäller endast i den omfattning som frihet från mervärdesskatt medges ett motsvarande tillhandahållande i det EU-land som förvärvaren finns i.

Undantag för väpnade styrkor som tillhör part i Nato

95 § Från skatteplikt undantas leverans av varor och tillhandahållande av tjänster som har ett annat EU-land som destinationsland, om

1. leveransen eller tillhandahållandet är till för väpnade styrkor tillhörande någon annan stat som är part i Nato än destinationslandet,

2. varorna eller tjänsterna ska användas av dessa styrkor eller av den civilpersonal som åtföljer dem eller användas för försörjning av deras mässar eller marketenterier, och

3. styrkorna deltar i de gemensamma försvarsansträngningarna.

Undantag från skatteplikt enligt första stycket gäller endast i den omfattning som frihet från mervärdesskatt medges i destinationslandet för motsvarande leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster.

Undantag för vissa väpnade styrkor stationerade på Cypern

96 § Från skatteplikt undantas leverans av varor och tillhandahållande av tjänster till Förenade kungariket Storbritannien och Nordirlands väpnade styrkor stationerade på ön Cypern i enlighet med Fördraget om upprättandet av Republiken Cypern av den 16 augusti 1960, om

1. leveransen eller tillhandahållandet är till för dessa styrkor, och

2. varorna eller tjänsterna ska användas av dessa styrkor eller av den civilpersonal som åtföljer dem eller användas för försörjning av deras mässar eller marketenterier.

Undantag från skatteplikt enligt första stycket gäller endast i den omfattning som frihet från mervärdesskatt medges i Cypern för motsvarande leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster.

Undantag för förmedlingstjänster som avser vissa undantagna transaktioner eller transaktioner gjorda utanför EU

97 § Från skatteplikt undantas tillhandahållande av tjänster som görs av förmedlare som handlar för någon annans räkning i dennes namn om tjänsten avser sådana leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som

1. är undantagna från skatteplikt enligt någon av 65–70 § eller 98 §, eller

2. anses vara gjorda utanför EU enligt 6 kap.

Undantag för exportbutiker

98 § Från skatteplikt undantas leverans av varor, om

1. leveransen avser obeskattade unionsvaror av de slag som avses i 4 § andra stycket lagen (1999:445) om exportbutiker och varorna är avsedda för försäljning i en sådan butik, eller

2. det är fråga om en sådan försäljning som avses i 4 § första stycket lagen om exportbutiker.

Undantag från skatteplikt vid leverans till beskattningsbara personer som använder ett elektroniskt gränssnitt

99 § Från skatteplikt undantas leverans av en vara till en beskattningsbar person som anses ha förvärvat och levererat varan i enlighet med 5 kap. 6 §.

11 kap. Varor i vissa lager

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- vad som avses med skatteupplag (2 §),
- varor i skatteupplag (3 §),
- undantag från skatteplikt (4 och 5 §§),
- när mervärdesskatt ska tas ut (6 §),
- vem som är betalningsskyldig (7 §),
- vad mervärdesskatten ska motsvara (8 §),
- ingående skatt (9 §), och
- godkännande av upplagshavare och skatteupplag (10 och 11 §§).

Vad som avses med skatteupplag

2 § Med skatteupplag avses

1. för varor som anges i 3 §, dock inte sådana som avses i 2 och 3, sådana godkända skatteupplag som bedrivs av en upplagshavare som godkänts enligt 10 §,

2. för sådana varor i 3 § som utgör energiprodukter enligt 1 kap. 3 § lagen (1994:1776) om skatt på energi och omfattas av de förfaranderegler som anges i 3 a § i samma kapitel, sådana godkända skatteupplag som bedrivs av en upplagshavare som godkänts enligt 4 kap. 3 § i den lagen, och

3. för etylalkohol, sådana godkända skatteupplag som bedrivs av en upplagshavare som godkänts enligt 9 § lagen (1994:1564) om alkoholskatt.

Varor i skatteupplag

3 § I 2 § och 4 § 1 och 4 avses varor som hänförs till följande nummer i Kombinerade nomenklaturen (KN-nr) enligt rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan, i den ursprungliga lydelsen:

1. tenn (KN-nr 8001),
2. koppar (KN-nr 7402, 7403, 7405 eller 7408),
3. zink (KN-nr 7901),
4. nickel (KN-nr 7502),
5. aluminium (KN-nr 7601),
6. bly (KN-nr 7801),
7. indium (KN-nr ex 8112 91 eller ex 8112 99),
8. spannmål (KN-nr 1001 till 1005, 1006: endast obehandlat ris, eller 1007 till 1008),
9. oljeväxter och oljehaltiga frukter (KN-nr 1201 till 1207), kokosnöt, brasiliansk nöt och cashewnöt (KN-nr 0801), andra nötter (KN-nr 0802) eller oliver (KN-nr 0711 20),
10. spannmål och utsäde, inklusive sojaböner (KN-nr 1201 till 1207),
11. kaffe, inte rostat (KN-nr 0901 11 00 eller 0901 12 00),
12. te (KN-nr 0902),
13. kakaoböner, hela eller sönderslagna, råa eller rostade (KN-nr 1801),
14. råsocker (KN-nr 1701 11 eller 1701 12),
15. gummi, i ursprungliga former eller som plattor, ark eller remsor (KN-nr 4001 eller 4002),
16. ull (KN-nr 5101),
17. kemikalier i bulk (kapitel 28 och 29),

18. mineraloljor, inklusive hydrerade vegetabiliska och animaliska oljor och fetter, naturgas, biogas, propan och butan; också inklusive råpetroleumoljor (KN-nr 2709, 2710, 2711 11 00, 2711 12, 2711 13, 2711 19 00, 2711 21 00 eller 2711 29 00),
19. silver (KN-nr 7106),
20. platina; palladium, rhodium (KN-nr 7110 11 00, 7110 21 00 eller 7110 31 00),
21. potatis (KN-nr 0701),
22. vegetabiliska oljor och fetter och deras fraktioner, oavsett om de är raffinerade eller inte, dock inte kemiskt modifierade (KN-nr 1507 till 1515),
23. virke (KN-nr 4407 10 eller 4409 10),
24. etylalkohol, E85 och ED95 (KN-nr 2207 eller 3823 90 99),
25. fettsyrametylestrar (KN-nr 3823 90 99),
26. råttallolja (KN-nr 3803 00 10), och
27. tillsatser i motorbränsle (KN-nr 3811 11 10, 3811 11 90, 3811 19 00 eller 3811 90 00).

Undantag från skatteplikt

4 § Från skatteplikt undantas

1. leverans, unionsinternt förvärv och import av varor som anges i 3 §, om de är avsedda att placeras i skatteupplag inom landet,
2. tillhandahållande av tjänster som avser en sådan leverans av varor eller ett sådant unionsinternt förvärv av varor som anges i 1,
3. leverans av icke-unionsvaror och tillhandahållande av tjänster, som görs i en anläggning för tillfällig lagring, ett tullager eller en frizon inom landet under den tid varorna är placerade där, och
4. leverans av varor som anges i 3 § och tillhandahållande av tjänster, som görs i skatteupplag inom landet under den tid varorna är placerade i skatteupplaget.

5 § Undantaget enligt 4 § gäller endast under förutsättning att leveransen, det unionsinterna förvärvet eller importen av varor inte syftar till slutlig användning eller konsumtion.

När mervärdesskatt ska tas ut

6 § När en vara upphör att vara placerad på sådant sätt som avses i 4 § ska mervärdesskatt tas ut. Om den beskattningsgrundande händelsen för import enligt 7 kap. 13 § inträffar samtidigt, ska endast skatt enligt den här paragrafen tas ut.

Vem som är betalningsskyldig

7 § Den som är ansvarig för att en vara upphör att vara placerad på sådant sätt som avses i 4 § är skyldig att betala den mervärdesskatt som anges i 6 § till staten.

Vad mervärdesskatten ska motsvara

8 § Den mervärdesskatt som avses i 6 § ska, i de fall varan inte har levererats under den tid den varit placerad på sådant sätt som avses i 4 §, motsvara den skatt som skulle ha beräknats för den leverans, det unionsinterna förvärv eller den import av varor som undantagits enligt 4 §, med tillägg av den skatt som skulle ha beräknats för sådant tillhandahållande av tjänster som undantagits enligt 4 §.

I de fall varan har levererats under den tid den varit placerad på sådant sätt som avses i 4 §, ska den mervärdesskatt som avses i 6 § i stället motsvara den skatt som skulle ha beräknats för den sista av dessa leveranser, med tillägg för den skatt som skulle ha beräknats för sådant tillhandahållande av tjänster som undantagits enligt 4 § och som utförts efter den sista leveransen.

Ingående skatt

9 § När mervärdesskatt ska tas ut enligt 6 §, utgör den skatt som den som är betalningsskyldig för mervärdesskatten enligt 7 § ska betala eller har betalat även ingående skatt för denna person.

Godkännande av upplagshavare och skatteupplag

10 § Som upplagshavare får den godkännas som med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig som upplagshavare och som i egenskap av beskattningsbar person i större omfattning lagrar sådana varor som avses i 2 § 1.

Upplagshavarens lagring av varor ska äga rum i godkänt skatteupplag.

11 § Frågor om godkännande av upplagshavare och av skatteupplag prövas av Skatteverket på särskild ansökan.

Godkännande av upplagshavare eller av skatteupplag får återkallas av Skatteverket, om förutsättningarna för godkännande inte längre finns.

12 kap. Frivillig beskattning för fastighetsupplåtelser

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om frivillig beskattning för fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse som annars skulle vara undantagen från skatteplikt enligt 10 kap. 38 §. Bestämmelserna avser

- vad som avses med ingående skatt (2 §),
- vad som avses med fastighet och fastighetsägare (3 och 4 §§),
- förutsättningar för frivillig beskattning (5–13 §§),
- när frivillig beskattning börjar gälla (14 §),
- frivillig beskattning vid överlåtelse (15 §),
- när den frivilliga beskattningen upphör (16–19 §§),
- anmälningsskyldighet (20 och 21 §§),
- avdrag för ingående skatt (22–25 §§),
- utfärdande av handling vid överlåtelse av fastighet (26 §), och
- justering av avdrag för ingående skatt (27–31 §§).

Vad som avses med ingående skatt

2 § Med ingående skatt avses detsamma som i 13 kap. 4 och 5 §§. Ingående skatt utgörs också av skatt enligt denna lag som hänför sig till en tidigare ägares förvärv enligt 22 § andra stycket.

Vad som avses med fastighet och fastighetsägare

3 § Det som sägs i 14–31 §§ om fastighet gäller fastigheter eller delar av fastigheter som är eller som kan vara föremål för sådan uthyrning eller annan upplåtelse som omfattas av frivillig beskattning enligt 8 eller 12 §.

4 § Det som sägs i 14–31 §§ om fastighetsägare gäller även andra som är skyldiga att betala mervärdesskatt enligt bestämmelserna om frivillig beskattning i 8 eller 12 §.

Förutsättningar för frivillig beskattning

Uthyrningar och upplåtelser som får omfattas av frivillig beskattning

5 § Om en fastighetsägare, ett konkursbo eller en mervärdesskattegrupp för stadigvarande användning i en verksamhet där transaktionerna medför avdragsrätt eller rätt till återbetalning enligt 14 kap. 7, 8, 9, 35, 36, 60, 64 eller 65 § helt eller delvis hyr ut en byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet, får uthyrningen omfattas av frivillig beskattning. Detta gäller dock inte om uthyrningen avser stadigvarande bostad.

6 § En uthyrning som avses i 5 § till staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund som avses i 4 § lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliterings-insatser, får omfattas av frivillig beskattning även om uthyrningen sker för stadigvarande användning i en verksamhet där transaktionerna inte medför avdragsrätt eller rätt till återbetalning enligt 14 kap. 7, 8, 9, 35, 36, 60, 64 eller 65 §.

Första stycket gäller dock inte om kommunen, kommunalförbundet eller samordningsförbundet vidareuthyr fastigheten för stadigvarande användning i en verksamhet som bedrivs av någon annan än staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund och där transaktionerna inte medför avdragsrätt eller rätt till återbetalning enligt 14 kap. 7, 8, 9, 35, 36, 60, 64 eller 65 §.

7 § Det som sägs om uthyrning i 5 och 6 §§ gäller även för upplåtelse av bostadsrätt. Bestämmelserna i 5 och 6 §§ gäller även vid

1. uthyrning i andra och tredje hand, och
2. bostadsrättshavares upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet som innehas med bostadsrätt.

Frivillig beskattning genom mervärdesskatt i fakturan

8 § En fastighetsägare, en hyresgäst, en bostadsrättshavare, ett konkursbo eller en mervärdesskattegrupp som väljer frivillig beskattning genom att ange utgående skatt i en faktura för sådan fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse som avses i 5–7 §§, är skyldig att betala mervärdesskatt till staten för uthyrningen eller upplåtelsen.

Första stycket gäller även om fakturan har utfärdats i uthyrarens eller upplåtarens namn och för dennes räkning av förvärvaren eller av en tredje person.

9 § Om den fastighet, hyresrätt eller bostadsrätt som ska omfattas av den frivilliga beskattningen ägs eller innehas av en beskattningsbar person som ingår i en mervärdesskattegrupp, blir gruppen skyldig att betala mervärdesskatt om fakturan har utfärdats av den som äger fastigheten eller, i fråga om en hyresrätt eller bostadsrätt, av den som innehar hyresrätten eller bostadsrätten.

Första stycket gäller även om fakturan har utfärdats i den beskattningsbara personens namn och för dennes räkning av förvärvaren eller av en tredje person.

10 § Frivillig beskattning enligt 8 § för uthyrning eller annan upplåtelse till någon som har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 14 kap. 60, 64 eller 65 § gäller endast om upplåtaren har ett intyg om att upplåtelsen sker till någon som har rätt till sådan återbetalning.

11 § En faktura som avses i 8 § ska ha utfärdats senast sex månader från den första dagen i den uthyrningsperiod eller upplåtelseperiod som fakturan avser.

En fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse ska inte anses ha omfattats av frivillig beskattning enligt 8 § om hela skattebeloppet sätts ned genom en handling eller ett meddelande som avses i 17 kap. 19 §. Det gäller dock endast om handlingen eller meddelandet utfärdas senast fyra månader från den dag då fakturan utfärdades.

Frivillig beskattning genom beslut av Skatteverket

12 § När en byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet uppförs eller genomgår omfattande till- eller ombyggnad i syfte att anläggningen helt eller delvis ska kunna hyras ut eller upplåtas enligt 5 eller 6 §, får en fastighetsägare, ett konkursbo eller en mervärdesskattegrupp ansöka om frivillig beskattning. Om Skatteverket beslutar om frivillig beskattning, blir sökanden skyldig att betala mervärdesskatt till staten för uthyrningen eller upplåtelsen.

Om den fastighet som ska omfattas av den frivilliga beskattningen ägs av en beskattningsbar person som ingår i en mervärdesskattegrupp, ska ansökan göras av en sådan gruppövudman som avses i 4 kap. 11 § med samtycke av den beskattningsbara personen.

13 § Skatteverket ska besluta om frivillig beskattning enligt 12 § endast om

1. det finns särskilda skäl,
2. den sökande har för avsikt att använda fastigheten för sådan uthyrning eller upplåtelse som avses i 5 eller 6 §, och
3. det är lämpligt med hänsyn till den sökandes personliga eller ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt.

När frivillig beskattning börjar gälla

14 § Frivillig beskattning enligt 8 § gäller från och med den första dagen i den uthyrningsperiod eller upplåtelseperiod som fakturan avser, dock tidigast den dag då hyresgästen eller bostadsrättshavaren enligt avtal tillträder den del av fastigheten som uthyrningen eller upplåtelsen avser.

Frivillig beskattning till följd av beslut enligt 12 § gäller från och med den dag då ansökan kommer in till Skatteverket eller den senare dag som sökanden angett.

Frivillig beskattning vid överlåtelse

15 § En fastighetsägare som överlåter en fastighet och som efter försäljningen fortsätter att hyra ut eller upplåta fastigheten, ska vara skyldig att betala mervärdesskatt till staten enligt detta kapitel för uthyrningen eller upplåtelsen till dess den nya ägaren tillträder fastigheten.

Från och med tillträdesdagen övergår den frivilliga beskattningen till den nya ägaren som då inträder i den tidigare ägarens ställe när det gäller rättigheter och skyldigheter enligt denna lag.

När den frivilliga beskattningen upphör

16 § Den frivilliga beskattningen upphör

1. när fastighetsägaren övergår till att använda fastigheten för annat ändamål än för uthyrning eller annan upplåtelse som avses i 5–7 §§, eller

2. när fastigheten inte längre kan hyras ut eller på annat sätt upplåtas på grund av brand eller av annan orsak som fastighetsägaren inte råder över eller på grund av rivning.

17 § Skatteverket får besluta att frivillig beskattning till följd av beslut enligt 12 § ska upphöra, om det inte längre finns förutsättningar för en sådan beskattning. Ett sådant beslut ska fattas innan uthyrning eller annan upplåtelse påbörjats.

18 § I de fall en fastighet överlåts, ska Skatteverket besluta att frivillig beskattning för uthyrning eller annan upplåtelse ska upphöra vid tillträdet, om den tidigare och den nya ägaren gemensamt ansöker om detta före tillträdesdagen.

Första stycket gäller dock endast om

1. frivillig beskattning beslutats enligt 12 §, och

2. överlåtelsen sker innan uthyrning eller upplåtelse som avses i 5 eller 6 § har påbörjats.

19 § Om en fastighet överlåts i andra fall än som avses i 18 § upphör den frivilliga beskattningen vid tillträdet, om den tidigare och den nya ägaren före tillträdesdagen ingått ett skriftligt avtal om att den frivilliga beskattningen inte ska övergå.

Anmälningsskyldighet

20 § Om en fastighet som omfattas av frivillig beskattning enligt 12 § överlåts innan uthyrning eller upplåtelse som avses i 5 eller 6 § har påbörjats, ska överlåtelsen anmälas till Skatteverket av både den tidigare och den nya ägaren.

21 § Om frivillig beskattning som beslutats enligt 12 § upphör i enlighet med 16 § innan uthyrning eller upplåtelse som avses i 5 eller 6 § har påbörjats, är fastighetsägaren skyldig att anmäla det förhållande som medför att beskattningen upphör till Skatteverket.

Avdrag för ingående skatt

22 § En fastighetsägare har rätt att göra avdrag för ingående skatt enligt bestämmelserna i 13 kap.

Fastighetsägaren får göra avdrag i stället för att korrigera den ingående skatten genom justering av avdrag, om

1. frivillig beskattning enligt 8 § har börjat gälla inom tre år från utgången av det kalenderår då fastighetsägaren eller en tidigare ägare har utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av fastigheten, eller

2. vid frivillig beskattning till följd av beslut enligt 12 §, en uthyrning eller annan upplåtelse som avses i 5 eller 6 § har påbörjats inom tre år från utgången av det kalenderår då fastighetsägaren eller en tidigare ägare har utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av fastigheten.

23 § Om fastighetsägaren har utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnaden av fastigheten, gäller 22 § andra stycket endast under förutsättning att den del av fastigheten som omfattas av ny-, till- eller ombyggnaden inte tagits i bruk efter åtgärderna.

24 § Om en tidigare ägare av fastigheten har utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnaden av fastigheten, gäller 22 § andra stycket endast under förutsättning att

1. den nya ägaren inte har avdragsrätt enligt 13 kap. 8 § 4,
2. den tidigare ägaren inte varit skyldig att betala mervärdesskatt enligt 8 eller 12 §, och

3. varken den tidigare eller den nya ägaren tagit den del av fastigheten som omfattas av ny-, till- eller ombyggnaden i bruk efter åtgärderna.

25 § Avdrag enligt 22 § andra stycket får göras för den ingående skatt som hänför sig till byggarbetena och som motsvarar den upplåtelse som omfattas av frivillig beskattning. Avdrag får dock inte göras för ingående skatt som det gjorts avdrag för efter beslut enligt 12 §.

Utfärdande av handling vid överlåtelse av fastighet

26 § Vid förvärv av en fastighet ska avdragsrätten för ingående skatt hänförlig till en tidigare ägares ny-, till- eller ombyggnad av fastigheten som avses i 22 § andra stycket, styrkas genom en av överlåtaren utfärdad handling.

Handlingen ska innehålla uppgift om

1. den ingående skatt som hänför sig till ny-, till- eller ombyggnad och som överlåtaren inte har dragit av,

2. överlåtarens och förvärvarens namn och adress eller någon annan uppgift genom vilken de kan identifieras,

3. överlåtarens registreringsnummer för mervärdesskatt eller, om denne inte är registrerad, person- eller organisationsnummer eller en likvärdig uppgift,

4. transaktionens art, och

5. övrigt som kan ha betydelse för bedömningen av beskattningen och förvärvarens avdragsrätt.

Överlåtaren är skyldig att utfärda en sådan handling som avses i första stycket om förvärvaren begär det.

Justering av avdrag för ingående skatt

27 § Avdrag för ingående skatt som hänför sig till fastighet som är eller har varit föremål för uthyrning eller annan upplåtelse som omfattas eller har omfattats av frivillig beskattning, ska justeras enligt vad som föreskrivs i 28–31 §§ och 15 kap.

28 § Avdrag för ingående skatt ska justeras när frivillig beskattning upphör enligt 16–19 §§. Justering ska dock inte göras om

1. den frivilliga beskattningen upphör enligt 16 § 2, eller
2. fastighetsägaren övergår till att använda fastigheten i en annan verksamhet där transaktionerna medför avdragsrätt.

29 § Om frivillig beskattning som beslutats enligt 12 § upphör innan någon uthyrning eller annan upplåtelse som avses i 5 eller 6 § kommit till stånd, ska avdrag för ingående skatt justeras vid ett enda tillfälle och avse återstoden av justeringsperioden. Dessutom ska ingående skatt som hänför sig till tiden mellan beslutet om frivillig beskattning och dennas upphörande, betalas in till staten. På justerings- och skattebelopp ska kostnadsränta betalas. Räntan ska motsvara den fastställda basräntan enligt 65 kap. 3 § skatteförfarandelagen (2011:1244) och löpa från och med dagen för återbetalning av den ingående skatten till fastighetsägaren.

När en fastighetsägare har avdragsrätt enligt 22 § andra stycket beräknas justeringsperioden från ingången av det beskattningsår då avdragsrätten inträtt.

30 § Bestämmelserna i 15 kap. 21–23 §§ gäller också vid överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig beskattning, även om den frivilliga beskattningen övergår till den nya ägaren först vid tillträdet enligt 15 § andra stycket.

Om den frivilliga beskattningen upphör enligt 18 eller 19 §§ är den tidigare ägaren skyldig att justera avdrag för ingående skatt, om inte den nya ägaren övertar rättighet och skyldighet att justera avdrag enligt 15 kap. 21–23 §§.

31 § Om frivillig beskattning upphör på grund av åtgärder som vidtagits av en hyresgäst eller en bostadsrättshavare är såväl denne som fastighetsägaren skyldig att justera avdrag för ingående skatt. Skyldigheten omfattar den ingående skatt som var och en av dem dragit av och som hänför sig till den del av fastigheten som omfattas av hyres- eller bostadsrätten.

13 kap. Avdrag för ingående skatt

Innehåll

- 1 § I detta kapitel finns bestämmelser om
- vad som avses med ingående skatt (4 och 5 §§),
 - avdragsrättens omfattning (6–12 §§),
 - begränsningar och preciseringar av avdragsrätten (13–28 §§),
 - uppdelning av den ingående skatten (29 och 30 §§), och
 - att avdrag ska styrkas (31–36 §§).

Bestämmelser om avdrag i andra kapitel

- 2 § Bestämmelser om avdrag för ingående skatt finns även i de särskilda ordningarna för
- beskattningsbara personer med liten årsomsättning i 18 kap.,
 - resebyråer i 19 kap.,
 - begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter i 20 kap.,
 - investeringsguld i 21 kap., och
 - distansförsäljning av varor och vissa tillhandahållanden av tjänster i 22 kap.

- 3 § Särskilda bestämmelser om vad som avses med ingående skatt, om avdrag och justering av avdrag för ingående skatt finns i
- 11 kap. om undantag avseende varor i vissa lager,
 - 12 kap. om frivillig beskattning för vissa fastighetsupplåtelser, och
 - 15 kap. om justering av avdrag för ingående skatt hänförlig till investeringsvaror.

Vad som avses med ingående skatt

- 4 § Ingående skatt utgörs av beloppet av den mervärdesskatt enligt denna lag som har betalats eller ska betalas och som hänför sig till
1. ersättning för varor som har levererats eller kommer att levereras av en beskattningsbar person, om den beskattningsgrundande händelsen för leveransen har inträffat,

2. ersättning för tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas av en beskattningsbar person, om den beskattningsgrundande händelsen för tillhandahållandet har inträffat,
3. ersättning för unionsinterna förvärv av varor,
4. sådana överföringar som likställs med unionsinterna förvärv av varor mot ersättning enligt 5 kap. 23 §, och
5. import av varor.

5 § Ingående skatt utgörs också av beloppet av den mervärdesskatt enligt denna lag som har betalats eller ska betalas och som hänför sig till

1. förvärv som avses i 8 § 4, och
2. uttag av tjänster i byggnadsrörelse som avses i 8 § 5.

Avdragsrättens omfattning

Huvudregel

6 § I den utsträckning en beskattningsbar person använder varorna och tjänsterna för sina beskattade transaktioner inom landet får denne, från den mervärdesskatt som ska betalas, dra av ingående skatt som hänför sig till

1. leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster till den beskattningsbara personen,
2. unionsinterna förvärv av varor som görs av den beskattningsbara personen,
3. sådana överföringar som enligt 5 kap. 23 § likställs med unionsinterna förvärv av varor mot ersättning som görs av den beskattningsbara personen, och
4. import av varor.

Avdragsrätt vid en tillfällig unionsintern leverans av ett nytt transportmedel

7 § Den som är en beskattningsbar person bara på grund av en tillfällig leverans av ett nytt transportmedel enligt 4 kap. 3 § har rätt till avdrag för ingående skatt om leveransen är undantagen från skatteplikt enligt 10 kap. 46 §. Avdragsrätten avser den mervärdesskatt som ingår i säljarens inköpspris eller som denne har betalat vid

importen eller det unionsinterna förvärvet av transportmedlet. Avdragsrätten är dock begränsad till högst det skattebelopp säljaren skulle vara skyldig att betala om leveransen inte hade varit undantagen från skatteplikt.

Avdrag enligt första stycket får göras först sedan transportmedlet har levererats.

Avdragsrätt i särskilda fall

8 § I den utsträckning den beskattningsbara personen använder varorna och tjänsterna för sina beskattade transaktioner inom landet får avdrag också göras enligt följande uppställning:

<i>Om den beskattningsbara personen</i>	<i>får avdrag göras för</i>	<i>under förutsättning att</i>
1. övertar en rörelse eller en del av den från en annan beskattningsbar person,	den ingående skatt som hänför sig till – leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster till den tidigare ägaren för rörelsens behov, och – unionsinterna förvärv av varor och import som gjorts av den tidigare ägaren för rörelsens behov,	den tidigare ägaren inte har gjort avdrag men den ingående skatten skulle ha varit avdragsgill om denne hade fortsatt att driva rörelsen,
2. är delägare i en samfällighet för vattenreglering, väg-hållning eller liknande ändamål,	den ingående skatt som motsvarar den beskattningsbara personens andel i samfälligheten och som hänför sig till – leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster till samfälligheten, och	den fastighet som ingår i samfälligheten används för den beskattningsbara personens transaktioner som medför avdragsrätt,

Om den beskattningsbara personen får avdrag göras för under förutsättning att bara personen

– unionsinterna
förvärv av varor och
import som gjorts av
samfälligheten,

3. har fått en vara levererad till sig och då har betalat skatt vid importen av varan utan att ha sådan betalningsskyldighet för importen eller har betalat ersättning för denna skatt till den som haft sådan betalningsskyldighet, den skatt som Tullverket tagit ut, leverantören inte är betalningsskyldig enligt denna lag för annat än importen och den ingående skatten skulle ha varit avdragsgill om den beskattningsbara personen själv hade varit betalningsskyldig för importen,

4. förvärvar en fastighet, en hyresrätt eller en bostadsrätt till en lägenhet, den utgående skatt som säljaren har redovisat eller ska redovisa för uttagen, fastigheten eller lägenheten i säljarens byggnadsrörelse har tillförts tjänster som uttagsbeskattas med stöd av 5 kap. 30 §, utan att fastigheten eller lägenheten därefter har tagits i bruk av säljaren,

5. i sin byggnadsrörelse tillfört en egen fastighet eller en lägenhet som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt tjänster som uttagsbeskattas med stöd av 5 kap. 30 §, den utgående skatt som fastighetsägaren, hyresgästen eller bostadsrättshavaren har redovisat eller ska redovisa för uttagen, fastigheten eller lägenheten därefter tas i bruk av den beskattningsbara personen för transaktioner som medför avdragsrätt.

Avdragsrätt för transaktioner i ekonomisk verksamhet utanför landet

9 § En beskattningsbar person får göra avdrag för ingående skatt som är hänförlig till sådana transaktioner som avses i 6 § 1–4 och 8 §, i den utsträckning den beskattningsbara personen använder varorna och tjänsterna för sina transaktioner utanför landet som

1. utförs i en sådan ekonomisk verksamhet som avses i 4 kap. 2 §, och
2. skulle ha medfört rätt till avdrag för ingående skatt om de hade genomförts inom landet.

Avdragsrätt för transaktioner som är undantagna från skatteplikt

10 § En beskattningsbar person får göra avdrag för ingående skatt som är hänförlig till sådana transaktioner som avses i 6 § 1–4 och 8 §, i den utsträckning den beskattningsbara personen använder varorna och tjänsterna för sina transaktioner inom landet som är undantagna från skatteplikt i enlighet med någon av följande bestämmelser i 10 kap.:

- 13 § om läkemedel,
- 29 § första stycket 2 om framställning av periodiska publikationer,
- 37 § 4 om leverans av guld till Sveriges riksbank,
- 46 eller 50 § om unionsinterna leveranser av varor,
- 55 § om transporttjänster – Azorerna och Madeira,
- 64 § om tjänster som ingår i beskattningsunderlaget för import,
- 65, 66, 67, 68, 69 eller 70 § om export,
- 71 eller 72 § om leverans av fartyg eller luftfartyg och utrustning till dessa,
- 73 eller 74 § om varor för förbrukning och försäljning ombord på fartyg och luftfartyg,
- 75 § om varor för förbrukning och försäljning ombord på krigsfartyg,
- 76 eller 77 § om tjänster som avser fartyg eller luftfartyg,
- 78 § om tjänster av mäklare och andra förmedlare,
- 79 eller 80 § om vissa leveranser av varor avseende fartyg och luftfartyg,
- 81 eller 82 § om leverans av motorfordon till utländska beskickningar m.fl.,
- 88 § om leverans av varor till beskickningar, konsulat, EU-organ och andra internationella organisationer,

- 92, 93 eller 94 § om tjänster som tillhandahålls till EU, EU-organ och andra internationella organisationer,
- 95 § om väpnade styrkor som tillhör part i Nato,
- 96 § om vissa väpnade styrkor stationerade på Cypern,
- 97 § om förmedlingstjänster som avser vissa undantagna transaktioner eller transaktioner gjorda utanför EU,
- 98 § om exportbutiker, eller
- 99 § om leveranser vid användning av ett elektroniskt gränssnitt.

Första stycket gäller även sådana transaktioner som är undantagna från skatteplikt i enlighet med 11 kap. 4 och 5 §§ om varor i vissa lager.

11 § En beskattningsbar person får göra avdrag för ingående skatt som är hänförlig till sådana transaktioner som avses i 6 § 1–4 och 8 §, i den utsträckning den beskattningsbara personen använder varorna och tjänsterna för sina transaktioner som är undantagna från skatteplikt i enlighet med någon av följande bestämmelser i 10 kap.:

- 35 § om försäkrings- eller återförsäkringstjänster,
- 36 § om bank- och finansieringstjänster, eller
- 37 § 1 om leveranser av sedlar och mynt som är gällande betalningsmedel.

Första stycket gäller endast om

1. förvärvaren är en beskattningsbar person som i ett land utanför EU har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe till vilket tjänsten tillhandahålls eller, om sådant säte eller etableringsställe saknas i det landet, den beskattningsbara personen är bosatt eller stadigvarande vistas där,

2. förvärvaren inte är en beskattningsbar person och denne är bosatt eller stadigvarande vistas i ett land utanför EU, eller

3. transaktionerna är direkt kopplade till varor som ska exporteras till ett land utanför EU.

Beskattningsbara personer som omfattas av bestämmelserna om återbetalning har inte avdragsrätt

12 § Beskattningsbara personer som omfattas av bestämmelserna om återbetalning av ingående skatt i 14 kap. 7–9 §§ eller 35 och 36 §§ har inte avdragsrätt enligt 6, eller 8–11 §§.

Begränsningar och preciseringar av avdragsrätten

Fastigheter delvis använda i ekonomisk verksamhet

13 § Ingående skatt som omfattas av avdragsrätt enligt 6 § eller 8 § 4 eller 5 och som hänför sig till en fastighet som ingår i en beskattningsbar persons rörelsetillgångar, får endast dras av i proportion till den beskattningsbara personens användning av fastigheten för rörelsen, om fastigheten används både för

1. rörelsen, och
2. eget privat bruk, personalens privata bruk eller annars för andra ändamål än den egna rörelsen.

Första stycket gäller inte

1. en stadigvarande bostad som omfattas av avdragsförbudet i 26 §, eller

2. ingående skatt som får dras av i enlighet med 27 § vid utförande av sådana tjänster för vilka uttagsbeskattning ska ske och vid jordbruksarrende som omfattar bostad.

14 § Om den avdragsgilla delen av den ingående skatten inte kan fastställas, får avdragsbeloppet i stället bestämmas genom uppdelning efter skälig grund.

15 § Om användningen av fastigheten ändras, ska avdraget för den ingående skatten justeras i enlighet med 15 kap.

Bestämmelserna i 5 kap. 27 och 28 §§ är inte tillämpliga vid ändrad användning av fastigheten.

Fastighetsförvaltande verksamhet

16 § Avdrag får inte göras för ingående skatt som hänför sig till kostnader vid uttag av sådana tjänster i en fastighetsförvaltande verksamhet där beskattningsunderlaget beräknats enligt 8 kap. 10 §.

Finansieringsföretag

17 § Ett finansieringsföretag som har övertagit en säljares rätt enligt ett köpeavtal får göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till värdet av en vara som med stöd av köpeavtalet återtas av finansieringsföretaget.

Första stycket gäller endast om finansieringsföretaget kan visa att den ingående skatten inte till någon del varit avdragsgill för förvärvaren.

Försäljning från fartyg på vissa linjer

18 § Avdrag får inte göras för ingående skatt som hänför sig till leveranser, unionsinterna förvärv eller import av varor för försäljning från fartyg på linjer mellan Sverige och Norge eller Sverige och Åland.

19 § Avdrag får dock göras om leveransen, det unionsinterna förvärvet eller importen avser spritdrycker, vin, starköl, öl, tobaksvaror, parfyper, kosmetiska preparat, toalettmiddel eller choklad- och konfektyrvaror.

I fråga om punktskattepliktiga varor är det dock en förutsättning för avdrag att varorna får provianteras utan punktskatt enligt 5–9 §§ lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg.

Personbilar och motorcyklar

20 § Den som förvärvar eller importerar en personbil eller en motorcykel får inte dra av ingående skatt som hänför sig till leveransen, det unionsinterna förvärvet eller importen av fordonet.

Avdrag får dock göras om en beskattningsbar person förvärvar eller importerar fordonet för

1. återförsäljning,
2. uthyrning,
3. persontransporter enligt taxitrafiklagen (2012:211),
4. transporter av avlidna, eller
5. körkortsutbildning som omfattas av skatteplikt.

21 § Den som hyr en personbil eller en motorcykel får inte dra av ingående skatt som hänför sig till hyran av fordonet.

Avdrag får dock göras om en beskattningsbar person använder det hyrda fordonet för

1. uthyrning,
2. persontransporter enligt taxitrafiklagen (2012:211),
3. transporter av avlidna, eller
4. körkortsutbildning som omfattas av skatteplikt.

22 § En beskattningsbar person som använder en hyrd personbil eller motorcykel i en verksamhet där transaktionerna medför avdragsrätt, får dra av hälften av den ingående skatt som hänför sig till hyran, om fordonet

1. i mer än ringa omfattning används för de transaktioner som medför avdragsrätt, och

2. hyrs för andra ändamål än för uthyrning, persontransporter enligt taxitrafiklagen (2012:211), transporter av avlidna eller körkortsutbildning som omfattas av skatteplikt.

Första stycket gäller utan någon begränsning på grund av att fordonet endast delvis används i verksamheten.

23 § En beskattningsbar person som använder en personbil eller en motorcykel i en verksamhet där transaktionerna medför avdragsrätt, får dra av ingående skatt som hänför sig till driftskostnader, om fordonet tillhör inventarierna i verksamheten eller har hyrts för användning i denna.

Första stycket gäller utan någon begränsning på grund av att fordonet endast delvis används i verksamheten.

Representation och liknande ändamål

24 § Avdrag får inte göras för ingående skatt som hänför sig till utgifter för representation och liknande ändamål för vilka den beskattningsbara personen inte har rätt att göra avdrag vid inkomstbeskattningen enligt 16 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229).

25 § Avdrag får dock göras för ingående skatt som avser måltider eller liknande förtäring, om

1. utgifterna har ett sådant omedelbart samband med verksamheten som avses i 16 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229),
2. avdraget inte överstiger vad som kan anses skäligt, och
3. avdraget högst uppgår till den ingående skatten på 300 kronor per person och tillfälle.

Stadigvarande bostad

26 § Avdrag får inte göras för ingående skatt som hänför sig till stadigvarande bostad.

27 § Avdrag får dock göras för ingående skatt som hänför sig till leveranser av varor, tillhandahållanden av tjänster, unionsinterna förvärv av varor eller import för utförande av sådana tjänster som avses i 5 kap. 30–32 §§ för vilka uttagsbeskattning ska ske.

Avdrag får också göras för ingående skatt som hänför sig till ett jordbruksarrende även till den del arrendet omfattar bostad.

Staten

28 § Ingående skatt är inte avdragsgill för staten.

Uppdelning av den ingående skatten

29 § Avdrag ska göras enligt andra stycket om den ingående skatten avser en beskattningsbar persons förvärv eller import som

1. endast delvis är avdragsgill,
2. görs gemensamt för flera verksamheter, av vilka det saknas avdragsrätt i någon, eller
3. görs för en verksamhet där det delvis saknas rätt till avdrag.

Avdrag får då endast göras för skatten på den del av ersättningen eller inköpspriset som hänför sig till den del av förvärvet eller importen som är avdragsgill respektive hänför sig till en verksamhet där transaktionerna medför avdragsrätt. Om denna del inte kan fast-

ställas, får avdragsbeloppet i stället bestämmas genom uppdelning efter skälig grund.

Första och andra styckena gäller även ingående skatt som till viss del avser annat än den ekonomiska verksamheten.

30 § I det fall den ingående skatten avser förvärv eller import för en ekonomisk verksamhet där det delvis saknas rätt till avdrag, får hela den ingående skatten för ett visst förvärv eller en viss import ändå dras av, om

1. förvärvet eller importen till mer än 95 procent görs för de transaktioner som medför rätt till avdrag, eller

2. skatten för förvärvet eller importen inte överstiger 1 000 kronor och mer än 95 procent av transaktionerna i verksamheten medför rätt till avdrag.

Avdrag ska styrkas

31 § En beskattningsbar person har endast rätt att göra avdrag för ingående skatt om den kan styrkas.

Leverans av varor, tillhandahållande av tjänster och unionsinternt förvärv

32 § Avdraget ska styrkas genom faktura, om den ingående skatten hänför sig till

1. leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster, eller
2. unionsinterna förvärv av varor.

33 § Faktura för att styrka avdraget behövs dock inte, om

1. det finns särskilda skäl,
2. avdraget kan styrkas genom annan dokumentation, och
3. den ingående skatten hänför sig till unionsinterna förvärv av varor eller sådana leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster för vilka förvärvaren är skyldig att betala mervärdesskatten enligt 16 kap. 5 § eller någon av 7–13 §§.

34 § Om den ingående skatten hänför sig till sådana överföringar som likställs med unionsinterna förvärv av varor mot ersättning enligt 5 kap. 23 §, ska avdraget styrkas genom annan dokumentation än faktura.

Import

35 § Om den ingående skatten hänför sig till import, ska avdraget styrkas genom importdokument som anger eller medger beräkning av den mervärdesskatt som har betalats eller ska betalas.

Av importdokumentet eller av en annan handling ska det dessutom framgå att den beskattningsbara personen är importör eller mottagare av de importerade varorna.

Vissa förvärv av fastighet, hyresrätt eller bostadsrätt till lägenhet

36 § Om den ingående skatten hänför sig till ett sådant förvärv av en fastighet, hyresrätt eller bostadsrätt till en lägenhet som avses i 8 § 4, ska avdraget styrkas genom en av överlåtaren utfärdad handling.

Handlingen ska innehålla uppgift om

1. den mervärdesskatt som överlåtaren har redovisat eller ska redovisa för sina gjorda skattepliktiga uttag av tjänster på fastigheten eller lägenheten,

2. överlåtarens och förvärvarens namn och adress eller någon annan uppgift genom vilken de kan identifieras,

3. överlåtarens registreringsnummer för mervärdesskatt eller, om denne inte är registrerad, person- eller organisationsnummer eller en likvärdig uppgift,

4. transaktionens art, och

5. övriga uppgifter av betydelse för bedömningen av överlåtarens skyldighet att betala mervärdesskatt och förvärvarens avdragsrätt eller rätt till återbetalning.

Överlåtaren är skyldig att utfärda en sådan handling som avses i första stycket om förvärvaren begär det.

14 kap. Återbetalning av ingående skatt

Innehåll

- 1 § I detta kapitel finns bestämmelser om
- återbetalning till beskattningsbara personer i andra EU-länder (3–31 §§),
 - återbetalning till beskattningsbara personer utanför EU (32–48 §§),
 - återbetalning vid viss import (49 och 50 §§),
 - återbetalning till den som är eller ska vara registrerad för mer-värdeskatt (51–54 §§)
 - återbetalningsansökningar riktade till andra EU-länder (55–58 §§),
 - återbetalning till hjälporganisationer (59 §),
 - återbetalning till utländska beskickningar m.fl. (60–63 §§),
 - återbetalning till EU och vissa EU-organ (64–65 §§),
 - gemensamma bestämmelser för 59–65 §§ (66 och 67 §§),
 - att återbetalningsrätten ska styrkas (68 §),
 - skattetillägg (69 §),
 - omprövning i vissa fall (70–72 §§), och
 - indrivning och verkställighet (73 §).

Bestämmelser om återbetalning i andra kapitel

- 2 § Bestämmelser om återbetalning av ingående skatt finns även i
- 19 kap. om en särskild ordning för resebyråer, och
 - 22 kap. om de särskilda ordningarna för distansförsäljning av varor och vissa tillhandahållanden av tjänster.

Återbetalning till beskattningsbara personer i andra EU-länder

Vem som kan ansöka om återbetalning

- 3 § En beskattningsbar person som är etablerad i ett annat EU-land och som vill få återbetalning av ingående skatt ska ansöka om detta, om den beskattningsbara personen under den återbetalningsperiod som avses i 14 §

1. varken haft sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller ett fast etableringsställe här från vilket affärstransaktioner genomförts eller, om säte eller fast etableringsställe saknas, inte har varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige, och

2. inte har levererat några varor eller tillhandahållit några tjänster inom landet, med de undantag som följer av 4–6 §§.

4 § Den beskattningsbara personen får inom landet ha tillhandahållit transporttjänster och stödtjänster till dessa, under förutsättning att tillhandahållandena är undantagna från skatteplikt i enlighet med någon av följande bestämmelser i 10 kap.:

- 64 § om tjänster som ingår i beskattningsunderlaget för import,
- 70 § om tjänster i samband med export eller import av varor,
- 76 § eller 77 § om tjänster som avser fartyg eller luftfartyg,
- 78 § eller 97 § om tjänster av mäklare och andra förmedlare,
- 92 § eller 93 § om tjänster som tillhandahålls EU, EU-organ och andra internationella organisationer,
- 95 § om väpnade styrkor som tillhör part i Nato, eller
- 96 § om vissa väpnade styrkor stationerade på Cypern.

Första stycket gäller även sådana transaktioner som är undantagna från skatteplikt i enlighet med 11 kap. 4 § 2, 3 eller 4 om varor i vissa lager.

5 § Den beskattningsbara personen får också ha levererat varor och tillhandahållit tjänster inom landet för vilka förvärvaren är skyldig att betala mervärdesskatten i enlighet med någon av följande bestämmelser i 16 kap.:

- 5 § om leverans av varor och tillhandahållande av vissa tjänster med anknytning till fastighet,
- 7 § om leverans av el, gas, värme eller kyla,
- 8 § om tillhandahållande av tjänster som avses i 6 kap. 32 §,
- 9 § om trepartshandel,
- 11 § om tillhandahållande av vissa tjänster inom byggsektorn, eller
- 12 § om handel med avfall och skrot.

6 § Den beskattningsbara personen får dessutom inom landet ha levererat varor och tillhandahållit tjänster, om mervärdesskatten för leveransen av dessa varor eller tillhandahållandet av dessa tjänster redovisats enligt bestämmelser som i ett annat EU-land motsvarar

de särskilda ordningarna i artiklarna 369a–369x i mervärdesskatte-direktivet.

Återbetalningsrättens omfattning

7 § En beskattningsbar person som uppfyller villkoren i 3–6 §§ har rätt till återbetalning av ingående skatt som debiterats för varor som levererats eller tjänster som tillhandahållits till denne av andra beskattningsbara personer inom landet eller för import av varor till landet. Rätten till återbetalning gäller även sådan ingående skatt som omfattas av avdragsrätt enligt 13 kap. 8 §.

Första stycket gäller endast i den utsträckning den beskattningsbara personen använder varorna eller tjänsterna för transaktioner som avses i

- 13 kap. 9 § om avdragsrätt för transaktioner utanför landet i en sådan ekonomisk verksamhet som avses i 4 kap. 2 §,
- 13 kap. 10 och 11 §§ om avdragsrätt för vissa transaktioner som är undantagna från skatteplikt, eller
- 5 § om leverans av varor och tillhandahållande av tjänster för vilka förvärvaren är skyldig att betala mervärdesskatten.

8 § Den beskattningsbara personen har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 7 § under förutsättning att denne utför transaktioner som medför rätt till avdrag i det EU-land där denne är etablerad.

Om den beskattningsbara personen utför både transaktioner som medför rätt till avdrag och sådana som inte medför rätt till avdrag i det EU-land där denne är etablerad, omfattar rätten till återbetalning enligt 7 § enbart sådan ingående skatt som hänför sig till transaktionerna som medför rätt till avdrag i enlighet med tillämpningen av artikel 173 i mervärdesskattedirektivet i etableringslandet.

9 § Rätten till återbetalning omfattar endast sådan ingående skatt som skulle ha varit avdragsgill enligt denna lag om den beskattningsbara personen i stället hade haft rätt till avdrag för ingående skatt.

- 10 § Någon rätt till återbetalning finns inte för
1. sådan felaktigt debiterad mervärdesskatt som avses i 2 kap. 12 §, eller
 2. mervärdesskatt som fakturerats för en leverans av varor som är undantagen från skatteplikt enligt någon av följande bestämmelser i 10 kap.:
 - 46 § eller 50 § om unionsinterna leveranser av varor, eller
 - 65 § 3 om leverans av varor när en beskattningsbar person som inte är etablerad inom landet förvärvar varan för sin verksamhet i utlandet och hämtar den för att direkt föra ut den till en plats utanför EU.

Vad en ansökan ska avse

- 11 § En ansökan om återbetalning ska avse
1. förvärv av varor eller tjänster
 - a) som har fakturerats under återbetalningsperioden, om redovisningsskyldigheten för skatten inträtt före eller vid tidpunkten för faktureringen, eller
 - b) för vilka redovisningsskyldigheten har inträtt under återbetalningsperioden, om förvärven har fakturerats innan redovisningsskyldigheten har inträtt, eller
 2. import av varor under återbetalningsperioden.
- Utöver de transaktioner som anges i första stycket får ansökan även avse fakturor eller importdokument som inte omfattas av en tidigare ansökan och som gäller transaktioner som genomförts under kalenderåret i fråga.

Hur en ansökan ska göras

12 § En beskattningsbar person som är etablerad i ett annat EU-land ska ansöka om återbetalning av ingående skatt hos Skatteverket. Ansökan ska göras genom den elektroniska portal som inrättats för detta ändamål i etableringslandet.

En ansökan anses ingiven till den behöriga myndigheten i etableringslandet endast om sökanden har lämnat samtliga uppgifter som ansökan ska innehålla enligt 13 §.

Bestämmelser om hur en ansökan ska göras om den beskattningsbara personen är eller ska vara registrerad för mervärdesskatt enligt 7 kap. 1 § första stycket 3–5 skatteförfarandelagen (2011:1244) finns i 51–54 §§.

Ansökans innehåll och språk

13 § En ansökan ska innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter och de ytterligare uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna besluta om återbetalning.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer kan med stöd av 8 kap. 7 § regeringsformen meddela närmare föreskrifter om ansökans innehåll och vilka språk som får användas i en ansökan om återbetalning eller när uppgifter lämnas enligt 18 och 19 §§.

Återbetalningsperiod

14 § En ansökan om återbetalning ska avse en period om minst tre på varandra följande kalendermånader under ett kalenderår och högst ett kalenderår. En ansökan som avser tiden till utgången av ett kalenderår får omfatta kortare tid än tre månader.

Ansökningstid

15 § En ansökan om återbetalning ska senast den 30 september kalenderåret efter återbetalningsperioden ha kommit in till den behöriga myndigheten i det EU-land där den beskattningsbara personen är etablerad.

Tidsfristen i första stycket får inte beräknas med stöd av 2 § lagen (1930:173) om beräkning av lagstadgad tid.

Minimibelopp

16 § Om en ansökan om återbetalning avser en återbetalningsperiod som inte är ett kalenderår men är minst tre kalendermånader, ska det sökta beloppet vara minst 4 000 kronor.

Avser ansökan perioden ett kalenderår eller återstoden av det, ska det sökta beloppet vara minst 500 kronor.

Skatteverkets underrättelseskyldighet

17 § Skatteverket ska på elektronisk väg och utan dröjsmål underrätta sökanden om vilket datum en ansökan om återbetalning kom in till verket.

Skatteverkets rätt att begära uppgifter

18 § Om Skatteverket inte har alla uppgifter som behövs för att fatta beslut i fråga om hela eller en del av en ansökan om återbetalning, får verket inom den fyramånadersperiod som anges i 21 § på elektronisk väg begära ytterligare uppgifter från

1. sökanden,
2. den behöriga myndigheten i det EU-land där sökanden är etablerad, eller
3. någon annan.

En begäran enligt första stycket 3 får göras på elektronisk väg endast om den kan tas emot på det sättet.

19 § Skatteverket får även begära originalet eller en kopia av den berörda fakturan eller importdokumentet, om verket tvivlar på giltigheten eller riktigheten av en fordran.

Tidsfrist för att lämna uppgifter

20 § Uppgifter som Skatteverket har begärt enligt 18 eller 19 § ska ha kommit in till verket inom en månad från den dag då mottagaren fick begäran.

Tidsfrister för Skatteverkets beslut

21 § Skatteverket ska meddela sitt beslut avseende en ansökan om återbetalning senast fyra månader från den dag då ansökan kom in till verket.

22 § Om Skatteverket begär ytterligare uppgifter enligt 18 §, ska beslutet om återbetalning meddelas senast två månader från den dag då

1. uppgifterna kom in till verket, eller
2. tidsfristen som anges i 20 § har löpt ut, om begäran inte har besvarats.

Skatteverket har dock alltid sex månader på sig att slutligt avgöra ärendet, räknat från den dag då ansökan kom in till verket.

Om Skatteverket har begärt kompletterande ytterligare uppgifter, ska ett slutligt beslut avseende ansökan meddelas inom åtta månader från den dag då ansökan kom in till verket.

Följden av att beslut inte meddelas inom tidsfristen

23 § En ansökan ska anses ha avslagits om Skatteverket inte meddelar sitt beslut inom de tidsfrister som anges i 21 och 22 §§.

Korrigerings och återkrav av återbetalt belopp

24 § Sökanden ska korrigera det belopp som sökts eller som redan har betalats tillbaka, om den avdragsgilla andelen av den ingående skatten har justerats i enlighet med tillämpningen av artikel 175 i mervärdesskattedirektivet i det EU-land där sökanden är etablerad, efter det att en ansökan om återbetalning gavs in.

Korrigeringen ska göras senast under kalenderåret efter återbetalningsperioden

1. i en ansökan om återbetalning, eller
2. genom inlämnande av en särskild anmälan genom den elektroniska portal som inrättats av det EU-land där sökanden är etablerad, om sökanden inte ger in någon återbetalningsansökan under det kalenderåret.

25 § Skatteverket ska besluta om en sådan korrigerings som avses i 24 §.

26 § Om en återbetalning har tagits emot på ett bedrägligt eller annars oriktigt sätt, ska Skatteverket besluta att det belopp som felaktigt tagits emot ska betalas tillbaka. Beloppet ska betalas tillbaka senast 30 dagar från den dag då verket meddelade sitt beslut.

Det belopp som ska betalas tillbaka och obetalda skattetillägg får räknas av mot ingående skatt som den som ska betala tillbaka det felaktigt mottagna beloppet har rätt att få tillbaka på grundval av en annan ansökan än den som lett till den felaktiga återbetalningen.

Ett beslut enligt första eller andra stycket får verkställas även om det inte har fått laga kraft.

27 § Åtgärder för att återkräva ett sådant belopp som tagits emot på ett oriktigt sätt får inte vidtas senare än fem år efter utgången av det kalenderår då beloppet betalats ut.

Tidpunkt och land för utbetalning

28 § Om Skatteverket bifaller en ansökan om återbetalning, ska verket betala ut det beviljade beloppet till sökanden eller den som sökanden anger senast 10 arbetsdagar från den dag då

1. tidsfristen i 21 § löpte ut, eller
2. tidsfristerna i 22 § löpte ut, om ytterligare uppgifter eller kompletterande ytterligare uppgifter har begärts av verket.

29 § Det beviljade beloppet ska betalas ut i

1. Sverige, eller
2. ett annat EU-land, om sökanden begär det.

Vid utbetalning i ett annat EU-land ska Skatteverket från beloppet som ska betalas ut dra av de bankavgifter som tagits ut för överföringen.

Ränta

30 § Sökanden ska tillgodoföras ränta på det beviljade beloppet, om utbetalningen görs efter den senaste tidpunkt som anges i 28 §.

Om Skatteverket har begärt ytterligare uppgifter eller kompletterande ytterligare uppgifter, ska första stycket endast tillämpas om sökanden har kommit in till verket med uppgifterna i enlighet med 20 §.

31 § Ränta ska beräknas från och med dagen efter den i 28 § angivna senaste dagen för utbetalning till den dag då utbetalningen faktiskt görs.

Räntan ska beräknas efter den räntesats som anges i 65 kap. 4 § tredje stycket skatteförfarandelagen (2011:1244).

Återbetalning till beskattningsbara personer utanför EU

Vem som kan ansöka om återbetalning

32 § En beskattningsbar person som inte är etablerad i något EU-land och som vill få återbetalning av ingående skatt ska ansöka om detta, om den beskattningsbara personen under den återbetalningsperiod som avses i 42 §

1. varken haft sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller ett fast etableringsställe här från vilket affärstransaktioner genomförts eller, om säte eller fast etableringsställe saknas, inte har varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige, och

2. inte har levererat några varor eller tillhandahållit några tjänster inom landet, med de undantag som följer av 33 och 34 §§.

33 § Den beskattningsbara personen får inom landet ha tillhandahållit transporttjänster och stödtjänster till dessa, under förutsättning att tillhandahållandena är undantagna från skatteplikt i enlighet med någon av följande bestämmelser i 10 kap.:

- 64 § om tjänster som ingår i beskattningsunderlaget för import,
- 70 § om tjänster i samband med export eller import av varor,
- 76 § eller 77 § om tjänster som avser fartyg eller luftfartyg,
- 78 § om tjänster av mäklare och andra förmedlare,
- 92 § eller 93 § om tjänster som tillhandahålls EU, EU-organ och andra internationella organisationer,
- 95 § om väpnade styrkor som tillhör part i Nato,
- 96 § om vissa väpnade styrkor stationerade på Cypern, eller
- 97 § om förmedlingstjänster som avser vissa undantagna transaktioner eller transaktioner utanför EU.

Första stycket gäller även sådana transaktioner som är undantagna från skatteplikt i enlighet med 11 kap. 4 § 2, 3 eller 4 om varor i vissa lager.

34 § Den beskattningsbara personen får också ha levererat varor och tillhandahållit tjänster inom landet för vilka förvärvaren är skyldig att betala mervärdesskatten i enlighet med någon av följande bestämmelser i 16 kap.:

- 5 § om leverans av varor och tillhandahållande av vissa tjänster med anknytning till fastighet,
- 7 § om leverans av el, gas, värme eller kyla,
- 8 § om tillhandahållande av tjänster som avses i 6 kap. 32 §,
- 9 § om trepartshandel,
- 11 § om tillhandahållande av vissa tjänster inom byggsektorn, eller
- 12 § om handel med avfall och skrot.

Återbetalningsrättens omfattning

35 § En beskattningsbar person som uppfyller villkoren i 32–34 §§ har rätt till återbetalning av ingående skatt som debiterats för varor som levererats eller tjänster som tillhandahållits till denne av andra beskattningsbara personer inom landet eller för import av varor till landet. Rätten till återbetalning gäller även sådan ingående skatt som omfattas av avdragsrätt enligt 13 kap. 8 §.

Första stycket gäller endast i den utsträckning den beskattningsbara personen använder varorna eller tjänsterna för transaktioner som avses i

- 13 kap. 9 § om avdragsrätt för transaktioner utanför landet i en sådan ekonomisk verksamhet som avses i 4 kap. 2 §,
- 13 kap. 10 och 11 §§ om avdragsrätt för vissa transaktioner som är undantagna från skatteplikt, eller
- 34 § om leverans av varor och tillhandahållande av tjänster för vilka förvärvaren är skyldig att betala mervärdesskatten.

36 § Rätten till återbetalning omfattar endast sådan ingående skatt som skulle ha varit avdragsgill enligt denna lag om den beskattningsbara personen i stället hade haft rätt till avdrag för ingående skatt.

37 § Någon rätt till återbetalning finns inte för

1. sådan felaktigt debiterad mervärdesskatt som avses i 2 kap. 12 §, eller

2. mervärdesskatt som fakturerats för en leverans av varor som är undantagen från skatteplikt enligt någon av följande bestämmelser i 10 kap.:

- 46 § eller 50 § om unionsinterna leveranser av varor, eller
- 65 § 3 om leverans av varor när en beskattningsbar person som inte är etablerad inom landet förvärvar varan för sin verksamhet i utlandet och hämtar den för att direkt föra ut den till en plats utanför EU.

Vad en ansökan ska avse

38 § En ansökan om återbetalning ska avse

1. förvärv av varor eller tjänster
 - a) som har fakturerats under återbetalningsperioden, om redovisningsskyldigheten för skatten inträtt före eller vid tidpunkten för faktureringen, eller
 - b) för vilka redovisningsskyldigheten har inträtt under återbetalningsperioden, om förvärven har fakturerats innan redovisningsskyldigheten har inträtt, eller
2. import av varor under återbetalningsperioden.

Utöver de transaktioner som anges i första stycket får ansökan även avse fakturor eller importdokument som inte omfattas av en tidigare ansökan och som gäller transaktioner som genomförts under kalenderåret i fråga.

Hur ansökan ska göras

39 § En beskattningsbar person som inte är etablerad i något EU-land ska ansöka om återbetalning av ingående skatt hos Skatteverket. Ansökan ska göras på blankett som tillhandahålls av Skatteverket.

Bestämmelser om hur en ansökan ska göras om den beskattningsbara personen är eller ska vara registrerad för mervärdesskatt enligt 7 kap. 1 § första stycket 3–5 skatteförfarandelagen (2011:1244) finns i 51–54 §§.

Ansökans innehåll, språk och handlingar som ska bifogas

40 § En ansökan ska innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter och de ytterligare uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna besluta om återbetalning.

41 § Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer kan med stöd av 8 kap. 7 § regeringsformen meddela närmare föreskrifter om

1. ansökans innehåll,
2. vilka språk som får användas i en ansökan, och
3. vilka handlingar som ska bifogas en ansökan.

Återbetalningsperiod

42 § En ansökan om återbetalning ska avse en period om minst tre på varandra följande kalendermånader under ett kalenderår och högst ett kalenderår. En ansökan som avser tiden till utgången av ett kalenderår får omfatta kortare tid än tre månader.

Ansökningstid

43 § En ansökan om återbetalning ska ha kommit in senast sex kalendermånader efter utgången av det kalenderår som den avser.

Tidsfristen i första stycket får inte beräknas med stöd av 2 § lagen (1930:173) om beräkning av lagstadgad tid.

Minimibelopp

44 § Om en ansökan om återbetalning avser en återbetalningsperiod som är minst tre kalendermånader men mindre än ett kalenderår, ska det sökta beloppet vara minst 4 000 kronor.

Avser ansökan perioden ett kalenderår eller återstoden av det, ska det sökta beloppet vara minst 500 kronor.

Tidsfrist för Skatteverkets beslut

45 § Skatteverket ska fatta beslut om en ansökan om återbetalning senast sex månader från den dag då en fullständig ansökan och övriga föreskrivna handlingar kom in till verket.

Utbetalningsland

46 § Det beviljade beloppet ska betalas ut i

1. Sverige, eller
2. ett annat land, om sökanden begär det.

Vid utbetalning i ett annat land ska Skatteverket från beloppet som ska betalas ut dra av de bankavgifter som tagits ut för överföringen.

Återkrav och avräkning

47 § Om en återbetalning har tagits emot på ett bedrägligt eller annars oriktigt sätt, ska Skatteverket besluta att det belopp som felaktigt tagits emot ska betalas tillbaka. Beloppet ska betalas tillbaka senast 30 dagar från den dag då verket meddelade sitt beslut.

Det belopp som ska betalas tillbaka och obetalda skattetillägg får räknas av mot ingående skatt som den som ska betala tillbaka det felaktigt mottagna beloppet har rätt att få tillbaka på grundval av en annan ansökan än den som lett till den felaktiga återbetalningen.

Ett beslut enligt första eller andra stycket får verkställas även om det inte har fått laga kraft.

48 § Åtgärder för att återkräva ett sådant belopp som tagits emot på ett oriktigt sätt får inte vidtas senare än fem år efter utgången av det kalenderår då beloppet betalats ut.

Återbetalning vid viss import

49 § Om en vara har importerats till Sverige för att sändas eller transporteras till ett annat EU-land, har importören rätt till återbetalning av den mervärdesskatt som betalats vid importen. Detta gäller dock endast om importören kan styrka att varan har beskattats

som unionsinternt förvärv i det EU-landet i enlighet med tillämpningen av artikel 20 andra stycket i mervärdesskattedirektivet.

50 § Den som vill få återbetalning av ingående skatt ska ansöka om detta i enlighet med 51–53 §§.

Återbetalning till den som är eller ska vara registrerad för mervärdesskatt

51 § Om den som vill få återbetalning är eller ska vara registrerad för mervärdesskatt enligt 7 kap. 1 § första stycket 3–5 skatteförfarandelagen (2011:1244), ska ansökan om återbetalning av ingående skatt göras hos Skatteverket.

52 § Ansökan ska göras i en skattedeclaration i enlighet med det förfarande för deklARATION av mervärdesskatt som anges i 26 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244).

För den som ansöker gäller även i övrigt bestämmelserna om förfarandet i skatteförfarandelagen.

53 § Mervärdesskatten ska redovisas i enlighet med 7 kap.

54 § Det som sägs i 16 § och 44 § om minsta belopp för en ansökan om återbetalning gäller även en ansökan i en skattedeclaration.

Återbetalningsansökningar riktade till andra EU-länder

Hur en ansökan ska göras

55 § En beskattningsbar person som är etablerad i Sverige, men inte i det EU-land där återbetalning av mervärdesskatt söks, och som vill få återbetalning av sådan skatt i enlighet med det landets tillämpning av EU-återbetalningsdirektivet, ska rikta en ansökan om återbetalning till det landet. Ansökan ska ges in till Skatteverket genom den elektroniska portal som inrättats för detta ändamål.

En ansökan anses ingiven endast om sökanden har lämnat samtliga uppgifter som krävs enligt tillämpningen av artiklarna 8, 9 och 11 i EU-återbetalningsdirektivet i det EU-land som ansökan riktas till.

Ansökningstid

56 § En ansökan om återbetalning ska ha kommit in till Skatteverket senast den 30 september kalenderåret efter återbetalningsperioden.

Tidsfristen i första stycket får inte beräknas med stöd av 2 § lagen (1930:173) om beräkning av lagstadgad tid.

Skatteverkets underrättelseskyldighet

57 § Skatteverket ska utan dröjsmål skicka en elektronisk bekräftelse till sökanden om vilket datum ansökan kom in till verket.

Skatteverkets vidarebefordran av ansökan

58 § Skatteverket ska vidarebefordra en ansökan till det EU-land som ansökan riktats till.

Skatteverket ska dock besluta att inte vidarebefordra ansökan, om sökanden under återbetalningsperioden

1. inte är en beskattningsbar person,
2. i Sverige endast utför leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som är undantagna från skatteplikt utan rätt till avdrag för ingående skatt, eller
3. omfattas av undantaget från skatteplikt för beskattningsbara personer med liten årsomsättning i 18 kap.

Skatteverket ska på elektronisk väg underrätta sökanden om ett beslut enligt andra stycket.

Återbetalning till hjälporganisationer

59 § Den som bedriver en verksamhet för Förenta nationernas eller något av dess fackorgans räkning har på ansökan rätt till återbetalning av ingående skatt. Detta gäller endast om skatten hänförs sig till varor som förvärvas eller importeras för att föras ut ur EU och användas i denna verksamhet utanför EU.

Även en riksomfattande hjälporganisation har sådan återbetalningsrätt, om varorna förs ut ur EU för att användas i en hjälpverksamhet.

Återbetalning till utländska beskickningar m.fl.

Utländska beskickningar, karriärkonsulat och internationella organisationer

60 § Utländska beskickningar, karriärkonsulat i Sverige eller sådana internationella organisationer som avses i lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall, har på ansökan rätt till återbetalning av ingående skatt.

Första stycket gäller endast om den ingående skatten hänför sig till förvärv av

1. varor som är avsedda för inredning eller utrustning av en sådan byggnad som är avsedd för förvärvaren,

2. inventarier eller trycksaker för den verksamhet som utövas av förvärvaren,

3. tillbehör eller utrustning till motorfordon som ägs av förvärvaren,

4. tjänster på en sådan fastighet som är avsedd för förvärvaren samt på sådana varor som anges i 1–3 eller på motorfordon,

5. teletjänster, vatten, elektrisk kraft, avloppsrening eller sophämtning för en fastighet som är avsedd för förvärvaren,

6. sådana bränslen för vilka energiskatt och koldioxidskatt enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi ska tas ut,

7. alkohol- och tobaksvaror,

8. tjänster avseende uthyrning av byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet, under förutsättning att uthyrningstjänsten är avsedd för den verksamhet som utövas av förvärvaren, och

9. bevakningstjänster avseende fastighet eller lokal som är avsedd för den verksamhet som utövas av förvärvaren.

Diplomatisk personal och karriärkonsuler

61 § Medlemmar av den diplomatiska personalen vid utländska beskickningar i Sverige och karriärkonsuler vid utländska konsulat i Sverige som inte är svenska medborgare eller stadigvarande bosatta här i landet, har på ansökan rätt till återbetalning av ingående skatt.

Första stycket gäller endast om den ingående skatten hänför sig till förvärv av

1. utrustning för hemmabruk avsedd för mottagning, inspelning eller uppspelning av ljud eller bild,
2. kameror, objektiv till kameror och annan utrustning för film- eller bildåtergivning,
3. vitvaror och hushållsmaskiner,
4. datorer och utrustning med liknande användning,
5. möbler, belysningsarmaturer, inredningstextilier, mattor, pianon och flyglar,
6. tillbehör eller utrustning till motorfordon eller till sådana varor som anges i 1–5,
7. tjänster på sådana varor som anges i 1–6 eller på motorfordon,
8. tjänster på en fastighet i samband med inmontering av vitvaror och hushållsmaskiner,
9. bränslen för vilka energiskatt och koldioxidskatt enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi ska tas ut, och
10. alkohol- och tobaksvaror.

62 § Sådan återbetalningsrätt finns dock endast om

1. förvärvet görs för personligt bruk, och
2. den sammanlagda ersättningen enligt varje faktura uppgår till minst
 - 1 000 kronor för förvärv som anges i 61 § andra stycket 1–8,
 - 200 kronor för förvärv som anges i 61 § andra stycket 9 och 10.

63 § Medlemsstaters ombud vid en internationell organisation med säte i Sverige och personal hos en sådan organisation har på ansökan rätt till återbetalning av ingående skatt som hänför sig till sådana förvärv som anges i 61 § andra stycket, om Sverige har träffat överenskommelse med en annan stat eller med en mellanfolklig organisation om detta.

Återbetalning till EU och vissa EU-organ

- 64 §** Rätt till återbetalning av ingående skatt har ett kontor eller en anläggning som ligger i Sverige och som tillhör
- Europeiska unionen,
 - Europeiska atomenergigemenskapen,
 - Europeiska centralbanken,

- Europeiska investeringsbanken, eller
- ett organ som har inrättats av unionen eller atomenergigemenskapen och för vilket protokollet (nr 7) om Europeiska unionens immunitet och privilegier gäller.

Första stycket gäller endast om den ingående skatten hänför sig till sådana förvärv som anges i 60 § andra stycket.

65 § Återbetalningsrätten gäller dock endast i den omfattning återbetalningen inte leder till att konkurrensen snedvrids.

Gemensamma bestämmelser för 59–65 §§

66 § Regeringen kan med stöd av 8 kap. 7 § regeringsformen meddela föreskrifter om förfarandet vid återbetalning enligt 59–65 §§.

67 § Bestämmelser om återbetalning av mervärdesskatt finns även i 64 kap. 6 § skatteförfarandelagen (2011:1244).

Återbetalningsrätten ska styrkas

68 § Rätten till återbetalning enligt 3–54 §§ och 59–65 §§ ska styrkas.

Skattetillägg

69 § Bestämmelserna om skattetillägg i 49, 51 och 52 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244) gäller också i fråga om uppgifter som lämnas i en ansökan om återbetalning av ingående skatt enligt detta kapitel.

Omprövning i vissa fall

70 § Bestämmelserna i 66 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244) gäller vid omprövning av Skatteverkets beslut om

1. återbetalning av ingående skatt till en sådan beskattningsbar person som är etablerad i ett annat EU-land som avses i 3–6 §§ och som ansöker om återbetalning enligt 12 § första stycket, och

2. vidarebefordran av en ansökan om återbetalning av ingående skatt riktad till ett annat EU-land enligt 58 § andra stycket.

Första stycket 1 gäller dock inte omprövningsbeslut enligt 26 och 27 §§.

71 § Ett beslut i en fråga om återbetalning av ingående skatt till en sådan beskattningsbar person etablerad utanför EU som avses i 32–34 §§ och som ansöker om återbetalning enligt 39 § första stycket, ska på begäran av den sökande omprövas, om beslutet inneburit att ansökan inte helt har bifallits. Detsamma gäller om den sökande begär återbetalning av ytterligare ingående skatt för en period för vilken beslut meddelats.

En begäran om omprövning ska vara skriftlig. Den ska ha kommit in till Skatteverket senast två år efter utgången av det kalenderår som den tidigare ansökan gäller.

72 § En fråga som avser återbetalning av ingående skatt får inte omprövas enligt 71 § om den har avgjorts av en allmän förvaltningsdomstol.

Indrivning och verkställighet

73 § Skatteverket ska utan dröjsmål överlämna obetalda belopp enligt ett beslut enligt 25, 26 eller 47 § för indrivning enligt lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m.

Skatteverket får besluta att inte överlämna en fordran för indrivning om fordran avser ett ringa belopp.

Vid indrivning får verkställighet enligt utskönningsbalken ske.

15 kap. Justering av avdrag för ingående skatt som är hänförlig till investeringsvaror

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om justering av avdrag för ingående skatt som avser investeringsvaror. Bestämmelserna avser

- vad som avses med ingående skatt (2 §),
- särskilt om hyresrätter och bostadsrätter (3 §),

- vad som är en investeringsvara (4–6 §§),
- i vilka fall avdrag ska justeras (7–9 §§),
- justeringsperiod (10 och 11 §§),
- hur avdrag ska justeras (12–19 §§),
- övertagande av rättighet och skyldighet att justera avdrag (20–27 §§),
- utfärdande av justeringshandling (28–30 §§, och
- justeringshandling vid övertagande av rättighet och skyldighet att justera avdrag (31 §).

Ytterligare bestämmelser om justering av avdrag för ingående skatt finns i 12 kap. om frivillig beskattning för vissa fastighetsuppåtelse.

Vad som avses med ingående skatt

2 § Med ingående skatt avses detsamma som i 13 kap. 4 och 5 §§. När någon enligt 20–27 §§ övertar rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt utgörs dock dennes ingående skatt för den övertagna investeringsvaran av den andres ingående skatt.

Särskilt om hyresrätter och bostadsrätter

3 § För hyresrätter och bostadsrätter gäller det som sägs om fastigheter i 7 § 3–5, 11 § andra stycket, 14 § andra stycket, 21–23 §§ och 25–26 §§. Rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt vid överlåtelse och ändrad användning samt övertagande av sådan rätt och skyldighet gäller i dessa fall hyresgästen eller bostadsrättshavaren.

Vad som är en investeringsvara

4 § Med investeringsvaror avses

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

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

3. fastigheter och lägenheter som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt, som tillförts varor och tjänster genom skattepliktiga uttag enligt 5 kap. 30 §, om avdrag för ingående skatt har gjorts enligt 13 kap. 8 § 4 eller 5 med minst 100 000 kronor, och

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

5 § Maskin, utrustning och särskild inredning ska vid tillämpning av bestämmelserna i detta kapitel anses som sådan tillgång som avses i 4 § 1, om den

1. tillförts sådan byggnad eller del av byggnad som är inrättad för annat än bostadsändamål, och

2. anskaffats för att direkt användas i en särskild verksamhet som bedrivs på fastigheten.

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

I vilka fall avdrag ska justeras

7 § Om inte annat följer av 9 § eller 21–27 §§, ska avdrag för ingående skatt justeras i följande fall:

1. om användningen av en investeringsvara, för vilken ingående skatt för förvärvet eller importen varit helt eller delvis avdragsgill, ändras på så sätt att den avdragsgilla delen minskar,

2. om användningen av en investeringsvara, för vilken ingående skatt för förvärvet eller importen inte varit avdragsgill eller endast delvis varit avdragsgill, ändras på så sätt att den avdragsgilla delen ökar,

3. om en annan investeringsvara än en fastighet avyttras och leveransen är skattepliktig, under förutsättning att den ingående skatten för förvärvet eller importen av varan endast delvis varit avdragsgill,

4. om en fastighet överläts under förutsättning att avdrag gjorts för ingående skatt på kostnader för ny-, till- eller ombyggnad som avses i 4 § 2 eller 4,

5. om en fastighet som avses i 4 § 3 överläts eller,

6. om en fastighetsägare, bostadsrättshavare eller hyresgäst försätts i konkurs, under förutsättning att ingående skatt som hänför sig till kostnader för investeringsvaror som avses i 4 § 2, 3 eller 4 varit avdragsgill för denne.

8 § Statens fordran på grund av justering av avdrag för ingående skatt enligt 7 § 6 får göras gällande i en konkurs, om fordran uppkommer på grund av att gäldenären försätts i konkurs.

9 § Avdrag för ingående skatt ska inte justeras

1. om en förändring i användandet av en investeringsvara leder till uttagsbeskattning med stöd av 5 kap., eller

2. om förändringen av den avdragsgilla delen i förhållande till den avdragsgilla delen som gällde vid anskaffandet är mindre än fem procentenheter.

Justeringsperiod

10 § Avdrag för ingående skatt ska justeras endast när de fall som avses i 7 § inträffar inom en viss tid (justeringsperioden). Justeringsperioden är

1. tio år för investeringsvaror som avses i 4 § 2 eller 4,

2. tio år för investeringsvaror som avses i 4 § 3 räknat från det att avdrag gjorts enligt 13 kap. 8 § 4 eller 5, och

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

11 § Det beskattningsår då avdraget gjorts eller förvärvet, importen, ny-, till- eller ombyggnaden skett ska räknas in i justeringsperioden.

Ny-, till- eller ombyggnad i fall som avses i 10 § 1 ska anses ha skett det beskattningsår då fastigheten kunnat tas i bruk efter åt-

gårderna eller, vid bygg- eller anläggningsentreprenader, det beskattningsår då slutbesiktning eller någon annan jämförlig åtgärd vidtagits. Om fastigheten överläts eller dess användning ändras dessförinnan och avdrag för ingående skatt har gjorts, anses dock ny-, till- eller ombyggnaden ha skett det år då avdrag har gjorts.

Hur avdrag ska justeras

Ändrad användning och överlåtelse

12 § Vid ändrad användning av en investeringsvara ska avdrag för ingående skatt justeras varje beskattningsår under återstoden av justeringsperioden.

Vid övergång till det undantag från skatteplikt som avses i 18 kap. ska dock avdrag för ingående skatt justeras vid ett enda tillfälle och avse återstoden av justeringsperioden, om inte den beskattningsbara personen motsätter sig det. Även om den beskattningsbara personen motsätter sig det ska avdrag för ingående skatt justeras vid ett enda tillfälle, om det finns särskilda skäl för det.

13 § Vid överlåtelse av investeringsvaror och i de fall som avses i 7 § 6 ska avdrag som gjorts för ingående skatt justeras vid ett enda tillfälle och justeringen ska avse återstoden av justeringsperioden.

14 § I återstoden av justeringsperioden ska det beskattningsår då användningen ändras eller överlåtelse sker räknas in.

Om en ändrad användning eller en överlåtelse avser endast en del av en fastighet, ska endast avdrag för den ingående skatt som hänför sig till denna del justeras.

Ursprungsbeloppet

15 § Den ingående skatt som ska justeras (ursprungsbeloppet) är

1. i de fall som avses i 4 § 2 eller 4 den ingående skatt som hänför sig till ny-, till- eller ombyggnaden,
2. i de fall som avses i 4 § 3 den ingående skatt som dragits av,
3. för övriga investeringsvaror den ingående skatten vid förvärvet eller importen av varan.

Justeringsbeloppet

16 § Det belopp som avdrag för ingående skatt årligen ska justeras med (justeringsbeloppet) ska beräknas utifrån justeringsperioden som en tiondel respektive en femtedel av den del av ursprungsbeloppet som motsvarar skillnaden i procentenheter mellan den avdragsgilla andelen ingående skatt vid justeringsperiodens början och den avdragsgilla andelen efter förändringen.

17 § Om en förvärvare övertagit rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt enligt 21 §, ska justeringsbeloppet för förvärvaren beräknas som en tiondel av den del av ursprungsbeloppet som motsvarar skillnaden i procentenheter mellan överlåtarens avdragsgilla andel ingående skatt vid överlåtelsen och förvärvarens avdragsgilla andel ingående skatt efter förändringen.

18 § Justeringsbeloppet får i de fall som avses i 7 § 3 uppgå till högst 25 procent av priset med anledning av avyttringen av varan exklusive skatt enligt denna lag.

19 § Om avdrag för ingående skatt ska justeras till följd av ändrad användning, ska andelen avdragsgill ingående skatt under justeringsåret bestämmas med ledning av förhållandena vid utgången av året. Om det finns särskilda skäl får andelen avdragsgill ingående skatt i stället bestämmas efter vad som är skäligt.

Övertagande av rättighet och skyldighet att justera avdrag

Överlåtelse av investeringsvaror vid överlåtelse av rörelse, fusion och liknande förfaranden

20 § Vid överlåtelse av investeringsvaror, utom sådana som omfattas av frivillig beskattning, i samband med att rörelse överläts eller vid fusion eller liknande förfarande, ska förvärvaren överta överlåtarens rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt. Detta gäller dock endast om förvärvaren har avdragsrätt.

Överlåtelse av fastighet i vissa fall

21 § Vid överlåtelse av fastighet i annat fall än som avses i 20 § ska förvärvaren överta överlåtarens rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt, om förvärvaren har avdragsrätt. Detta gäller dock inte om överlåtaren och förvärvaren har träffat avtal om att överlåtaren ska justera avdragen.

22 § Om en förvärvare som avses i 21 § övertar rättighet och skyldighet att justera avdrag ska överlåtaren inte till följd av överlåtelsen justera avdrag för ingående skatt. Överlåtaren ska dock justera avdrag på grund av ändringar som inträffat under dennes innehavstid.

23 § En överlåtare som avses i 21 § ska fullgöra skyldighet att justera avdrag som uppstått på grund av att förvärvaren ändrat användningen av fastigheten eller överlåtit den, om överlåtaren

1. dragit av ingående skatt och inte tagit upp den i en justeringshandling som avses i 28 §, eller

2. inte lämnat uppgift om justeringshandling som avses i 29 §.

Inträde och utträde ur mervärdesskattegrupp

24 § När en beskattningsbar person inträder i en mervärdesskattegrupp, övertar gruppen dennes rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt.

När en beskattningsbar person utträder ur en mervärdesskattegrupp övertar den beskattningsbara personen gruppens rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt hänförlig till den beskattningsbara personens investeringsvaror.

Fastighetsägare som försätts i konkurs

25 § Om en fastighetsägare försätts i konkurs får konkursboet överta konkursgäldenärens rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt under förutsättning att

1. konkursboet är en beskattningsbar person enligt 4 kap. 18 § för den ekonomiska verksamheten i fastigheten, och

2. verksamheten består helt eller delvis av beskattade transaktioner inom landet.

Övertagandet ska ske innan konkursboet överlåter fastigheten, men gäller från det att konkursboet blivit en beskattningsbar person för den ekonomiska verksamheten i fastigheten.

26 § Konkursgäldenären ska dock alltid justera avdrag för ingående skatt på grund av ändringar som inträffat under tiden fram till dess denne försatts i konkurs.

Om en fastighet överlåts av konkursboet ska bestämmelserna i 21–23 §§ gälla för konkursboet och förvärvaren.

Hyresgäst eller bostadsrättshavare som lämnar en hyresrätt eller bostadsrätt

27 § Om en hyresgäst eller bostadsrättshavare lämnar en hyresrätt eller bostadsrätt, utan att överlåta den till någon annan, ska fastighetsägaren överta rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt på kostnaden för ny-, till- eller ombyggnad som tillförts av hyresgästen eller bostadsrättshavaren.

Utfärdande av justeringshandling

28 § När rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt övertas enligt 20–27 §§, ska den som rättigheten och skyldigheten övertas från utfärda en handling som innehåller de uppgifter som framgår av 30 § (justeringshandling).

Om utfärdaren av en justeringshandling efter utfärdandet fått förändrad ingående skatt eller förändrad avdragsgill andel avseende denna skatt, ska denne utfärda en kompletterande handling om ändringen.

29 § Om utfärdaren har en justeringshandling som utfärdats av en tidigare ägare till en investeringsvara och som innehåller uppgifter av betydelse för rättigheten och skyldigheten att justera avdrag för den som övertar denna rättighet och skyldighet, ska ett exemplar av handlingen överlämnas till denne.

30 § En justeringshandling ska innehålla följande uppgifter:

1. den ingående skatt som hänför sig till utfärdarens förvärv eller import av investeringsvaran eller ny-, till- eller ombyggnad av fastighet, hyresrätt eller bostadsrätt,

2. den del av den ingående skatten i 1 som utfärdaren efter eventuell justering gjort avdrag för,

3. vid vilka tidpunkter förvärven, importerna och avdragen i 1 och 2 har skett,

4. uppgift om justeringshandling som avses i 29 §,

5. utfärdarens namn och adress eller någon annan uppgift genom vilken denne kan identifieras,

6. namn och adress till den som ska överta rättigheten och skyldigheten att justera avdrag för ingående skatt, eller någon annan uppgift genom vilken denne kan identifieras,

7. transaktionens art,

8. utfärdarens registreringsnummer för mervärdesskatt eller, om denne inte är registrerad, person- eller organisationsnummer eller en likvärdig uppgift,

9. om justeringshandlingen avser en fastighet, uppgift om hur den ingående skatten fördelar sig mellan olika delar av fastigheten, och

10. övrigt som kan ha betydelse för bedömningen av beskattningen och avdrag för ingående skatt för den som ska överta rättigheten och skyldigheten att justera avdrag för ingående skatt.

Justeringshandling vid övertagande av rättighet och skyldighet att justera avdrag

31 § Den som enligt 20–27 §§ övertar rättighet och skyldighet när det gäller justering av avdrag för ingående skatt, ska i sina räkenskaper ha en sådan justeringshandling som avses i 28 § som grund för justeringen.

16 kap. Vem som är betalningsskyldig

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om vem som är skyldig att betala mervärdesskatt till staten för beskattningsbara transaktioner som är skattepliktiga och görs inom landet. I detta kapitel finns även en bestämmelse om vem som är skyldig att betala felaktigt debiterad mervärdesskatt till staten.

Bestämmelserna i kapitlet avser

- vem som ska anses som en beskattningsbar person som inte är etablerad inom landet (3 §),
- leverans av varor och tillhandahållande av tjänster (4–13 §§),
- unionsinternt förvärv av varor (14 §),
- import av varor (15–17 §§), och
- felaktigt debiterad mervärdesskatt (18 §).

Bestämmelser om betalningsskyldighet i andra kapitel

2 § Ytterligare bestämmelser om vem som är betalningsskyldig för mervärdesskatt finns i

- 11 kap. om undantag avseende varor i vissa lager,
- 12 kap. om frivillig beskattning för vissa fastighetsupplåtelser,
- 21 kap. om särskild ordning för investeringsguld,
- 22 kap. om särskilda ordningar för distansförsäljning av varor och vissa tillhandahållanden av tjänster, och
- 23 kap. om särskild ordning för deklaration och betalning av mervärdesskatt vid import.

Vem som ska anses som en beskattningsbar person som inte är etablerad inom landet

3 § Vid tillämpningen av bestämmelserna i detta kapitel ska en beskattningsbar person som har ett fast etableringsställe i Sverige anses vara en beskattningsbar person som inte är etablerad inom landet om

1. personen utför en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster inom landet, och
2. leveransen eller tillhandahållandet sker utan medverkan av det svenska etableringsstället.

Leverans av varor och tillhandahållande av tjänster

Huvudregel

4 § En beskattningsbar person som levererar varor eller tillhandahåller tjänster är skyldig att betala mervärdesskatt för leveransen eller tillhandahållandet, om inte annat följer av 5–13 §§.

Omvänd betalningsskyldighet – beskattningsbar person som inte är etablerad inom landet

5 § Vid leverans av varor eller tillhandahållande av sådana tjänster som avses i andra stycket är den som förvärvar varan eller tjänsten skyldig att betala mervärdesskatt för leveransen eller tillhandahållandet, om

1. förvärvaren är registrerad för mervärdesskatt här, och
2. den som levererar varan eller tillhandahåller tjänsten är en beskattningsbar person som inte är etablerad inom landet.

Första stycket gäller tjänster med anknytning till fastighet i Sverige. Första stycket gäller dock inte fastighetstjänster som avses i 11 § eller i 12 kap.

6 § En beskattningsbar person som inte är etablerad inom landet har dock på begäran rätt att bli betalningsskyldig för mervärdesskatt för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som förvärvaren annars skulle ha varit betalningsskyldig för enligt 5 §. Denna betalningsskyldighet ska då gälla för alla sådana leveranser eller tillhandahållanden.

7 § Vid leverans av el, gas, värme eller kyla i enlighet med förutsättningarna i 6 kap. 20–27 §§ är den som förvärvar varan skyldig att betala mervärdesskatt för leveransen, om

1. förvärvaren är registrerad för mervärdesskatt här, och
2. den som levererar varan är en beskattningsbar person som inte är etablerad inom landet.

8 § Om en beskattningsbar person som inte är etablerad inom landet tillhandahåller sådana tjänster som avses i 6 kap. 32 §, är den som förvärvar tjänsten skyldig att betala mervärdesskatt för tillhandahållandet, om denne är

1. en beskattningsbar person,
2. en juridisk person som inte är en beskattningsbar person men är registrerad för mervärdesskatt här, eller
3. en juridisk person som skulle ha varit en beskattningsbar person om inte 4 kap. 6 § om ideella föreningar och registrerade trosamfund varit tillämplig.

Omvänd betalningsskyldighet – trepartshandel

9 § Vid sådan efterföljande leverans av varor inom landet som avses i 10 kap. 54 §, är mottagaren av leveransen skyldig att betala mervärdesskatt för leveransen, om

1. mottagaren är en annan beskattningsbar person eller juridisk person som inte är en beskattningsbar person,
2. mottagaren är registrerad för mervärdesskatt här, och
3. den beskattningsbara personen som gör den efterföljande leveransen har utfärdat en faktura i enlighet med artiklarna 219a–237 i mervärdesskattedirektivet.

Omvänd betalningsskyldighet – guld

10 § Vid leverans av guld i råvaruform eller i form av halvfärdiga produkter med en finhalt av minst 325 tusendelar är den som förvärvar varan skyldig att betala mervärdesskatt för leveransen, om både leverantören och förvärvaren är beskattningsbara personer som är eller ska vara registrerade för mervärdesskatt här.

Omvänd betalningsskyldighet – byggsektorn

11 § Om en beskattningsbar person tillhandahåller tjänster som avses i andra stycket är den som förvärvar tjänsten skyldig att betala mervärdesskatt för tillhandahållandet, om 8 § inte gäller och förvärvaren är

1. en beskattningsbar person som i sin ekonomiska verksamhet inte endast tillfälligt tillhandahåller sådana tjänster, eller

2. en annan beskattningsbar person som tillhandahåller en beskattningsbar person som avses i 1 sådana tjänster.

Första stycket gäller

1. sådana tjänster avseende fastighet som kan hänföras till

– mark- och grundarbeten,

– bygg- och anläggningsarbeten,

– bygginstallationer,

– slutbehandling av byggnader, eller

– uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner med förare,

2. byggstädning, och

3. tillhandahållande av personal för sådana aktiviteter som avses i 1 och 2.

Omvänd betalningsskyldighet – avfall och skrot

12 § Vid leverans av sådana varor som avses i andra stycket är den som förvärvar varan skyldig att betala mervärdesskatt för leveransen, om både leverantören och förvärvaren är beskattningsbara personer som är eller ska vara registrerade för mervärdesskatt här.

Första stycket gäller varor som kan hänföras till följande nummer i Kombinerade nomenklaturen (KN-nr) enligt rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan, i lydelsen den 1 januari 2012,

1. avfall och skrot av järn eller stål; omsmältningsgöt av järn eller stål (KN-nr som börjar med 7204),

2. avfall och skrot av koppar (KN-nr som börjar med 7404),

3. avfall och skrot av nickel (KN-nr som börjar med 7503),

4. avfall och skrot av aluminium (KN-nr som börjar med 7602),

5. avfall och skrot av bly (KN-nr som börjar med 7802),

6. avfall och skrot av zink (KN-nr som börjar med 7902),

7. avfall och skrot av tenn (KN-nr som börjar med 8002),

8. avfall och skrot av andra oädla metaller (KN-nr som börjar med 8101–8113), eller

9. avfall och skrot av galvaniska element, batterier och elektriska ackumulatörer (KN-nr som börjar med 854810).

Omvänd betalningsskyldighet – utsläppsrätter och andra enheter

13 § Vid tillhandahållande av sådana tjänster som avses i andra stycket är den som förvärvar tjänsten skyldig att betala mervärdesskatt för tillhandahållandet, om både tillhandahållaren och förvärvaren är beskattningsbara personer som är eller ska vara registrerade för mervärdesskatt här och 8 § inte gäller.

Första stycket gäller överlåtelse av

1. sådana utsläppsrätter för växthusgaser enligt definitionen i artikel 3 i direktivet om handel med utsläppsrätter som kan överlåtas enligt artikel 12 i det direktivet, och

2. andra enheter som verksamhetsutövare kan använda för att följa direktivet om handel med utsläppsrätter.

Unionsinternt förvärv

14 § Den som gör ett unionsinternt förvärv av varor är skyldig att betala mervärdesskatt för förvärvet.

Import

15 § Om en tullskuld uppkommer i Sverige till följd av en import av varor, är den som är skyldig att betala tullen även skyldig att betala mervärdesskatt för importen, om inte annat följer av 17 §.

16 § Om en import av varor avser en unionsvara eller om varan ska deklarerar för övergång till fri omsättning i Sverige men inte är belagd med tull, är den som skulle ha varit skyldig att betala tullen om varan hade varit tullbelagd skyldig att betala mervärdesskatt för importen, om inte annat följer av 17 §.

17 § Om den som är eller skulle ha varit skyldig att betala tullen enligt 15 eller 16 § är ett ombud och Skatteverket är beskattningsmyndighet, är den för vars räkning ombudet handlar skyldig att betala mervärdesskatt för importen.

Felaktigt debiterad mervärdesskatt

18 § Den som felaktigt debiterar mervärdesskatt på en faktura eller liknande handling är betalningsskyldig till staten för beloppet.

17 kap. Fakturering

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om fakturering och bevarande av fakturor. Bestämmelserna avser

– hur bestämmelserna ska tillämpas på en mervärdesskattegrupp (3 §),

– tillämpningsområdet för bestämmelserna om fakturering (4–7 §§),

– faktureringskyldighet (8–11 §§),

– självfakturering (12 §),

– särskilda tidpunkter för utfärdande av faktura (13–15 §§),

– samlingsfaktura (16 §),

– elektronisk faktura (17 och 18 §§),

– handling eller meddelande som likställs med faktura (19 och 20 §§),

– fakturans innehåll (21 och 22 §§),

– förenklad faktura (23–25 §§),

– valuta (26 §),

– säkerställande av ursprungets äkthet och innehållets integritet (27 §),

– bevarande av faktura (28 och 29 §§),

– åtkomst till faktura som bevaras på elektronisk väg (30 och 31 §§),

och

– dokumentationsskyldighet för beskattningsbara personer som använder ett elektroniskt gränssnitt (32–34 §§).

Bestämmelser om fakturering i andra kapitel

2 § Ytterligare bestämmelser om fakturering finns i

– 18 kap. om särskild ordning för beskattningsbara personer med liten årsomsättning,

– 19 kap. om särskild ordning för resebyråer,

– 20 kap. om särskild ordning för begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter, och

– 22 kap. om särskilda ordningar för distansförsäljning av varor och vissa tillhandahållanden av tjänster.

Hur bestämmelserna ska tillämpas på en mervärdesskattegrupp

3 § När detta kapitel tillämpas på en mervärdesskattegrupp, avses med beskattningsbar person den person i gruppen som levererar varor eller tillhandahåller tjänster utanför gruppen. Med leverantörens, tillhandahållarens eller förvärvarens registreringsnummer för mervärdesskatt avses det registreringsnummer för mervärdesskatt som tilldelats en sådan gruppövudman som avses i 4 kap. 11 §.

Tillämpningsområdet för bestämmelserna om fakturering

Leverans av varor och tillhandahållande av tjänster inom landet

4 § Bestämmelserna om fakturering i 8–26 §§ ska tillämpas på leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster inom landet enligt 6 kap. och 19 kap. 4 § om inte annat följer av 5 §.

5 § Bestämmelserna i 8–26 §§ ska inte tillämpas på leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster inom landet, om

1. leveransen eller tillhandahållandet görs från ett annat EU-land av en beskattningsbar person som inte är etablerad i Sverige eller vars fasta etableringsställe här inte medverkar i leveransen eller tillhandahållandet, och

2. förvärvaren är skyldig att betala mervärdesskatten för leveransen eller tillhandahållandet.

Om förvärvaren utfärdar fakturan för en leverans eller ett tillhandahållande som avses i första stycket, ska dock 8–26 §§ tillämpas.

Leverans av varor och tillhandahållande av tjänster i ett annat EU-land

6 § Bestämmelserna i 8–26 §§ ska tillämpas på leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som enligt artiklarna 31–61 i mervärdesskattedirektivet anses ha gjorts i ett annat EU-land, om

1. leverantören eller tillhandahållaren

a) har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige och leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten inte görs från ett fast etableringsställe i ett annat land,

b) har ett fast etableringsställe i Sverige från vilket leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten görs, eller

c) varken i Sverige eller utomlands har ett säte eller fast etableringsställe men är bosatt eller stadigvarande vistas här,

2. leverantören eller tillhandahållaren inte är etablerad i det EU-land där leveransen eller tillhandahållandet anses ha gjorts eller vars fasta etableringsställe i detta land inte medverkar i leveransen eller tillhandahållandet, och

3. förvärvaren är skyldig att betala mervärdesskatten för leveransen eller tillhandahållandet.

Om förvärvaren utfärdar fakturan för en leverans eller ett tillhandahållande som avses i första stycket, ska dock 8–26 §§ inte tillämpas.

Leverans av varor och tillhandahållande av tjänster utanför EU

7 § Bestämmelserna i 8–26 §§ ska tillämpas på leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som anses ha gjorts utanför EU enligt 6 kap., om leverantören eller tillhandahållaren

1. har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige och leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten inte görs från ett fast etableringsställe i ett annat land,

2. har ett fast etableringsställe i Sverige från vilket leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten görs, eller

3. varken i Sverige eller utomlands har ett säte eller fast etableringsställe men är bosatt eller stadigvarande vistas här.

Faktureringskyldighet

Huvudregler

8 § En beskattningsbar person ska utfärda faktura, eller se till att faktura utfärdas i den beskattningsbara personens namn och för dennes räkning av förvärvaren eller en tredje person, för leverans av varor

eller tillhandahållande av tjänster till en annan beskattningsbar person eller till en juridisk person som inte är en beskattningsbar person.

9 § En beskattningsbar person ska även se till att faktura utfärdas vid

1. leverans av nya transportmedel enligt 10 kap. 49 § till en privatperson,
2. leverans av varor enligt 6 kap. 7, 8, 9, 10, eller 11 § till en förvärvare i Sverige, och
3. tillhandahållande av bygg- eller anläggningstjänster till en privatperson och leverans av varor i samband med sådant tillhandahållande.

Undantag från huvudreglerna

10 § Faktura behöver inte utfärdas för personbefordran som anses vara tillhandahållen utomlands enligt 6 kap. Faktura behöver inte heller utfärdas för leveranser eller tillhandahållanden som avses i någon av följande bestämmelser i 10 kap.:

- 6, 7, 8, 9 eller 11 § om undantag inom sjukvård och tandvård,
- 12 § om modersmjölk, blod eller organ från människor,
- 13 § om läkemedel,
- 14 eller 15 § om undantag inom social omsorg,
- 16, 17, 18 eller 19 § om undantag inom utbildningsområdet,
- 21 § om undantag inom fristående grupper,
- 29 § första stycket 1 om undantag för införanden och ackvisitioner av annonser i vissa periodiska medlemsblad, personaltidningar och organisationstidskrifter,
- 30 § om undantag avseende verksamhet för produktion och ut-sändning av radio- och televisionsprogram,
- 31, 32 eller 33 § om undantag inom idrottsområdet,
- 34 § om undantag inom kulturområdet,
- 35 § om undantag inom försäkringsområdet,
- 36 § om undantag inom området för finansiella tjänster,
- 37 § 2 om lotterier, eller
- 38 § om undantag på fastighetsområdet.

Faktureringskyldighet vid betalningar i förskott eller a conto

11 § En beskattningsbar person ska utfärda en faktura, eller se till att faktura utfärdas i den beskattningsbara personens namn och för dennes räkning av förvärvaren eller en tredje person, för betalningar i förskott eller a conto till den beskattningsbara personen för en sådan leverans eller ett sådant tillhandahållande som avses i 8 eller 9 §.

Faktura behöver dock inte utfärdas för betalningar i förskott eller a conto för leveranser eller tillhandahållanden som avses i 10 § eller 10 kap. 46 §.

Självfakturering

12 § Faktura får utfärdas av förvärvaren om det finns

1. ett i förväg träffat avtal om detta mellan leverantören eller tillhandahållaren och förvärvaren, och

2. ett förfarande för leverantörens eller tillhandahållarens godkännande av varje faktura.

Särskilda tidpunkter för utfärdande av faktura

13 § Faktura för bygg- eller anläggningstjänster eller varor som levereras i samband med sådana tjänster ska utfärdas senast vid utgången av den andra kalendermånaden efter den månad då tjänsterna tillhandahållits eller varorna levererats.

14 § Faktura för leverans av varor till annat EU-land som undantas från skatteplikt enligt 10 kap. 46 § ska utfärdas senast den femtonde dagen i den månad som följer på den månad då den beskattningsgrundande händelsen för leveransen inträffar.

15 § Faktura för tillhandahållande av tjänster som ska tas upp i en periodisk sammanställning enligt 35 kap. 2 § första stycket 2 skatteförfarandelagen (2011:1244) ska utfärdas senast den femtonde dagen i den månad som följer på den månad då den beskattningsgrundande händelsen för tillhandahållandet inträffar.

Samlingsfaktura

16 § Samlingsfaktura får utfärdas för flera separata leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster.

Vid utfärdande av samlingsfaktura ska tidsfristerna i 13–15 §§ beaktas.

Elektronisk faktura

17 § Elektronisk faktura får utfärdas endast om mottagaren godkänner det.

I 5 § lagen (2018:1277) om elektroniska fakturor till följd av offentlig upphandling finns bestämmelser om skyldighet att ta emot elektroniska fakturor som har utfärdats till följd av offentlig upphandling.

18 § Om flera elektroniska fakturor översänds samlat till samma mottagare eller ställs till dennes förfogande, behöver gemensamma uppgifter endast anges en gång under förutsättning att alla uppgifter är åtkomliga för varje faktura.

Handling eller meddelande som likställs med faktura

19 § Varje handling eller meddelande med ändring av den ursprungliga fakturan och med en särskild och otvetydig hänvisning till den ursprungliga fakturan likställs med en faktura.

20 § En sådan handling eller ett sådant meddelande ska utfärdas vid

1. sådan nedsättning av priset som avses i 8 kap. 15 § första stycket 1 eller 3 om förutsättningarna i 8 kap. 15 § andra stycket inte är uppfyllda,
2. sådan nedsättning av priset som avses i 8 kap. 15 § första stycket 2 om nedsättningen inte framgår av tidigare upprättad faktura, och
3. kundkreditering av annat slag än som avses i 1 och 2.

Fakturans innehåll

21 § Fakturor som utfärdas i enlighet med 8, 9 eller 11 § ska, om inte annat följer av 22 eller 23 §, innehålla följande uppgifter:

1. datum för utfärdandet,
2. ett löpnummer baserat på en eller flera serier, som unikt identifierar fakturan,
3. leverantörens eller tillhandahållarens registreringsnummer för mervärdesskatt under vilket varorna har levererats eller tjänsterna har tillhandahållits,
4. förvärvarens registreringsnummer för mervärdesskatt under vilket varorna eller tjänsterna har förvärvats, om förvärvaren är betalningsskyldig för mervärdesskatt för leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna eller det är fråga om en unionsintern varuförsäljning enligt 10 kap. 46 §,
5. leverantörens eller tillhandahållarens fullständiga namn och adress,
6. förvärvarens fullständiga namn och adress,
7. de levererade varornas mängd och art eller de tillhandahållna tjänsternas omfattning och art,
8. datum då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna utförts eller slutförts eller det datum då sådan förskotts- eller a conto-betalning som avses i 11 § gjorts, om ett sådant datum kan fastställas och det skiljer sig från datumet för fakturans utfärdande,
9. beskattningsunderlaget för varje skattesats eller undantag, enhetspriset exklusive skatt enligt denna lag, samt eventuell prisnedsättning eller rabatt om dessa inte är inkluderade i enhetspriset,
10. tillämpad mervärdesskattesats,
11. det mervärdesskattebelopp som ska betalas, om inte annat följer av en särskild ordning som ska tillämpas,
12. när faktura utfärdas av förvärvaren enligt 12 §, uppgiften *självfakturering*,
13. vid undantag från skatteplikt, en hänvisning till
 - a) den tillämpliga bestämmelsen i denna lag,
 - b) den tillämpliga bestämmelsen i mervärdesskattedirektivet, eller
 - c) en annan uppgift om att leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster är undantagna från skatteplikt,
14. när förvärvaren är skyldig att betala mervärdesskatten, uppgiften *omvänd betalningsskyldighet*,

15. vid leverans av ett nytt transportmedel till ett annat EU-land, de uppgifter i 2 kap. 16 § som avgör att varan ska hänföras till ett sådant transportmedel,

16. vid tillämpning av den särskilda ordningen för resebyråer i 19 kap., uppgiften *vinstmarginalbeskattning för resebyråer*,

17. vid tillämpning av den särskilda ordningen för begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter i 20 kap., den eller de av följande uppgifter som är relevanta:

- a) *vinstmarginalbeskattning för begagnade varor*,
- b) *vinstmarginalbeskattning för konstverk*, eller
- c) *vinstmarginalbeskattning för samlarföremål och antikviteter*.

22 § Uppgifterna som avses i 21 § 9, 10 och 11 får utelämnas i fakturan om förvärvaren är skyldig att betala mervärdesskatten. Fakturan ska då i stället innehålla uppgift om beskattningsunderlaget för varorna eller tjänsterna med hänvisning till de uppgifter som avses i 21 § 7.

Förenklad faktura

23 § Förenklad faktura får utfärdas, om

1. fakturans totalbelopp inte överstiger 4 000 kronor inklusive mervärdesskatt,

2. handelsbruket eller administrativ praxis inom den berörda verksamhetssektorn eller de tekniska förutsättningarna för utfärdandet av fakturan gör det svårt att följa alla de krav som anges i 21 §, eller

3. fakturan är en sådan handling eller sådant meddelande som likställs med en faktura enligt 19 §.

24 § Förenklad faktura får dock inte utfärdas för

1. leverans av varor som avses i 6 kap. 7–11 §§ eller 10 kap. 46 §,

2. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som avses i 6 § första stycket, eller

3. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster där förvärvaren är skyldig att betala mervärdesskatten och den som levererar varan eller tillhandahåller tjänsten är

- a) en beskattningsbar person som inte är etablerad inom landet, eller

b) en sådan beskattningsbar person som enligt 16 kap. 3 § ska anses vara en beskattningsbar person som inte är etablerad inom landet.

25 § En förenklad faktura ska minst innehålla följande uppgifter:

1. datum för utfärdandet,
2. identifiering av leverantören eller tillhandahållaren,
3. identifiering av vilken typ av varor som levererats eller tjänster som har tillhandahållits,
4. det mervärdesskattebelopp som ska betalas eller uppgifter som gör det möjligt att beräkna detta, och
5. om fakturan är en sådan handling eller sådant meddelande som likställs med en faktura enligt 19 §, en särskild och otvetydig hänvisning till den ursprungliga fakturan samt de uppgifter i denna som ändras.

Valuta

26 § Oavsett i vilken valuta beloppen i en faktura anges ska mervärdesskattebeloppet även anges i svenska kronor om mervärdesskatten ska betalas till staten. Om den som ska se till att faktura utfärdas har sin redovisning i euro ska mervärdesskattebeloppet i stället även anges i euro.

Om mervärdesskattebeloppet vid tillämpningen av första stycket måste anges efter omräkning, ska omräkningen göras på det sätt som följer av 8 kap. 22–24 §§.

Säkerställande av ursprungets äkthet och innehållets integritet

27 § Den som enligt 28 § ska se till att ett exemplar av fakturan bevaras, ska också från tidpunkten för utfärdandet av fakturan och under hela lagringstiden säkerställa

1. leverantörens, tillhandahållarens eller fakturautfärdarens identitet (ursprungets äkthet),
2. att det innehåll som krävs i fakturan inte har ändrats (innehållets integritet) samt
3. att uppgifterna i fakturan är läsbara.

Bevarande av faktura

28 § Den som ska se till att faktura utfärdas är även skyldig att se till att ett exemplar av fakturan bevaras. Skyldigheten att se till att ett exemplar av fakturan bevaras gäller även fakturor som en beskattningsbar person tagit emot.

29 § I bokföringslagen (1999:1078) finns ytterligare bestämmelser om arkivering av räkenskapsinformation som ska tillämpas av fysiska och juridiska personer som är bokföringsskyldiga.

Den som inte är bokföringsskyldig men som omfattas av skyldigheten att bevara fakturor enligt 28 §, ska tillämpa bestämmelserna om former för bevarande av fakturor i 7 kap. 1 § och 6 § bokföringslagen och om platsen för bevarande av fakturor i 7 kap. 2–4 §§ samma lag.

Åtkomst till faktura som bevaras på elektronisk väg

30 § Med bevarande av fakturor på elektronisk väg avses att data bevaras med användning av utrustning för elektronisk behandling (inbegripet digital signalkomprimering) och med användning av kabel, radio, optisk teknik eller andra elektromagnetiska hjälpmedel.

31 § När en behörig myndighet i ett annat EU-land under lagrings-tiden begär det, ska den som ska se till att ett exemplar av fakturan bevaras ge denna myndighet omedelbar elektronisk åtkomst till en faktura som bevaras på elektronisk väg, om

1. begäran görs för kontrolländamål och
2. mervärdesskatt som är hänförlig till leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster i fakturan ska betalas i detta EU-land.

För en sådan begäran som avses i första stycket gäller motsvarande begränsningar som enligt 47 kap. 2 § skatteförfarandelagen (2011:1244).

Dokumentationsskyldighet för beskattningsbara personer som använder ett elektroniskt gränssnitt

32 § Med elektroniskt gränssnitt avses en marknadsplats, en plattform, portal eller motsvarande.

33 § En beskattningsbar person som genom användning av ett elektroniskt gränssnitt möjliggör leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster till någon som inte är en beskattningsbar person ska genom räkenskaper eller annan lämplig dokumentation se till att det finns underlag för dessa leveranser och tillhandahållanden. Räkenskaperna ska vara så detaljerade att Skatteverket kan avgöra om den mervärdesskatt som redovisats för dessa leveranser och tillhandahållanden är korrekt.

34 § Om Skatteverket begär det, ska den beskattningsbara personen göra underlaget tillgängligt på elektronisk väg.

Underlaget ska bevaras i tio år efter utgången av det år då den transaktion som underlaget avser utfördes.

18 kap. Särskild ordning för beskattningsbara personer med liten årsomsättning

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om undantag från skatteplikt för leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster inom landet som görs av beskattningsbara personer med liten årsomsättning. Bestämmelserna avser

- undantag från skatteplikt (2 §),
- transaktioner som inte omfattas (3 och 4 §§),
- ansökan och beslut om undantag (5 och 6 §§),
- hur årsomsättningen ska beräknas (7–11 §§),
- åtgärder om undantaget upphör (12 §),
- avdragsbegränsning (13 §),
- faktura (14 §),
- unionsinterna leveranser (15 §), och
- ansökan och beslut om beskattning (16 §).

Undantag från skatteplikt

2 § Leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster inom landet är undantagna från skatteplikt om de görs av en beskattningsbar person vars årsomsättning enligt 7–11 §§ inte beräknas överstiga 30 000 kronor under beskattningsåret, och inte heller har överstigit 30 000 kronor för något av de två närmast föregående beskattningsåren.

Om beskattningsåret är längre eller kortare än tolv månader, ska beloppet justeras i motsvarande mån.

Transaktioner som inte omfattas av undantaget

3 § Undantaget från skatteplikt gäller inte leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som görs av beskattningsbara personer som

1. inte är etablerade här,
2. hyr ut eller upplåter fastigheter som enligt 12 kap. omfattas av frivillig beskattning, eller
3. utför sådana leveranser av investeringsguld eller tillhandahållanden av förmedlingstjänster avseende investeringsguld som omfattas av frivillig beskattning enligt 21 kap. 7–9 §§.

4 § Undantaget gäller inte heller leveranser av nya transportmedel som undantas från skatteplikt enligt 10 kap. 46 och 47 §§ eller 49 § eller sådana uttag av varor som avses 5 kap. 9 §.

Ansökan och beslut om undantag

5 § Om den beskattningsbara personen inte är registrerad för mervärdesskatt, gäller undantaget från skatteplikt utan ansökan eller beslut.

6 § Om den beskattningsbara personen är registrerad för mervärdesskatt gäller undantaget endast om Skatteverket efter ansökan av den beskattningsbara personen har beslutat om det. Undantaget gäller tidigast från och med dagen för beslutet.

Ett beslut om undantag enligt första stycket gäller dock tidigast från ingången av det tredje beskattningsåret efter det beskattningsår då ett beslut om beskattning fattades enligt 16 §.

Hur årsomsättningen ska beräknas

7 § Den beskattningsbara personens årsomsättning ska beräknas med hänsyn till de belopp som anges i 8–11 §§.

Mervärdesskatt enligt denna lag ska dock inte ingå i beloppen.

8 § I den beskattningsbara personens årsomsättning ingår värdet av leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster inom landet, i den utsträckning de är skattepliktiga om de utförs av en beskattningsbar person som inte omfattas av bestämmelserna i detta kapitel.

9 § I årsomsättningen ingår också värdet av transaktioner som är undantagna från skatteplikt enligt någon av följande bestämmelser i 10 kap.:

- 13 § om läkemedel,
- 29 § första stycket 2 om framställning av periodiska publikationer,
- 37 § 4 om leverans av guld till Sveriges riksbank,
- 65, 66, 67, 68, 69 eller 70 § om export,
- 71 eller 72 § om leverans av fartyg eller luftfartyg och utrustning till dessa,
- 73 eller 74 § om varor för förbrukning och försäljning ombord på fartyg och luftfartyg,
- 75 § om varor för förbrukning och försäljning ombord på krigsfartyg,
- 76 eller 77 § om tjänster som avser fartyg eller luftfartyg,
- 78 § om tjänster av mäklare och andra förmedlare,
- 79 § om flygbensin och flygfotogen,
- 81 eller 82 § om leverans av motorfordon till utländska beskickningar m.fl.,
- 88 § om leverans av varor till beskickningar, konsulat, EU-organ och andra internationella organisationer,
- 92, 93 eller 94 § om tjänster som tillhandahålls till EU, EU-organ och andra internationella organisationer,
- 95 § om väpnade styrkor som tillhör part i Nato,

- 96 § om vissa väpnade styrkor stationerade på Cypern,
- 97 § om förmedlingstjänster som avser vissa undantagna transaktioner eller transaktioner gjorda utanför EU,

10 § I årsomsättningen ingår också värdet av

- fastighetstransaktioner,
- försäkringstransaktioner,
- finansiella transaktioner som är undantagna från skatteplikt enligt 10 kap. 36 §, och
- leveranser av sedlar och mynt som är undantagna från skatteplikt enligt 10 kap. 37 § 1.

Första stycket gäller dock inte beloppet för en transaktion som endast har karaktären av en bitransaktion.

11 § Ersättning vid avyttring av anläggningstillgångar ska inte ingå i årsomsättningen.

Undantaget upphör

12 § Om förutsättningarna för att tillämpa undantaget upphör på grund av att årsomsättningen under beskattningsåret överstiger 30 000 kronor, ska den beskattningsbara personen ta ut skatt enligt denna lag för den leverans av en vara eller det tillhandahållande av en tjänst som medför att beloppet överskrids.

Den beskattningsbara personen ska också anmäla sig för registrering hos Skatteverket på det sätt som framgår av 7 kap. 2 § skatteförfarandelagen (2011:1244).

Avdragsbegränsning

13 § En beskattningsbar person som utför sådana leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som är undantagna från skatteplikt enligt 2 § har inte rätt till avdrag för ingående skatt enligt 13 kap. 6 eller 8–30 §§.

Faktura

14 § Vid leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som omfattas av undantaget från skatteplikt ska mervärdesskatt inte anges i fakturan.

Unionsinterna leveranser

15 § Undantagen från skatteplikt för unionsinterna leveranser av varor i 10 kap. 46–48 §§ gäller inte leveranser av varor som omfattas av undantaget i 2 §.

Ansökan och beslut om beskattning

16 § Om en beskattningsbar person ansöker om det, ska Skatteverket besluta att skatt ska tas ut enligt denna lag trots att det fortfarande finns förutsättningar att undanta den beskattningsbara personens leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster från skatteplikt enligt 2 §.

Beslutet gäller tidigast från ingången av beskattningsåret närmast före det beskattningsår då ansökan kom in till Skatteverket.

19 kap. Särskild ordning för resebyråer

Innehåll

- 1 §** I detta kapitel finns bestämmelser om
- tillämpningsområde (2 och 3 §§),
 - platsen för tillhandahållande av resetjänster (4 §),
 - beskattningsunderlag (5 och 6 §§),
 - resetjänst som likställs med förmedlingstjänst (7 §),
 - begränsning av rätten till avdrag eller återbetalning (8 §),
 - fakturans innehåll (9 §), och
 - tillämpning av de allmänna bestämmelserna (10 §).

Tillämpningsområde

2 § Detta kapitel tillämpas vid en resebyrås tillhandahållande av resor till resenärer, om resebyrån som ett led i det tillhandahållandet

1. förvärvar varor och tjänster från andra beskattningsbara personer, eller
 2. förmedlar varorna och tjänsterna i eget namn för deras räkning.
- Med resebyrå avses i detta kapitel även researrangör.

3 § Vad resebyrån tillhandahåller en resenär på det sätt som avses i 2 § ska anses som ett enda tillhandahållande av tjänster (en resetjänst).

Platsen för tillhandahållande av resetjänster

4 § En resetjänst är tillhandahållen inom landet om resebyrån har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här från vilket tjänsten tillhandahålls.

Beskattningsunderlag

5 § Vid tillhandahållande av en resetjänst utgörs beskattningsunderlaget av resebyråns marginal. Marginalen utgörs av skillnaden mellan ersättningen för resetjänsten och resebyråns kostnader för sådana varor och tjänster som

1. levereras eller tillhandahålls till resebyrån av andra beskattningsbara personer, och
2. kommer resenären direkt till godo.

6 § Vid beräkning av beskattningsunderlaget ska resebyråns kompensation för skatt enligt denna lag inte räknas in i ersättningen.

Resetjänst som likställs med förmedlingstjänst

7 § Om resebyrån som ett led i tillhandahållandet av resetjänsten förvärvat varor och tjänster som en annan beskattningsbar person levererat eller tillhandahållit resebyrån utanför EU, ska resetjänsten likställas med en sådan undantagen förmedlingstjänst som avses i 10 kap. 97 §.

Om förvärven avser varor och tjänster som den andra beskattningsbara personen levererat eller tillhandahållit resebyrån både inom och utanför EU, gäller bestämmelserna i 10 kap. 97 § endast för den del av tillhandahållandet av resetjänsten som avser varor och tjänster som levererats eller tillhandahållits utanför EU.

Begränsning av rätten till avdrag eller återbetalning

8 § Vid tillhandahållande av resetjänster är ingående skatt som hänför sig till förvärv av varor eller tjänster som kommer resenären direkt till godo inte avdragsgill. Tillhandahållande av resetjänster medför inte heller rätt till återbetalning enligt 14 kap. 7, 8, 9, 35 eller 36 § av sådan ingående skatt.

Faktura

9 § Om mervärdesskatt ska redovisas enligt bestämmelserna i detta kapitel, behöver resebyrån inte redovisa skattens belopp eller underlag för beräkning av beloppet i fakturan.

Om förvärvaren av resetjänsten är en beskattningsbar person, gäller dock de allmänna bestämmelserna i denna lag om en fakturas innehåll för rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt.

Tillämpning av de allmänna bestämmelserna

10 § Om resenären är en beskattningsbar person som har avdragsrätt eller rätt till återbetalning av ingående skatt, får resebyrån i stället tillämpa de allmänna bestämmelserna i denna lag på ett tillhandahållande av resetjänster som omfattas av detta kapitel.

20 kap. Särskild ordning för begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter

Innehåll

- 1 § I detta kapitel finns bestämmelser om
- tillämpningsområde (1–5 §§),
 - vad som avses med vissa uttryck i detta kapitel (6–10 §§),
 - beskattningsunderlag (11–15 §§),
 - begränsning av rätten till avdrag (16–18 §§),
 - räkenskaper (19 §),
 - faktura (20 §),
 - undantag från skatteplikt (21–22 §§), och
 - distansförsäljning (23 §).

Tillämpningsområde

Förvärvskriteriet

2 § Detta kapitel tillämpas vid en beskattningsbar återförsäljares leverans av begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter, om dessa levererats till återförsäljaren inom EU av

1. någon som inte är en beskattningsbar person,
2. en beskattningsbar person som ska redovisa mervärdesskatt enligt bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning i detta kapitel eller enligt bestämmelser som i ett annat EU-land motsvarar de särskilda ordningarna för begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter i artiklarna 312–341 i mervärdesskattedirektivet,
3. en beskattningsbar person vars leverans är undantagen från skatteplikt enligt 10 kap. 40 § eller enligt bestämmelser som i ett annat EU-land motsvarar artikel 136 i mervärdesskattedirektivet, eller
4. en beskattningsbar person vars leverans omfattas av undantag från skatteplikt för beskattningsbara personer med liten årsomsättning enligt 18 kap. eller enligt bestämmelser som i ett annat EU-land motsvarar artiklarna 282–292 i mervärdesskattedirektivet, under förutsättning att den förvärvade varan utgjort anläggningstillgång hos den beskattningsbara personen.

Nya transportmedel

3 § Detta kapitel tillämpas inte på en leverans av ett sådant nytt transportmedel som avses i 2 kap. 16 §, om

1. transportmedlet har förvärvats från ett annat EU-land enligt 3 kap. 1 § 2 eller 2 §, eller

2. leveransen är en sådan unionsintern leverans av varor som omfattas av undantag från skatteplikt enligt 10 kap. 46 och 47 §§ eller 49 §.

Särskilt undantag från förvärvskriteriet

4 § Om en beskattningsbar återförsäljare begär det ska Skatteverket besluta att återförsäljaren ska tillämpa detta kapitel vid leverans av

1. konstverk, samlarföremål och antikviteter som återförsäljaren själv har importerat, eller

2. konstverk som återförsäljaren har förvärvat från upphovsmannen eller dennes dödsbo.

Ett beslut enligt första stycket gäller till utgången av det andra året efter det år då beslutet fattades.

Frivilligt att tillämpa vinstmarginalbeskattning

5 § En beskattningsbar återförsäljare har rätt att i stället tillämpa de allmänna bestämmelserna i denna lag på en leverans som annars skulle omfattas av bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning i detta kapitel.

Vad som avses med vissa uttryck i detta kapitel

Begagnade varor

6 § Med begagnade varor avses varor som har varit i bruk och som är lämpliga för vidare användning i befintligt skick eller efter reparation med undantag för

1. fastigheter enligt 2 kap. 11 §,

2. konstverk, samlarföremål eller antikviteter,

3. varor som helt eller till väsentlig del består av guld, silver eller platina, om materialet är obearbetat eller i huvudsak obearbetat, samt skrot, avfall eller liknande som innehåller guld, silver eller platina, och
4. oinfattade naturliga eller syntetiska ädelstenar.

Konstverk

7 § Med konstverk avses

1. tavlor m.m. och konstgrafiska blad m.m. enligt nummer 9701 eller 9702 00 00 i Kombinerade nomenklaturen (KN-nr) i rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan, i den ursprungliga lydelsen,
2. skulpturer enligt KN-nr 9703 00 00 och avgjutningar av sådana skulpturer, om de gjutits under upphovsmannens eller dennes dödsbos övervakning i högst åtta exemplar, och
3. handvävda tapisserier enligt KN-nr 5805 00 00 och väggbonader enligt KN-nr 6304 00 00, under förutsättning att de utförts för hand efter upphovsmannens original i högst åtta exemplar.

Samlarföremål

8 § Med samlarföremål avses

1. frimärken och beläggningsstämplar, frankeringsstämplar, förstadsbrev samt kuvert, brevkort, kortbrev och liknande försedda med frimärke, under förutsättning att de är makulerade eller, om de är omakulerade, inte gångbara och inte avsedda som lagligt betalningsmedel, allt enligt KN-nr 9704 00 00, och
2. samlingar och samlarföremål av zoologiskt, botaniskt, mineralogiskt, anatomiskt, historiskt, arkeologiskt, paleontologiskt, etnografiskt eller numismatiskt intresse, allt enligt KN-nr 9705 00 00.

Antikviteter

9 § Med antikviteter avses varor som är mer än 100 år gamla och som inte är konstverk eller samlarföremål.

Beskattningsbar återförsäljare

10 § Med beskattningsbar återförsäljare avses en beskattningsbar person som inom ramen för sin ekonomiska verksamhet förvärvar eller importerar begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter i syfte att sälja dem vidare.

Första stycket gäller även om den beskattningsbara personen handlar i eget namn för en annan persons räkning inom ramen för ett avtal enligt vilket provision ska betalas vid köp eller försäljning.

Beskattningsunderlag

Normal vinstmarginalbeskattning

11 § Vid en sådan leverans av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter som avses i 2 § eller 4 § utgörs beskattningsunderlaget av återförsäljarens vinstmarginal minskad med den mervärdesskatt som hänför sig till vinstmarginalen.

Vinstmarginalen utgörs av skillnaden mellan en varas försäljningspris och varans inköpspris, om inte annat följer av 14 §.

12 § Om en beskattningsbar återförsäljare själv har importerat konstverk, samlarföremål eller antikviteter ska som inköpspris anses beskattningsunderlaget vid importen med tillägg av den mervärdesskatt som hänför sig till importen.

13 § Om inköpspriset för en vara överstiger försäljningspriset för varan får skillnaden räknas av mot vinst som uppkommit vid försäljning av andra varor endast i det fall som avses i 14 §.

Förenklad vinstmarginalbeskattning

14 § När flera varor köps eller säljs samtidigt utan att de enskilda varornas pris är känt, utgörs beskattningsunderlaget av den sammanlagda vinstmarginalen, minskad med den mervärdesskatt som hänför sig till vinstmarginalen, för sådana varor under redovisningsperioden enligt 26 kap. 10–16 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244), om inte annat följer av tredje stycket. Om olika skattesatser är tillämpliga,

ska beskattningsunderlaget fördelas efter skattesats. Fördelningen får bestämmas genom uppdelning efter skälig grund.

Om inköp eller försäljningar av varor enligt första stycket utgör den huvudsakliga delen av en återförsäljares inköp eller försäljningar under redovisningsperioden, får även andra leveranser som avses i 2 eller 4 § ingå i beskattningsunderlaget.

Första och andra styckena gäller i fråga om motorfordon endast om de har förvärvats för att efter skrotning säljas i delar.

15 § Om värdet av inköp av varor som avses i 14 § under en redovisningsperiod överstiger värdet av försäljningar av sådana varor under perioden, får det överskjutande beloppet läggas till värdet av inköpen under en efterföljande period, om beskattningsunderlaget bestäms enligt 14 § första eller andra stycket och inköpen är hänförliga till samma skattesats.

Begränsning av rätten till avdrag

16 § En beskattningsbar person har inte rätt att från den mervärdesskatt som ska betalas, dra av ingående skatt som hänför sig till en leverans av varor

1. till den beskattningsbara personen,
2. av en beskattningsbar återförsäljare, och

3. som omfattas av vinstmarginalbeskattning enligt detta kapitel eller enligt bestämmelser som i ett annat EU-land motsvarar de särskilda ordningarna för begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter i artiklarna 312–341 i mervärdesskattedirektivet.

17 § Om en beskattningsbar återförsäljare använder varorna för leveranser som omfattas av vinstmarginalbeskattning enligt detta kapitel har återförsäljaren inte rätt att, från den mervärdesskatt som ska betalas, dra av ingående skatt som hänför sig till

1. konstverk, samlarföremål eller antikviteter som återförsäljaren själv har importerat, eller
2. konstverk som har levererats till återförsäljaren av upphovsmannen eller dennes dödsbo.

18 § Om en beskattningsbar återförsäljare väljer att tillämpa de allmänna bestämmelserna i denna lag för en leverans av varor som annars skulle omfattas av vinstmarginalbeskattning enligt detta kapitel har återförsäljaren rätt att, från den mervärdesskatt som ska betalas, dra av ingående skatt som hänför sig till

1. konstverk, samlarföremål eller antikviteter som återförsäljaren själv har importerat, eller

2. konstverk som har levererats till återförsäljaren av upphovsmannen eller dennes dödsbo.

Den ingående skatten får dras av för den redovisningsperiod då återförsäljaren utför den leverans av varor för vilken denne väljer att tillämpa de allmänna bestämmelserna enligt denna lag.

Räkenskaper

19 § Den som redovisar mervärdesskatt både enligt de allmänna bestämmelserna i denna lag och enligt detta kapitel är skyldig att i sina räkenskaper särskilja de transaktioner som hänför sig till leveranser som vinstmarginalbeskattas enligt detta kapitel.

Faktura

20 § När detta kapitel tillämpas vid vinstmarginalbeskattning av en leverans av varor, får varken skattens belopp eller underlag för beräkning av beloppet anges i fakturan.

Undantag från skatteplikt

21 § Från skatteplikt undantas en leverans av varor som omfattas av vinstmarginalbeskattning enligt detta kapitel, under förutsättning att leveransen görs i enlighet med någon av följande bestämmelser om undantag i 10 kap.:

- 65, 66, 67 eller 68 § om export,
- 71 eller 72 § om leverans av fartyg eller luftfartyg och utrustning till dessa,
- 73 § 2 a eller 3 om leverans av varor för försäljning ombord,
- 75 § om leverans av varor för försäljning ombord på krigsfartyg,

- 81 § om leverans av motorfordon till utländska beskickningar m.fl.,
- 88 § om leverans av varor till beskickningar, konsulat, EU-organ och andra internationella organisationer,
- 95 § om leverans av varor till väpnade styrkor som tillhör part i Nato, eller
- 96 § om leverans av varor till vissa väpnade styrkor stationerade på Cypern.

22 § Undantagen från skatteplikt i 10 kap. 46, 47, 48 eller 50 § gäller inte en sådan leverans av varor som omfattas av vinstmarginalbeskattning enligt detta kapitel.

Distansförsäljning

23 § Bestämmelserna om distansförsäljning av varor i 6 kap. 7 och 8 §§ tillämpas inte på leveranser av varor som är föremål för mervärdesskatt i

1. Sverige enligt bestämmelser om vinstmarginalbeskattning i detta kapitel, eller

2. ett annat EU-land enligt bestämmelser som i det landet motsvarar de särskilda ordningarna för begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter i artiklarna 312–341 i mervärdesskattedirektivet.

21 kap. Särskild ordning för investeringsguld

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om investeringsguld. Bestämmelser om dokumentationsskyldighet vid leverans av investeringsguld finns i 39 kap. 14 § skatteförfarandelagen (2011:1244).

Vad som avses med investeringsguld

2 § Med investeringsguld avses

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

2. guldmynt som

- har en finhalt av minst 900 tusendelar,
- är präglade efter år 1800,
- är eller har varit gällande betalningsmedel i ursprungslandet, och
- normalt säljs till ett pris som inte överstiger marknadsvärdet för guldinnehållet i myntet med mer än 80 procent.

3 § Små tackor eller plattor med en vikt av 1 gram eller mindre omfattas inte av 2 § 1.

4 § Guldmynt som omfattas av den förteckning som årligen offentliggörs i C-serien av Europeiska unionens officiella tidning ska anses uppfylla kriterierna i 2 § 2 under hela det år förteckningen gäller.

Guldmynt som avses i 2 § 2 ska inte anses vara sålda på grund av det numismatiska värdet.

Investeringsguld undantas från skatteplikt

5 § Från skatteplikt undantas leverans, unionsinternt förvärv och import av investeringsguld, inbegripet sådana transaktioner med investeringsguld representerat av värdepapper som medför en äganderätt till eller en fordran på guldet.

6 § Från skatteplikt undantas även förmedling som görs för någon annans räkning i dennes namn, om förmedlingen avser en leverans enligt 5 §.

Frivillig beskattning

7 § En beskattningsbar person har rätt att välja frivillig beskattning av en leverans av investeringsguld som annars skulle ha undantagits från skatteplikt enligt 5 §, om

1. den beskattningsbara personen framställer investeringsguld eller omvandlar guld till investeringsguld, och
2. investeringsguldet levereras till en annan beskattningsbar person.

8 § En beskattningsbar person har även rätt att välja frivillig beskattning av en leverans av investeringsguld som annars skulle ha undantagits från skatteplikt enligt 5 §, om

1. den beskattningsbara personen inom ramen för sin ekonomiska verksamhet normalt levererar guld för industriella syften,
2. leveransen avser investeringsguld enligt 2 § 1, och
3. investeringsguldet levereras till en annan beskattningsbar person.

9 § Ett ombud har rätt att välja frivillig beskattning av förmedling som annars skulle ha undantagits från skatteplikt enligt 6 §, om den för vars räkning förmedlingen görs har valt frivillig beskattning enligt 7 eller 8 §.

Betalningsskyldighet vid frivillig beskattning

10 § Vid leverans av investeringsguld är den som förvärvar varan skyldig att betala mervärdesskatt till staten för leveransen om

1. leverantören har valt frivillig beskattning av leveransen enligt 7 eller 8 §, och
2. både leverantören och förvärvaren är beskattningsbara personer som är eller ska vara registrerade för mervärdesskatt här.

Avdragsrätt vid undantagna leveranser

11 § Om en beskattningsbar person gör en efterföljande leverans av investeringsguld som är undantagen från skatteplikt enligt 5 §, har denne rätt att göra avdrag för ingående skatt som hänför sig till

1. leverans av investeringsguld till den beskattningsbara personen, om den som levererar investeringsguldet har valt frivillig beskattning av leveransen enligt 7 eller 8 §,

2. leverans till den beskattningsbara personen av annat guld än investeringsguld, som därefter omvandlas till investeringsguld av den beskattningsbara personen eller för dennes räkning,

3. unionsinternt förvärv eller import som görs av den beskattningsbara personen av annat guld än investeringsguld, som därefter omvandlas till investeringsguld av den beskattningsbara personen eller för dennes räkning, och

4. tillhandahållande av tjänster till den beskattningsbara personen som innebär en förändring av form, vikt eller finhalt på guld, inbegripet investeringsguld.

12 § En beskattningsbar person har rätt att göra avdrag för ingående skatt i enlighet med andra stycket om denne

1. framställer investeringsguld eller omvandlar guld till investeringsguld, och

2. gör en efterföljande leverans av investeringsguld som är undantagen från skatteplikt enligt 5 §.

Avdrag får göras för ingående skatt som ska betalas eller har betalats av den beskattningsbara personen för leverans, unionsinternt förvärv eller import av varor eller tillhandahållande av tjänster som är knutna till framställningen eller omvandlingen av guldet, som om den efterföljande leveransen hade beskattats.

22 kap. Särskilda ordningar för distansförsäljning av varor och vissa tillhandahållanden av tjänster

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om särskilda ordningar för beskattningsbara personer, som

– tillhandahåller tjänster till förvärvare som inte är beskattningsbara personer,

– bedriver distansförsäljning av varor, eller

– utför vissa leveranser av varor där försändningen eller transporten av varorna påbörjas och avslutas i samma EU-land.

- Bestämmelserna avser
- tillämpningsområde för de särskilda ordningarna (2–4 §§),
 - definitioner (5–7 §§),
 - identifieringsbeslut (8–30 §§),
 - särskilda regler om beskattningsgrundande händelse och betalningsskyldighet (31 och 32 §§),
 - deklaration och betalning av mervärdesskatt (33–43 §§),
 - ändring av tidigare redovisad skatt (44–45 §§),
 - förfarandet i samband med beslut om identifiering eller återkallelse (46–53 §§),
 - förfarandet i samband med beslut om skatt (54–61 §§),
 - avdrag och återbetalning av ingående skatt (62–64 §§),
 - ansökan om återbetalning av ingående skatt (65–72 §§),
 - omprövning av beslut om återbetalning (73 §),
 - fakturering (74–76 §§), och
 - dokumentationsskyldighet (77–79 §§).

Tillämpningsområde för de särskilda ordningarna

Tredjelandlordningen

2 § Detta kapitel gäller för tillhandahållande av tjänster av beskattningsbara personer som inte är etablerade inom EU, om tjänsterna förvärfvas av någon som inte är en beskattningsbar person och förvärvaren är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas i ett EU-land (10 §).

Unionsordningen

3 § Detta kapitel gäller även för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster av beskattningsbara personer som

1. bedriver unionsintern distansförsäljning av varor (11 §),
2. genom att möjliggöra leverans av varor genom användning av ett elektroniskt gränssnitt omfattas av 5 kap. 6 §, om försändningen eller transporten av varorna påbörjas och avslutas i samma EU-land (12 §), eller

3. är etablerade i ett EU-land om tjänsterna anses vara tillhandahållna i ett annat EU-land och förvärvas av någon som inte är en beskattningsbar person (13 §).

Importordningen

4 § Detta kapitel gäller även för beskattningsbara personer som

1. är etablerade inom EU, eller företräds av en representant som är etablerad inom EU, och som bedriver distansförsäljning av varor importerade från en plats utanför EU med ett verkligt värde på högst 150 euro (14 §), eller

2. är etablerade i ett land som anges i kommissionens genomförandeakt som antas med stöd av artikel 369m.3 i mervärdesskattedirektivet och som bedriver distansförsäljning av varor från det landet (14 §).

Definitioner

Särskild mervärdesskattedeclaration

5 § Med särskild mervärdesskattedeclaration avses i detta kapitel en sådan deklARATION som är avsedd för redovisning av mervärdesskatt enligt bestämmelserna i detta kapitel.

Motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land

6 § Med motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land avses i detta kapitel bestämmelser som gäller i ett annat EU-land och som har sin grund i 6 kap. i avdelning XII (artiklarna 358–369zb) i mervärdesskattedirektivet.

Representant

7 § Med representant avses i detta kapitel en person som är etablerad inom EU och som av en beskattningsbar person som bedriver distansförsäljning av varor importerade från en plats utanför EU utsetts till betalningsskyldig för mervärdesskatten och till att

fullgöra skyldigheterna enligt importordningen i 14 §, i den beskattningsbara personens namn och för dennes räkning.

Identifieringsbeslut

8 § Skatteverket ska efter ansökan från en beskattningsbar person besluta att denne ska redovisa och betala mervärdesskatt enligt bestämmelserna i detta kapitel (identifieringsbeslut).

Om ansökan avser importordningen enligt 14 § och den beskattningsbara personen företräds av en representant, ska Skatteverket besluta att representanten ska redovisa och betala mervärdesskatt enligt bestämmelserna i detta kapitel.

Hinder mot identifieringsbeslut

9 § Ett identifieringsbeslut ska inte fattas, om

1. det redan har fattats ett motsvarande identifieringsbeslut i ett annat EU-land som fortfarande gäller,

2. den beskattningsbara personen, eller dennes representant, är bunden av ett identifieringsbeslut i ett annat EU-land enligt bestämmelser som i det EU-landet motsvarar artikel 369a.2 andra eller tredje stycket eller artikel 369l.3 andra stycket i mervärdesskattedirektivet, eller

3. den beskattningsbara personen, eller dennes representant, är utesluten från den särskilda ordningen enligt artikel 58b.1 i genomförandeförordningen.

Identifieringsbeslut enligt tredjelandsordningen

10 § Identifieringsbeslut ska fattas, om

1. den beskattningsbara personen inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe inom EU,

2. mervärdesskatten avser tillhandahållanden av tjänster,

3. tillhandahållandena ska beskattas i Sverige eller i ett annat EU-land, och

4. tjänsterna tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person och denne är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige eller i ett annat EU-land.

Första stycket gäller inte om det finns hinder enligt 9 § mot att fatta ett identifieringsbeslut.

Identifieringsbeslut enligt unionsordningen vid distansförsäljning av varor

11 § Identifieringsbeslut ska fattas, om

1. den beskattningsbara personen

a) har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller, om denne inte har ett sådant säte inom EU, har ett fast etableringsställe här, eller

b) inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe inom EU men bedriver unionsintern distansförsäljning av varor och försändningen eller transporten av varorna påbörjas här i landet,

2. mervärdesskatten avser unionsintern distansförsäljning av varor, och

3. leveranserna av varorna ska beskattas i ett annat EU-land.

Första stycket gäller inte om det finns hinder enligt 9 § mot att fatta ett identifieringsbeslut.

Identifieringsbeslut enligt unionsordningen vid leverans av varor med transport som påbörjas och avslutas i samma EU-land

12 § Identifieringsbeslut ska fattas, om

1. den beskattningsbara personen

a) har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller, om denne inte har ett sådant säte inom EU, har ett fast etableringsställe här och försändningen eller transporten av de varor som levereras påbörjas och avslutas i samma EU-land, eller

b) inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe inom EU men levererar varor enligt 5 kap. 6 § och försändningen eller transporten av de varor som levereras påbörjas och avslutas här i landet,

2. mervärdesskatten avser leverans av varor enligt 5 kap. 6 §, och

3. leveranserna ska beskattas här i landet eller i ett annat EU-land. Första stycket gäller inte om det finns hinder enligt 9 § mot att fatta ett identifieringsbeslut.

Identifieringsbeslut enligt unionsordningen vid tillhandahållande av tjänster

13 § Identifieringsbeslut ska fattas, om

1. den beskattningsbara personen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller, om denne inte har ett sådant säte inom EU, har ett fast etableringsställe här,
2. mervärdesskatten avser tillhandahållanden av tjänster,
3. tillhandahållandena ska beskattas i ett annat EU-land,
4. den beskattningsbara personen inte har ett fast etableringsställe i det EU-land där tillhandahållanden ska beskattas, och
5. tjänsterna tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person.

Första stycket gäller inte om det finns hinder enligt 9 § mot att fatta ett identifieringsbeslut.

Identifieringsbeslut enligt importordningen

14 § Identifieringsbeslut ska fattas, om

1. den beskattningsbara personen
 - a) har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller, om denne inte har ett sådant säte inom EU, har ett fast etableringsställe här,
 - b) inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe inom EU men företräds av en representant som har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller, om denne inte har ett sådant säte inom EU, ett fast etableringsställe här, eller
 - c) inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe inom EU, men är etablerad i ett land som anges i kommissionens genomförandeakt som antas med stöd av artikel 369m.3 i mervärdesskattedirektivet, och bedriver distansförsäljning av varor från det landet,
2. mervärdesskatten avser distansförsäljning av varor importerade från en plats utanför EU i försändelser med ett verkligt värde på högst 150 euro, och

3. leveranserna ska beskattas i Sverige eller i ett annat EU-land.

Motsvarigheten i svenska kronor till 150 euro ska vara detsamma som beloppet för tullfrihet för varor av ringa värde enligt artikel 23 i förordningen om tullbefrielse, uttryckt i svenska kronor.

Första stycket gäller inte om det finns hinder enligt 9 § mot att fatta ett identifieringsbeslut.

15 § En beskattningsbar person som företräds av en representant får bara utse en representant i taget.

Valet av identifieringsstat är bindande

16 § En beskattningsbar person som omfattas av ett identifieringsbeslut för unionsordningen enligt 11, 12 eller 13 § eller för importordningen enligt 14 § är bunden av beslutet under det kalenderår då beslutet fattades och under de två närmast följande kalenderåren om den beskattningsbara personen

1. har sätet för sin ekonomiska verksamhet utanför EU, och
2. har flera fasta etableringsställen i skilda EU-länder, varav minst ett i Sverige.

Detsamma gäller en representant som omfattas av ett identifieringsbeslut för importordningen enligt 14 §.

17 § En beskattningsbar person som varken har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe inom EU och som omfattas av ett identifieringsbeslut för unionsordningen enligt 11 eller 12 § är bunden av beslutet under det kalenderår då beslutet fattades och under de två närmast följande kalenderåren.

Ansökan på elektronisk väg

18 § En ansökan om identifieringsbeslut ska ges in till Skatteverket på elektronisk väg.

Mervärdesskattegrupper

19 § Om Skatteverket har beslutat att beskattningsbara personer får bilda en mervärdesskattegrupp, ska identifieringsbeslutet fattas för den huvudman som verket utsett för gruppen enligt 4 kap. 11 §.

Vad identifieringsbeslutet innebär

20 § Den som ska redovisa mervärdesskatt för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster inom landet i en särskild mervärdesskattedeclaration enligt detta kapitel, ska inte redovisa och betala mervärdesskatt enligt skatteförfarandelagen (2011:1244) för dessa leveranser eller tillhandahållanden.

21 § En beskattningsbar person som är skyldig att betala mervärdesskatt i Sverige enligt 16 kap. för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster som omfattas av ett identifieringsbeslut i ett annat EU-land, ska redovisa och betala skatten enligt bestämmelserna i det landet.

Identifieringsnummer

22 § Skatteverket ska ge ett individuellt nummer (identifieringsnummer) till den som identifieringsbeslutet gäller.

23 § Om en beskattningsbar person som omfattas av ett identifieringsbeslut för unionsordningen enligt 11, 12 eller 13 § har ett registreringsnummer för mervärdesskatt, ska det numret användas som identifieringsnummer.

24 § Om Skatteverket fattar ett identifieringsbeslut för importordningen enligt 14 § ska den beskattningsbara personen ges ett särskilt identifieringsnummer för tillämpning av importordningen.

En representant ska ges ett särskilt identifieringsnummer och ett separat identifieringsnummer för varje beskattningsbar person som representanten företräder.

Ett särskilt identifieringsnummer får bara användas för tillämpningen av importordningen.

Underrättelse till Skatteverket om förändringar

25 § Om en beskattningsbar persons verksamhet upphör eller ändras på ett sådant sätt att villkoren för att redovisa och betala mervärdes-skatt enligt detta kapitel inte längre är uppfyllda, ska den beskattningsbara personen eller dennes representant på elektronisk väg under-rätta Skatteverket om ändringen. Detsamma gäller om något annat förhållande som har tagits upp i en ansökan om identifieringsbeslut har ändrats.

Återkallelse av ett identifieringsbeslut enligt tredjelandsordningen

26 § Skatteverket ska återkalla ett identifieringsbeslut enligt 10 §, om den beskattningsbara personen

1. enligt en egen anmälan inte längre tillhandahåller tjänster som omfattas av tredjelandsordningen,
2. på annat sätt kan antas ha upphört med sin beskattningsbara verksamhet,
3. inte längre uppfyller övriga krav i 10 §, eller
4. ständigt bryter mot reglerna för tredjelandsordningen.

Återkallelse av ett identifieringsbeslut enligt unionsordningen

27 § Skatteverket ska återkalla ett identifieringsbeslut enligt 11–13 §§, om den beskattningsbara personen

1. enligt en egen anmälan inte längre levererar varor eller tillhanda-håller tjänster som omfattas av unionsordningen,
2. på annat sätt kan antas ha upphört med sin beskattningsbara verksamhet inom ramen för unionsordningen,
3. inte längre uppfyller övriga krav i 11–13 §§, eller
4. ständigt bryter mot reglerna för unionsordningen.

*Återkallelse av ett identifieringsbeslut enligt importordningen
för en beskattningsbar person som inte företräds av en representant*

28 § Skatteverket ska återkalla ett identifieringsbeslut enligt 14 § för en beskattningsbar person som inte företräds av en representant, om den beskattningsbara personen

1. enligt en egen anmälan inte längre bedriver distansförsäljning av varor importerade från en plats utanför EU som omfattas av importordningen,
2. på annat sätt kan antas ha upphört med sin beskattningsbara verksamhet inom ramen för importordningen,
3. inte längre uppfyller övriga krav i 14 §, eller
4. ständigt bryter mot reglerna för importordningen.

*Återkallelse av ett identifieringsbeslut enligt importordningen
för en representant*

29 § Skatteverket ska återkalla ett identifieringsbeslut enligt 14 § för en representant, som

1. enligt en egen anmälan inte längre företräder någon beskattningsbar person som använder importordningen i 14 §,
2. under två på varandra följande kalenderkvartal inte har agerat som representant för en beskattningsbar person som använder importordningen i 14 §,
3. inte längre uppfyller övriga krav för en representant i 7 § eller för importordningen i 14 §, eller
4. ständigt bryter mot reglerna för importordningen.

*Återkallelse av ett identifieringsbeslut enligt importordningen
för en beskattningsbar person som företräds av en representant*

30 § Skatteverket ska återkalla ett identifieringsbeslut enligt 14 § för en beskattningsbar person som företräds av en representant, om den beskattningsbara personen

1. enligt en anmälan från dennes representant inte längre bedriver distansförsäljning av varor importerade från en plats utanför EU som omfattas av importordningen,

2. enligt en anmälan från dennes representant inte längre företräds av representanten,
3. på annat sätt kan antas ha upphört med sin beskattningsbara verksamhet inom ramen för importordningen,
4. inte längre uppfyller övriga krav i 14 §, eller
5. ständigt bryter mot reglerna för importordningen.

Särskilda regler om beskattningsgrundande händelse och betalningsskyldighet

Beskattningsgrundande händelse för importordningen

31 § Vid distansförsäljning av varor importerade från en plats utanför EU för vilken skatt enligt denna lag ska redovisas enligt importordningen inträffar den beskattningsgrundande händelse som avses i 7 kap. 3 §, när leveransen äger rum. Leveransen av varorna ska anses äga rum vid den tidpunkt då betalningen har godkänts.

Betalningsskyldighet för mervärdesskattegrupp i annat EU-land

32 § Om en grupp av personer som i ett annat EU-land anses som en enda beskattningsbar person (mervärdesskattegrupp) levererar varor eller tillhandahåller tjänster som ska redovisas enligt bestämmelser som motsvarar de särskilda ordningarna i artiklarna 369a–369x i mervärdesskattedirektivet, är mervärdesskattegruppen skyldig att betala mervärdesskatt för leveransen eller tillhandahållandet.

Deklaration och betalning av mervärdesskatt

Elektronisk deklaration

33 § En beskattningsbar person eller en representant som omfattas av ett identifieringsbeslut ska för varje redovisningsperiod lämna en särskild mervärdesskattedeklaration på elektronisk väg.

Deklaration ska lämnas även om den beskattningsbara personen eller representanten inte har någon mervärdesskatt att redovisa för perioden.

Redovisningsperioder

34 § En redovisningsperiod omfattar ett kalenderkvartal.

För en beskattningsbar person eller en representant som omfattas av ett identifieringsbeslut enligt 14 § omfattar en redovisningsperiod dock en månad.

Uppgifter som ska lämnas i deklARATIONEN

35 § En särskild mervärdesskattedeclaration ska innehålla

1. identifieringsnumret för den beskattningsbara personen och, om denne företräds av en representant, identifieringsnumret för representanten,

2. följande uppgifter för varje EU-land där leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster ska beskattas:

a) det sammanlagda värdet, exklusive mervärdesskatt, av ersättningarna för dessa leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster under redovisningsperioden,

b) det sammanlagda beloppet av mervärdesskatten för leveransen av varorna och tillhandahållandet av tjänsterna, fördelat på skattesatser, och

c) tillämpliga skattesatser, och

3. det sammanlagda beloppet av den mervärdesskatt som ska betalas för redovisningsperioden.

36 § Den som omfattas av ett identifieringsbeslut för unionsordningen enligt 11, 12 eller 13 § ska i deklARATIONEN redovisa uppgifterna i 35 § 2 och 3 fördelat på

1. unionsintern distansförsäljning av varor,

2. leverans av varor av en beskattningsbar person som använder ett elektroniskt gränssnitt enligt 5 kap. 6 § om försändningen eller transporten av varorna påbörjas och avslutas i samma EU-land, och

3. tillhandahållande av tjänster.

37 § En särskild mervärdesskattedeclaration ska även innehålla ändringar av tidigare inlämnade deklARATIONER, om ändringen tas med inom tre år från den dag då den ursprungliga deklARATIONEN skulle ha lämnats.

En ändring ska innehålla uppgifter om det land där leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten har eller skulle ha beskattats, redovisningsperiod och det mervärdesskattebelopp som rättelsen avser.

Ytterligare uppgifter i deklarationen vid distansförsäljning och användning av elektroniskt gränssnitt (unionsordningen)

38 § Om den som omfattas av ett identifieringsbeslut för unionsordningen enligt 11, 12 eller 13 § bedriver unionsintern distansförsäljning av varor, eller är en beskattningsbar person som använder ett elektroniskt gränssnitt enligt 5 kap. 6 §, och varorna sänds eller transporteras från ett annat EU-land eller andra EU-länder, ska den särskilda mervärdesskattedeklarationen också innehålla följande uppgifter för varje EU-land som varor sänds eller transporteras från:

1. det sammanlagda värdet, exklusive mervärdesskatt, av ersättningarna för de leveranser av varor som omfattas av den särskilda ordningen, för varje annat EU-land som varor sänds eller transporteras från,

2. det sammanlagda beloppet av mervärdesskatten för leveransen av varorna fördelat på skattesatser, för varje annat EU-land som varor sänds eller transporteras från, och

3. det registreringsnummer för mervärdesskatt eller motsvarande uppgift som tilldelats i varje annat EU-land som varor sänds eller transporteras från, om den beskattningsbara personen har tilldelats ett sådant nummer.

39 § De uppgifter som ska lämnas enligt 38 § ska fördelas på

1. unionsintern distansförsäljning av varor som inte omfattas av 5 kap. 6 §,

2. unionsintern distansförsäljning av varor av en beskattningsbar person som använder ett elektroniskt gränssnitt enligt 5 kap. 6 §, och

3. leverans av varor av en beskattningsbar person som använder ett elektroniskt gränssnitt enligt 5 kap. 6 § om försändningen eller transporten av varorna påbörjas och avslutas i samma EU-land.

Ytterligare uppgifter i deklARATIONEN vid tillhandahållande av tjänster (unionsordningen)

40 § Om den som omfattas av ett identifieringsbeslut för unionsordningen enligt 11, 12 eller 13 § tillhandahåller tjänster i enlighet med vad som anges i 13 § och har ett eller flera fasta etableringsställen i ett annat EU-land eller i andra EU-länder som tjänsterna tillhandahålls från, ska den särskilda mervärdesskattedeclarationen också innehålla följande uppgifter för varje EU-land där tillhandahållandena ska beskattas:

1. det sammanlagda värdet, exklusive mervärdesskatt, av ersättningarna för de tillhandahållanden som omfattas av unionsordningen, uppdelat för varje annat EU-land där den beskattningsbara personen har ett fast etableringsställe, och
2. det fasta etableringsställets registreringsnummer för mervärdesskatt eller motsvarande uppgift.

Redovisning i euro

41 § Belopp som redovisas i en särskild mervärdesskattedeclaration ska anges i euro.

Tidpunkt för att lämna deklARATIONEN

42 § En särskild mervärdesskattedeclaration ska ha kommit in till Skatteverket senast den sista dagen i månaden efter redovisningsperiodens utgång.

Betalning av mervärdesskatt

43 § Mervärdesskatt som ska redovisas i en särskild mervärdesskattedeclaration ska ha betalats till Skatteverket senast den dag då deklARATIONEN ska ha kommit in.

Inbetalning ska göras genom insättning i euro på Skatteverkets konto för skattebetalningar enligt denna lag. Vid inbetalningen ska det anges vilken deklARATIONEN som betalningen avser. Skatten anses ha betalats den dag då betalningen har bokförts på kontot.

Ändring av tidigare redovisad skatt

44 § Om skatt enligt denna lag har redovisats av en beskattningsbar person i enlighet med tredjelandsordningen i 10 §, unionsordningen i 12 § eller importordningen i 14 § och den beskattningsbara personen därefter ska ändra de tidigare redovisade uppgifterna, ska ändringen göras för den ursprungliga redovisningsperioden. En sådan ändring får tas med i en senare deklaration, men det förfarandet får bara användas inom tre år från den dag då den ursprungliga deklarationen skulle ha lämnats.

Första stycket gäller även skatt som har redovisats som skatt enligt denna lag enligt bestämmelser som i ett annat EU-land motsvarar tredjelandsordningen i artiklarna 358a–369, unionsordningen i artiklarna 369a–369k eller importordningen i artiklarna 369l–369x i mervärdesskattedirektivet. Första och andra styckena gäller inte ändringar som avser sådan felaktigt debiterad mervärdesskatt, nedsättning av priset, återtagande av vara eller kundförlust som ska redovisas i en senare period enligt 45 §, 7 kap. 44 § första stycket eller 7 kap. 45 §.

45 § Om sådan felaktigt debiterad mervärdesskatt som avses i 7 kap. 49 § första stycket har redovisats enligt tredjelandsordningen i 10 §, unionsordningen enligt 12 § eller importordningen i 14 § ska beloppet ändras om en sådan handling eller ett sådant meddelande som avses i 17 kap. 19 § utfärdas. Ändringen ska göras för den redovisningsperiod då handlingen eller meddelandet har utfärdats.

Första stycket gäller även om beloppet redovisats enligt bestämmelser som i ett annat EU-land motsvarar tredjelandsordningen i artiklarna 358a–369, unionsordningen i artiklarna 369a–369k eller importordningen i artiklarna 369l–369x i mervärdesskattedirektivet.

Om det finns särskilda skäl ska Skatteverket avstå från kravet på en sådan handling eller ett sådant meddelande som avses i 17 kap. 19 §.

Förfarandet i samband med beslut om identifiering eller återkallelse

Omprövning av beslut om identifiering eller återkallelse

46 § Skatteverket ska ompröva ett beslut om identifiering eller återkallelse om den som beslutet gäller begär det, om beslutet överklagas eller om det finns andra skäl.

47 § Skatteverket får inte ompröva ett beslut i en fråga som har avgjorts av allmän förvaltningsdomstol. Skatteverket får dock på begäran av den som beslutet gäller ompröva en fråga som har avgjorts av förvaltningsrätten eller kammarrätten genom beslut som har fått laga kraft om beslutet avviker från rättstillämpningen i ett avgörande från Högsta förvaltningsdomstolen som har meddelats senare.

Skatteverket får inte på eget initiativ ompröva ett identifieringsbeslut till nackdel för den som beslutet gäller.

48 § En begäran om omprövning ska vara skriftlig. Begäran om omprövning ska ha kommit in till Skatteverket senast två månader från den dag då beslutet meddelades.

49 § Om Skatteverket på eget initiativ omprövar ett beslut som avses i 46 § till nackdel för den som beslutet gäller, ska omprövningsbeslut meddelas senast två månader från den dag då beslutet meddelades.

Ett omprövningsbeslut som är till fördel för den som beslutet gäller får meddelas även efter denna tid.

Överklagande av beslut om identifiering eller återkallelse

50 § Beslut om identifiering eller återkallelse får överklagas till allmän förvaltningsdomstol av den som beslutet gäller eller av det allmänna ombudet hos Skatteverket.

Överklagandet ska ha kommit in inom två månader från den dag då beslutet meddelades.

51 § I fråga om överklagande av beslut om identifiering eller återkallelse tillämpas bestämmelserna i 67 kap. 19–22, 28–32 och 34–36 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244).

Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

Förfarandet i övrigt i samband med beslut om identifiering eller återkallelse

52 § Vid prövning av frågor om identifiering eller återkallelse tillämpas bestämmelserna i skatteförfarandelagen (2011:1244) om

1. uppgifter som har lämnats för någon annans räkning i 4 kap.,
2. Skatteverkets utredningsskyldighet och kommunikationsskyldighet i 40 kap. 1–3 §§,
3. begäran om omprövning som lämnas till domstol i 66 kap. 18 §, och
4. besluts verkställbarhet i 68 kap. 1 §.

53 § Skatteverket ska godkänna en fysisk person som har utsetts som deklarationsombud av den som omfattas av ett identifieringsbeslut för unionsordningen enligt 11, 12 eller 13 §, om den som utsetts uppfyller kraven enligt 6 kap. 6 och 7 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244).

I fråga om deklarationsombud som godkänts enligt första stycket tillämpas bestämmelserna i skatteförfarandelagen om

1. behörighet och återkallelse av godkännande i 6 kap. 5 § första stycket 1–3 och 8 §,
2. omprövning och överklagande i 66 och 67 kap., och
3. besluts verkställbarhet i 68 kap. 1 § och 3 § 1.

Förfarandet i samband med beslut om skatt

Beslut om skatt

54 § Om en särskild mervärdesskattedeklaration har lämnats och skatt enligt denna lag har redovisats i deklARATIONEN, anses Skatteverket ha fattat ett beslut om skatten i enlighet med deklARATIONEN. Detsamma gäller i fråga om en deklARATION som har lämnats till en

myndighet i ett annat EU-land i enlighet med bestämmelserna i det landet.

Omprövning av beslut om skatt

55 § Beslut om skatt enligt denna lag som redovisas enligt detta kapitel eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land omprövas enligt bestämmelserna i 66 kap. 2–8, 18, 19, 21, 22 och 27–29 §§, 30 § första stycket och 31–35 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244).

Hur en begäran om omprövning ska göras framgår även av artiklarna 61 och 61a i genomförandeförordningen.

Överklagande av beslut om skatt

56 § Beslut om skatt enligt denna lag som redovisas enligt detta kapitel eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land får överklagas till allmän förvaltningsdomstol av den som beslutet gäller eller av det allmänna ombudet hos Skatteverket.

I fråga om överklagandet tillämpas bestämmelserna i 67 kap. 2 § andra stycket, 5 §, 6 § andra meningen, 12, 13, 19–25, 27–37 och 39 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244).

Förfarandet i övrigt i samband med beslut om skatt

57 § I fråga om skatt enligt denna lag som ska redovisas enligt detta kapitel eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land tillämpas bestämmelserna i skatteförfarandelagen (2011:1244) om

1. uppgifter som har lämnats för någon annans räkning i 4 kap.,
2. föreläggande i 37 kap. 9 och 10 §§,
3. Skatteverkets utredningsskyldighet och kommunikationsskyldighet i 40 kap. 1–3 §§,
4. revision i 41 kap.,
5. ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning i 43 kap.,
6. bevissäkring i 45 kap.,
7. betalningssäkring i 46 kap.,

8. uppgifter och handlingar som ska undantas från kontroll i 47 kap.,
9. skattetillägg i 49 kap. 4–7, 10–13, 15 och 19 §§,
10. befrielse från särskilda avgifter i 51 kap.,
11. beslut om särskilda avgifter i 52 kap. 3–7, 10 och 11 §§,
12. skönmässiga beslut om skatter i 57 kap. 1 §,
13. ansvar för skatter och avgifter i 59 kap. 13, 15–21, 26 och 27 §§,
14. beslut om befrielse från skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt i 60 kap.,
15. betalning av skatter och avgifter i 62 kap. 8, 9 och 19 §§,
16. anstånd med betalning av skatter och avgifter i 63 kap. 2, 4–10, 16 och 22 §§,
17. överskott som inte har kunnat betalas tillbaka i 64 kap. 10 § första stycket,
18. kostnadsränta i 65 kap. 3, 4 § första stycket, 7, 8, 11, 13–15 och 19 §§,
19. besluts verkställbarhet i 68 kap.,
20. verkställighet av beslut om bevissäkring och betalningssäkring i 69 kap.,
21. indrivning i 70 kap., och
22. övriga bestämmelser om verkställighet i 71 kap.

58 § Vid omprövning och överklagande av beslut enligt de bestämmelser som räknas upp i 57 § tillämpas 66 och 67 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244).

59 § Vid tillämpningen av de bestämmelser som räknas upp i 57 § ska följande gälla:

1. Det som sägs i skatteförfarandelagen (2011:1244) om skattedeklaration eller deklaration tillämpas för en särskild mervärdesskattedeklaration eller en deklaration som lämnats enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land.

2. Det som sägs i skatteförfarandelagen om uppgiftsskyldighet enligt 15–35 kap. tillämpas även för uppgiftsskyldighet enligt denna lag.

3. Det som sägs i 49 kap. 7 § tredje stycket skatteförfarandelagen om Skatteverket tillämpas även för motsvarande myndighet i ett annat EU-land.

60 § Om skatt enligt denna lag ska tillgodoräknas på grund av ett omprövningsbeslut eller ett beslut av en domstol, ska den beskattningsbara personen tillgodoföras ränta på det tillgodoräknade beloppet. Intäktsräntan ska beräknas från och med dagen efter beloppets ursprungliga förfallodag till och med den dag då beloppet tillgodoräknas.

Räntan ska beräknas efter den räntesats som anges i 65 kap. 4 § tredje stycket skatteförfarandelagen (2011:1244). Dessutom tillämpas 65 kap. 20 § skatteförfarandelagen.

61 § Indrivning får inte begäras av ett belopp som omfattas av anstånd.

Avdrag och återbetalning av ingående skatt

62 § En beskattningsbar person som varken har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe inom EU har inte rätt till avdrag för ingående skatt enligt 13 kap. om denne redovisar mervärdesskatt enligt

1. tredjelandsordningen i 10 §,
2. importordningen i 14 § första stycket 1 b eller c, eller
3. bestämmelser som i ett annat EU-land motsvarar tredjelandsordningen i artiklarna 358–369 eller importordningen i artiklarna 369l–369x i mervärdesskattedirektivet.

En beskattningsbar person som saknar rätt till avdrag för ingående skatt enligt första stycket har på ansökan rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 14 kap. avseende förvärv eller import som hänför sig till de beskattningsbara verksamheter i Sverige som omfattas av bestämmelserna i första stycket 1–3. En ansökan om återbetalning ska göras enligt 65–67 §§.

Första och andra stycket gäller inte om annat följer av 64 §.

63 § En beskattningsbar person har inte rätt till avdrag enligt 13 kap. för ingående skatt som avser förvärv eller import i verksamheter för vilka den beskattningsbara personen redovisar mervärdesskatt enligt

1. unionsordningen i 11, 12 eller 13 §,
2. importordningen i 14 § första stycket 1 a, eller
3. bestämmelser som i ett annat EU-land motsvarar

a) unionsordningen i artiklarna 369a–369k i mervärdesskattedirektivet, eller

b) importordningen i artiklarna 369l–369x i mervärdesskattedirektivet, om den beskattningsbara personen är etablerad i det EU-landet.

En beskattningsbar person som saknar rätt till avdrag för ingående skatt enligt första stycket har på ansökan rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 14 kap. avseende förvärv eller import som hänför sig till de beskattningsbara verksamheter i Sverige som omfattas av bestämmelserna i första stycket 1–3. En ansökan om återbetalning ska göras enligt 68 eller 72 §.

Första och andra stycket gäller inte om annat följer av 64 §.

64 § Den som är eller ska vara registrerad för mervärdesskatt i Sverige för annan verksamhet än sådan som omfattas av bestämmelserna i 62 och 63 §§, får dock göra avdrag för ingående skatt enligt 13 kap. avseende förvärv eller import som hänför sig till de beskattningsbara verksamheter i Sverige som omfattas av bestämmelserna.

Ansökan om återbetalning av ingående skatt

Ansökan i blankett

65 § En beskattningsbar person som vill få återbetalning av ingående skatt enligt 62 § andra stycket ska ansöka om detta hos Skatteverket.

66 § En ansökan ska vara undertecknad av den sökande eller av dennes ombud. Tillsammans med ansökan ska följande handlingar ges in:

1. Om den ingående skatten avser ett förvärv: fakturan i original. Om en faktura hänvisar till underliggande fakturor ska även dessa bifogas.

2. Om den ingående skatten avser en import av varor: ett importdokument utfärdad av Tullverket.

3. Andra handlingar som behövs för att Skatteverket ska kunna bedöma den sökandens rätt till återbetalning.

67 § För den sökande gäller också vad som föreskrivs i följande bestämmelser i 14 kap.:

- 39 första stycket, 40 och 41 §§ om blankett för ansökan samt ansökans innehåll,
- 42 § om återbetalningsperiod,
- 43 § om ansökningstid,
- 44 § om minimibelopp,
- 47 och 48 §§ om återkrav och avräkning, och
- 73 § om indrivning av belopp.

Ansökan riktad till Sverige som ges in via den elektroniska portalen i ett annat EU-land

68 § En beskattningsbar person som vill få återbetalning av ingående skatt enligt 63 § andra stycket ska ansöka om detta hos Skatteverket. Ansökan ska göras genom den elektroniska portal som inrättats för detta ändamål i det EU-land där den sökande är etablerad eller, om sökanden inte är etablerad inom EU, omfattas av ett identifieringsbeslut för tillämpning av unionsordningen i artiklarna 369a–369k i mervärdesskattedirektivet.

69 § För den sökande gäller också vad som föreskrivs om återbetalning i 14 kap. 11 §, 12 § andra stycket, 13–31 §§ och 73 §. Vad som sägs i dessa bestämmelser om det EU-land där den sökande är etablerad ska gälla även för det EU-land där en sökande som inte är etablerad inom EU omfattas av ett identifieringsbeslut för tillämpning av unionsordningen i artiklarna 369a–369k i mervärdesskattedirektivet.

Ansökan riktad till andra EU-länder som ges in via den elektroniska portalen i Sverige

70 § En beskattningsbar person som är etablerad i Sverige och som vill få återbetalning av mervärdesskatt i ett annat EU-land avseende förvärv eller import i det EU-landet som hänför sig till sådana beskattningsbara verksamheter som omfattas av unionsordningen i 11, 12 eller 13 § eller av importordningen i 14 §, ska rikta en ansökan om återbetalning till det landet. Detsamma gäller för en beskatt-

ningsbar person som inte är etablerad inom EU men som omfattas av ett identifieringsbeslut för unionsordningen enligt 11 § första stycket 1 b eller 12 § första stycket 1 b.

71 § Den som ansöker om återbetalning ska ge in ansökan till Skatteverket genom den elektroniska portal som inrättats för detta ändamål.

För den som är etablerad i Sverige gäller detsamma om förvärven eller importen hänför sig till sådana beskattningsbara verksamheter som i ett annat EU-land omfattas av unionsordningen eller importordningen enligt bestämmelser som motsvarar artiklarna 369a–369x i mervärdesskattedirektivet.

Ansökan riktad till Sverige som ges in via den elektroniska portalen i Sverige

72 § En beskattningsbar person som vill få återbetalning av mervärdesskatt avseende förvärv eller import som hänför sig till en beskattningsbar verksamhet här i landet som omfattas av unionsordningen enligt 11, 12 eller 13 § eller importordningen enligt 14 § första stycket 1 a ska ge in ansökan till Skatteverket genom den elektroniska portalen.

Omprövning av beslut om återbetalning

73 § Bestämmelserna i 66 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244) gäller vid omprövning av Skatteverkets beslut om återbetalning av ingående skatt till en beskattningsbar person som ansöker om återbetalning enligt 68 §.

Fakturerings

74 § Bestämmelserna om fakturerings i 17 kap. 8–26 §§ ska tillämpas på leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som görs i ett annat EU-land av en beskattningsbar person som omfattas av ett identifieringsbeslut enligt 8 §.

75 § Den som omfattas av ett identifieringsbeslut för unionsordningen enligt 11, 12 eller 13 § är inte skyldig att utfärda en faktura för unionsintern distansförsäljning av varor.

76 § Bestämmelserna om fakturering i 17 kap. 8–26 §§ ska inte tillämpas av en beskattningsbar person som redovisar skatt enligt denna lag enligt bestämmelser som i ett annat EU-land motsvarar de särskilda ordningarna i artiklarna 358a–369x i mervärdesskattedirektivet.

Dokumentationsskyldighet

77 § Den som ett identifieringsbeslut gäller för enligt detta kapitel eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land ska genom räkenskaper eller annan lämplig dokumentation se till att det finns underlag för de leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som omfattas av beslutet.

Räkenskaperna ska vara så detaljerade att Skatteverket kan avgöra om en särskild mervärdesskattedeclaration eller en deklARATION som lämnats enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land är korrekt.

För en representant gäller skyldigheten enligt första och andra styckena för varje beskattningsbar person som representanten företräder.

78 § Om Skatteverket begär det, ska den beskattningsbara personen eller dennes representant göra det underlag som avses i 77 § tillgängligt på elektronisk väg.

Underlaget ska bevaras i tio år efter utgången av det år då den transaktion som underlaget avser utfördes.

79 § Om ett identifieringsbeslut för unionsordningen enligt 11 eller 13 § eller för importordningen enligt 14 § gäller en mervärdesskattegrupp, ska det underlag som avses i 77 § finnas tillgängligt hos den huvudman som Skatteverket har utsett för gruppen enligt 4 kap. 11 §.

23 kap. Särskild ordning för deklaration och betalning av mervärdesskatt vid import

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om en särskild ordning för deklaration och betalning av mervärdesskatt vid import. Bestämmelserna avser

- tillämpningsområde (2 §),
- betalning och redovisning till Tullverket (3 §),
- dokumentationsskyldighet (4 och 5 §§), och
- omräkning av belopp till svenska kronor (6 §).

Tillämpningsområde

2 § Vid import av varor där försändningen eller transporten av varorna avslutas här i landet får den som anmäler varornas ankomst till Tullverket åt den person som varorna är avsedda för använda den särskilda ordning för deklaration och betalning av mervärdesskatt som framgår av 3 och 4 §§, om

1. varorna transporteras i försändelser med ett verkligt värde på högst 150 euro,
2. varken den särskilda ordningen i 22 kap. 14 § eller bestämmelser som i ett annat EU-land motsvarar den särskilda ordningen i artiklarna 369l–369x i mervärdesskattedirektivet används för varorna, och
3. varorna inte är punktskattepliktiga.

Betalning och redovisning till Tullverket

3 § Den person som varorna är avsedda för är skyldig att betala mervärdesskatt för importen enligt 16 kap. 16 §.

Den person som anmäler varornas ankomst till Tullverket enligt 2 § ska ta ut mervärdesskatt för importen från den som varorna är avsedda för och betala in mervärdesskatten månadsvis senast vid den tidpunkt när skyldighet att betala tull enligt tullagstiftningen skulle ha inträtt om det hade funnits skyldighet att betala tull.

Den som anmäler varorna ska också redovisa mervärdesskatten månadsvis i en sammanställning som ska ges in till Tullverket vid den tidpunkt som anges andra stycket. I sammanställningen ska det totala beloppet av den mervärdesskatt som tagits ut under den aktuella kalendermånaden anges.

Dokumentationskyldighet

4 § Den som tillämpar den särskilda ordningen ska genom räkenskaper eller annan lämplig dokumentation se till att det finns underlag för de importörer som omfattas av den särskilda ordningen. Räkenskaperna ska vara så detaljerade att Tullverket kan avgöra om en sammanställning enligt 3 § tredje stycket är korrekt.

5 § Om Tullverket begär det, ska den som tillämpar den särskilda ordningen göra underlaget tillgängligt på elektronisk väg.

Underlaget ska bevaras i sju år efter utgången av det år då den transaktion som underlaget avser utfördes.

Omräkning av belopp till svenska kronor

6 § Motsvarigheten i svenska kronor till 150 euro i 2 § är detsamma som motsvarigheten i svenska kronor till beloppet för tullfrihet för varor av ringa värde enligt artikel 23 i förordningen om tullbefrielse.

24 kap. Överklagande

1 § Vid överklagande av beslut enligt denna lag gäller 67 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), om inte annat följer av 2–7 §§.

Bestämmelser om överklagande i andra kapitel

2 § Bestämmelser om överklagande finns även i 22 kap. med särskilda ordningar för distansförsäljning av varor och vissa tillhandahållanden av tjänster.

Överklagande i vissa fall

3 § Beslut av Skatteverket som överklagas till en förvaltningsrätt ska tas upp av Förvaltningsrätten i Falun om beslutet gäller ärenden om

1. betalningsskyldighet enligt 10 kap. 83 §,
2. återbetalning av ingående skatt till en sådan beskattningsbar person etablerad utanför EU som avses i 14 kap. 32–34 §§ och som ansöker om återbetalning enligt 14 kap. 39 § första stycket,
3. betalningsskyldighet och avräkning enligt 14 kap. 47 §, och
4. återbetalning av ingående skatt enligt 14 kap. 59–65 §§.

4 § Beslut av Skatteverket om gruppregistrering enligt 4 kap. 11 § och om ändring eller avregistrering enligt 4 kap. 12 § som överklagas till förvaltningsrätt ska tas upp av den förvaltningsrätt som är behörig att pröva ett överklagande av grupphuvudmannen.

5 § Beslut om avräkning enligt 14 kap. 47 § får överklagas särskilt på den grunden att avräkningsbeslutet i sig är felaktigt men i övrigt endast i samband med överklagande av beslut om betalningsskyldighet.

6 § Ett överklagande enligt 3, 4 eller 5 § ska ha kommit in inom två månader från den dag då klaganden fick del av beslutet.

7 § Ett beslut enligt 4 kap. 11 eller 12 § får även överklagas av det allmänna ombudet hos Skatteverket. Om en enskild part överklagar ett sådant beslut förs det allmännas talan av Skatteverket.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2022.

2. Genom lagen upphävs mervärdesskattelagen (1994:200) och lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för distansförsäljning av varor och för tjänster.

3. De upphävda lagarna ska dock fortfarande gälla för mervärdesskatt som hänför sig till tiden före ikraftträdandet av den nya lagen. Ytterligare bestämmelser om tillämpning av de upphävda författningarna finns i 4–14.

4. Bestämmelserna i mervärdesskattelagen (1994:200) tillämpas på en leverans av en vara om varan före ikraftträdandet sänts till köparen mot postförskott eller efterkrav.

5. Bestämmelserna i 14 kap. 3–31 §§ om återbetalning till beskattningsbara personer etablerande i andra EU-länder och bestämmelserna i 14 kap. 32–48 §§ om återbetalning till beskattningsbara personer etablerade utanför EU tillämpas på återbetalningsperioder som avser tid från och med ikraftträdandet. För återbetalningsperioder som avser tid före ikraftträdandet tillämpas bestämmelserna i 10 och 19 kap. i mervärdesskattelagen (1994:200).

6. För mervärdesskatt som ska redovisas enligt de särskilda ordningarna för distansförsäljning av varor och vissa tillhandahållanden av tjänster tillämpas bestämmelserna i 22 kap. på redovisningsperioder som avser tid från och med ikraftträdandet. För redovisningsperioder som avser tid före ikraftträdandet tillämpas i stället bestämmelserna i mervärdesskattelagen (1994:200) och lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för distansförsäljning av varor och för tjänster.

7. För mervärdesskatt som ska redovisas enligt den särskilda ordningen för deklaration och betalning vid import tillämpas bestämmelserna i 23 kap. för skatt som ska redovisas i sammanställningar som avser tid efter ikraftträdandet. För skatt som ska redovisas i sammanställningar som avser tid före ikraftträdandet tillämpas i stället bestämmelserna i mervärdesskattelagen (1994:200) och lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för distansförsäljning av varor och för tjänster.

8. Om någon bestämmelse i de upphävda lagarna har tillämpats och den motsvaras av en bestämmelse i denna lag, ska bestämmelsen i denna lag anses ha tillämpats. Med mervärdesskatt enligt denna lag och skyldighet att betala mervärdesskatt likställs i tillämpliga delar skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200) och skyldighet att betala sådan skatt.

9. Bestämmelserna i 6 kap. 61–64 §§ tillämpas inte på en beskattningsbar person som vid utgången av december 2020 omfattades av ett gällande identifieringsbeslut enligt lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster. Detta gäller endast om den beskattningsbara personen fortfarande omfattas av ett sådant gällande identifieringsbeslut vid ikraftträdandet av denna lag.

Om den beskattningsbara personen begär det ska Skatteverket dock besluta att 6 kap. 61 § ska tillämpas om förutsättningarna för det är uppfyllda.

10. Bestämmelserna i mervärdesskattelagen (1994:200) i lydelsen före den 1 januari 2019 tillämpas på vouchrar som ställts ut före den dagen.

11. Om ingående skatt är hänförlig till investeringsvaror för vilka korrigeringsstiden enligt 8 a kap. 6 § mervärdesskattelagen (1994:200) påbörjades före den 1 januari 2017 tillämpas fortfarande bestämmelserna om jämkning av avdrag i den lagen i lydelsen före detta datum.

Överlåts investeringsvaran efter ikraftträdandet av denna lag tillämpas dock bestämmelserna om justering i 12 kap. och 15 kap., om inte annat följer av 12–14.

12. En ny-, till- eller ombyggnad på en investeringsvara, eller en del av investeringsvara ska vid tillämpning av 15 kap. ses som ett förvärv med en justeringsperiod på tio år, om investeringsvaran eller delen av investeringsvaran

– vid ett förvärv eller nybyggnad före den 1 januari 2017 ansågs som fastighet enligt 1 kap. 11 § och 8 a kap. mervärdesskattelagen (1994:200) i lydelsen före detta datum, och

– vid en överlåtelse som sker efter ikraftträdande av denna lag inte utgör fastighet enligt 2 kap. 11 § och 15 kap.

13. Avdrag som avser ett förvärv eller ny-, till- eller ombyggnad som skett före den 1 januari 2017 ska inte justeras, om en investeringsvara, eller del av investeringsvara

– vid en överlåtelse som sker efter ikraftträdandet av denna lag anses utgöra fastighet enligt 2 kap. 11 § och 15 kap., och

– vid förvärvet eller ny-, till- eller ombyggnaden inte ansågs som fastighet enligt 1 kap. 10 § och 8 a § mervärdesskattelagen (1994:200) i lydelsen före den 1 januari 2017.

14. Bestämmelserna om jämkning i 8 a kap. mervärdesskattelagen (1994:200) i lydelsen före den 1 januari 2016 gäller för avdrag för ingående skatt som gjorts före den tidpunkten i enlighet med 8 kap. 4 § första stycket 5 och andra stycket samma lag i lydelsen före den 1 januari 2016.

1.2 Förslag till mervärdesskatteförordning (0000:000)

Härigenom föreskrivs² följande.

Ord och uttryck i förordningen

1 § Begrepp, termer och uttryck som används i denna förordning har samma innebörd som i mervärdesskattelagen (0000:000).

2 § I denna förordning avses med

- förordningen om administrativt samarbete: rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri,
- kommissionens genomförandeförordning nr 79/2012: kommissionens genomförandeförordning (EU) nr 79/2012 av den 31 januari 2012 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för vissa bestämmelser i rådets förordning (EU) nr 904/2010 angående administrativt samarbete och bedrägeribekämpning i fråga om mervärdesskatt,
- mervärdesskattedirektivet: rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i lydelsen enligt direktiv (EU) 2019/1995.

Blanketter och andra handlingar

3 § Skatteverket fastställer formulär till blanketter och andra handlingar som behövs för tillämpningen av mervärdesskattelagen (0000:000).

Skatteverket ska kostnadsfritt tillhandahålla sådana blanketter som avses i första stycket.

² Jfr rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i lydelsen enligt rådets direktiv (EU) 2019/1995 av den 21 november 2019 om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller bestämmelserna om distansförsäljning av varor och vissa inhemska leveranser av varor.

Särskilt om import i vissa fall

4 § Vid tillämpning av 10 kap. 58 § mervärdesskattelagen (0000:000) ska Tullverket lämna uppgift om importen till Skatteverket. Om importen inte följs av en leverans av varan till ett annat EU-land, ska Skatteverket underrätta Tullverket.

5 § Den som är skyldig att betala mervärdesskatt till staten för import av en vara ska på uppmaning av Tullverket lämna en skriftlig försäkran om ändamålet med införseln.

Intyg i vissa fall vid transaktioner till andra EU-länder eller till en plats utanför EU

Leverans av nya transportmedel

6 § En beskattningsbar person vars leverans av nya transportmedel undantas från skatteplikt enligt 10 kap. 46 och 49 §§ mervärdesskattelagen (0000:000) ska till Skatteverket ge in en kopia av den faktura som utfärdats för leveransen.

Transaktioner till beskickningar, konsulat, EU-organ och andra internationella organisationer samt till vissa väpnade styrkor

7 § Vid sådana leveranser av varor eller tillhandahållande av tjänster som undantas från skatteplikt enligt 10 kap. 88, 92, 93, 95 eller 96 § mervärdesskattelagen (0000:000), ska säljaren styrka skattefriheten genom att i sina räkenskaper ha ett intyg från förvärvaren motsvarande det som avses i 4 a § förordningen (1994:224) om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl.

Intyget ska vara utfärdat av behörig myndighet i det EU-land där förvärvaren är stationerad.

8 § Vid sådan leverans av varor som undantas från skatteplikt enligt 10 kap. 88, 95 eller 96 § mervärdesskattelagen (0000:000) och där varutransporten ombesörjs av förvärvaren, ska säljaren i sina räkenskaper ha ett intyg som förvärvaren utfärdat och som visar att

denne i nära anslutning till leveransen har för avsikt att föra varorna från Sverige till ett annat EU-land.

Varor som ska medföras i resandes personliga bagage

9 § Om varor ska medföras av förvärvaren i dennes personliga bagage ska säljaren vid tillämpning av undantaget från skatteplikt i 10 kap. 66 § mervärdesskattelagen (0000:000) i sina räkenskaper ha

1. ett intyg som är utfärdat av en intygsgivare som är godkänd av Skatteverket och som visar att förvärvaren har medfört varorna till en plats utanför EU, eller

2. en faktura eller en motsvarande handling påstämplad av det tullkontor där varan lämnade EU för att medföras till en plats utanför EU.

10 § Vid försäljning i transithall på flygplats, eller om det av annan anledning finns särskilda skäl, kan säljaren anses ha fullgjort sin skyldighet enligt 9 § även utan de handlingar som anges där.

11 § Om en vara förvärvats i ett annat EU-land av en fysisk person som är bosatt eller stadigvarande vistas på en plats utanför EU och förvärvaren vid utresa från Sverige för med sig varan till en plats utanför EU, ska tullkontoret där varan lämnar Sverige på förvärvarens begäran intyga utförseln genom en stämpel på den faktura eller motsvarande handling som ligger till grund för varuleveransen.

Intyg vid leverans av motorfordon till utländska beskickningar m.fl.

12 § Det intyg som avses i 10 kap. 82 § mervärdesskattelagen (0000:000) ska vara utfärdat av Utrikesdepartementet.

Leverantören ska ge in en kopia av intyget och en kopia av fakturan till Skatteverket.

Varor i vissa lager

13 § I fråga om beskattning enligt 11 kap. 6 § mervärdesskattelagen (0000:000) är Skatteverket beskattningsmyndighet om inte annat följer av andra stycket.

I fråga om varor i en anläggning för tillfällig lagring, ett tullager eller en frizon är Tullverket beskattningsmyndighet i de fall varorna inte levereras enligt 11 kap. 4 § 3 mervärdesskattelagen och det följer av 2 kap. 1 och 2 §§ tullagen (2016:253) att mervärdesskatt ska tas ut i enlighet med tullagen.

14 § Om varor ska levereras på sådant sätt som avses i 11 kap. 4 § 3 mervärdesskattelagen (0000:000), ska den som lagt upp varorna i anläggningen för tillfällig lagring, tullagret eller frizonen lämna uppgift om detta till Tullverket snarast och senast när varorna upphör att vara placerade på ett sådant sätt.

Om en sådan uppgift har lämnats ska Tullverket underrätta Skatteverket om det.

Frivillig beskattning

15 § Det intyg som avses i 12 kap. 10 § mervärdesskattelagen (0000:000) ska vara utfärdat av Utrikesdepartementet.

Återbetalning inom EU via den elektroniska portalen

16 § I 17–23 §§ finns föreskrifter om sådana ansökningar om återbetalning av ingående skatt till beskattningsbara personer etablerade i andra EU-länder som avses i 14 kap. 12 § första stycket mervärdesskattelagen (0000:000).

Skatteverket får meddela de närmare föreskrifter som behövs för verkställighet av bestämmelserna i 21 och 22 §§.

Vilka språk som ska användas i ansökan och vid kommunikation

17 § En ansökan om återbetalning ska vara skriven på svenska eller engelska.

Detsamma gäller den kommunikation som sker med anledning av att Skatteverket begär ytterligare uppgifter enligt 14 kap. 18 eller 19 § mervärdesskattelagen (0000:000).

Ansökans innehåll

18 § En ansökan ska innehålla följande uppgifter:

1. sökandens namn och fullständig adress,
2. en adress för kontakt på elektronisk väg,
3. en beskrivning av sökandens affärsverksamhet för vilken varorna och tjänsterna förvärvats,
4. uppgift om vilken återbetalningsperiod den avser,
5. en förklaring från sökanden att denne under återbetalningsperioden inte har levererat några andra varor eller tillhandahållit några andra tjänster inom landet än sådana som anges i 14 kap. 4–6 §§ mervärdesskattelagen (0000:000),
6. sökandens registreringsnummer för mervärdesskatt eller skatteregistreringsnummer, och
7. uppgifter om bankkonto för återbetalning, inbegripet IBAN- och BIC-koder.

19 § Den beskrivning av sökandens affärsverksamhet som avses i 18 § 3 ska anges med hjälp av de harmoniserade koder som fastställts i enlighet med artikel 48.3 andra stycket i förordningen om administrativt samarbete.

20 § En ansökan ska för varje faktura eller importdokument innehålla följande uppgifter:

1. varu- eller tjänsteleverantörens namn och fullständiga adress,
2. varu- eller tjänsteleverantörens registreringsnummer för mervärdesskatt,
3. prefixet för Sverige enligt artikel 215 i mervärdesskattedirektivet,
4. fakturans eller importdokumentets datum och nummer,
5. beskattningsunderlaget och mervärdesskattebeloppet,

6. den ingående skatt för vilken det finns rätt till återbetalning enligt 14 kap. 7–9 §§ mervärdesskattelagen (0000:000) uttryckt i svenska kronor, och

7. den avdragsgilla andelen, uttryckt i procent, som beräknats i enlighet med tillämpning av artikel 173 i mervärdesskattedirektivet i det EU-land där sökanden är etablerad, om sökanden utför transaktioner som medför respektive inte medför rätt till avdrag av ingående skatt, och

8. de förvärvade varornas och tjänsternas art, beskrivna med koderna i 21 §.

Första stycket 2 och 3 gäller inte i fråga om import.

21 § I ansökan ska de förvärvade varornas och tjänsternas art, för varje faktura eller importdokument, beskrivas med följande koder:

<i>För</i>	<i>används kod</i>
bränsle,	1
hyra av transportmedel,	2
utgifter med anknytning till transportmedel (bortsett från de varor och tjänster som hänförs till kod 1 eller 2),	3
vägtullar och vägavgifter,	4
utgifter för resor, såsom passageraravgift för taxi och kollektivtrafik,	5
logi,	6
mat, dryck och restaurangtjänster,	7
inträdesavgifter till mässor och utställningar,	8
utgifter för lyxartiklar, underhållning och representation,	9
övrigt.	10

Om sökanden använder kod 10 ska de levererade varornas och tillhandahållna tjänsternas art anges.

22 § Sökanden ska på elektronisk väg lämna ytterligare uppgifter om koderna i 21 § för att beskriva varornas eller tjänsternas art när uppgifterna behövs på grund av

1. begränsningar av avdragsrätten enligt
 - 13 kap. 18 och 19 §§ om försäljning från fartyg på vissa linjer,
 - 13 kap. 20–23 §§ om personbilar och motorcyklar,
 - 13 kap. 24 och 25 §§ om representation och liknande ändamål, eller
 - 13 kap. 26 och 27 §§ om stadigvarande bostad, eller

2. vad som föreskrivs i lagen (2000:142) om avtal med Danmark om mervärdesskatt för den fasta vägförbindelsen över Öresund.

23 § Sökanden ska lämna de uppgifter som avses i 22 § genom att använda följande av de koder som anges i bilaga III till kommissionens genomförandeförordning nr 79/2012:

<i>För</i>	<i>används kod</i>
hyra av transportmedel med en vikt av mer än 3 500 kilogram, bortsett från transportmedel för betalande passagerare,	2.1
hyra av transportmedel med en vikt av högst 3 500 kilogram, bortsett från transportmedel för betalande passagerare,	2.2
hyra av transportmedel för betalande passagerare,	2.3
förvärv av transportmedel med en vikt av mer än 3 500 kilogram, bortsett från transportmedel för betalande passagerare,	3.1.1
förvärv av transportmedel med en vikt av högst 3 500 kilogram, bortsett från transportmedel för betalande passagerare,	3.2.1
förvärv av transportmedel för betalande passagerare,	3.3.1
vägtullar för alla transportmedel som färdas över Öresundsbron,	4.5

<i>För</i>	<i>används kod</i>
utgifter för mottagningar och representation,	9.3
arbete på fastighet,	10.4.1
arbete på fastighet som används som bostad,	10.4.2
förvärv eller hyra av fastighet som används som bostad eller för rekreations- eller fritidsändamål,	10.5.2
varor och tjänster som förvärvas av en researrangör och kommer resenären direkt till godo.	10.13

När originalhandlingar ska återsändas

24 § Skatteverket ska senast i samband med att verket meddelar sökanden sitt beslut om återbetalning återsända en originalhandling som verket tagit emot i enlighet med 14 kap. 19 § mervärdesskattelagen (0000:000) till den som gett in handlingen till verket. Det samma gäller om en ansökan anses ha avslagits enligt 14 kap. 23 § samma lag.

Korrigerig och återkrav

25 § Om sökanden har gjort en sådan korrigerig i en ansökan om återbetalning som avses i 14 kap. 24 § andra stycket 1 mervärdesskattelagen (0000:000), ska Skatteverket i sitt beslut avseende den ansökan även fatta beslut om att höja eller sänka det belopp som ska betalas tillbaka med anledning av korrigeringen.

26 § Om sökanden har gjort en sådan korrigerig i en särskild anmälan som avses i 14 kap. 24 § andra stycket 2 mervärdesskattelagen (0000:000), ska Skatteverket besluta att

1. betala tillbaka det belopp som sökanden har att fordra, eller
2. sökanden ska betala tillbaka vad som har betalats ut för mycket.

Ett beslut enligt första stycket 2 får verkställas även om det inte fått laga kraft.

Återbetalning till beskattningsbara personer utanför EU

Verkställighetsföreskrifter

27 § Skatteverket får meddela de närmare föreskrifter som avses i 14 kap. 41 § mervärdesskattelagen (0000:000) om ansökans innehåll och vilka språk som får användas i en ansökan samt om de handlingar som ska bifogas en ansökan om återbetalning.

Handlingar som ska bifogas en ansökan

28 § Till en ansökan ska följande handlingar bifogas:

1. Ett av en behörig myndighet utfärdat intyg som visar att sökanden kan anses som en beskattningsbar person.

2. Om den ingående skatten avser ett förvärv: fakturan i original. Om en faktura hänvisar till underliggande fakturor ska även dessa bifogas.

3. Om den ingående skatten avser en sådan leverans av varor eller ett sådant tillhandahållande av tjänster i Sverige som avses i 14 kap. 34 § mervärdesskattelagen (0000:000) för vilka förvärvaren är skyldig att betala mervärdesskatten: fakturan avseende sökandens efterföljande leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster i Sverige. Om en faktura hänvisar till underliggande fakturor ska även dessa bifogas.

4. Om den ingående skatten avser en import av varor: ett importdokument utfärdad av Tullverket.

5. Andra handlingar som behövs för att Skatteverket ska kunna bedöma den sökandens rätt till återbetalning.

När originalhandlingar ska återsändas

29 § Skatteverket ska senast i samband med att verket meddelar sökanden sitt beslut om återbetalning återsända en originalhandling som verket tagit emot i enlighet med 28 § till den som gett in handlingen.

Återbetalningsansökningar riktade till andra EU-länder

Verkställighetsföreskrifter

30 § Skatteverket får meddela de närmare föreskrifter som behövs för verkställighet av bestämmelserna om hur en ansökan om återbetalning ska göras enligt 14 kap. 55 § första stycket mervärdesskattelagen (0000:000).

Kreditering av skattekonto

31 § En överföring av återbetalning av mervärdesskatt enligt artikel 48.1 andra stycket i förordningen om administrativt samarbete ska krediteras ett sådant skattekonto som avses i 61 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244).

Handel med investeringsguld

32 § Skatteverket ska senast den 1 juni varje år underrätta Finansdepartementet om vilka guldmynt som uppfyller de kriterier som anges i 21 kap. 2 § 2 mervärdesskattelagen (0000:000) och som är föremål för handel i Sverige.

Särskilda ordningar för distansförsäljning av varor och vissa tillhandahållanden av tjänster

Ansökan om identifieringsbeslut för tredjelandsordningen

33 § En ansökan om sådant identifieringsbeslut för tredjelandsordningen som avses i 22 kap. 10 § mervärdesskattelagen (0000:000) ska innehålla följande uppgifter:

1. namn,
2. postadress,
3. elektroniska adresser (inbegripet webbplatser), och
4. nationellt skattenummer.

Ansökan ska också innehålla

1. en försäkran om att sökanden inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige eller i ett annat EU-land, och

2. uppgift om när den beskattningsbara verksamheten är planerad att inledas.

34 § Den som omfattas av ett identifieringsbeslut för tredjelandsordningen enligt 22 kap. 10 § mervärdesskattelagen (0000:000) ska på elektronisk väg få underrättelse från Skatteverket om sitt identifieringsnummer enligt 22 kap. 22 § i den lagen.

Valutaomräkning till euro

35 § Om varorna har levererats eller tjänsterna har tillhandahållits i en annan valuta än euro, ska beloppet räknas om till euro. Omräkningen ska göras enligt den växelkurs som offentliggjorts av Europeiska centralbanken för den sista dagen i redovisningsperioden eller, om någon kurs inte har offentliggjorts för den dagen, enligt den växelkurs som offentliggörs närmast därefter.

Redovisning av inbetald skatt från konto för skattebetalningar

36 § Den som för det konto för skattebetalningar som avses i 22 kap. 43 § andra stycket mervärdesskattelagen (0000:000) ska redovisa inbetald skatt till Skatteverket.

Informationsutbyte mellan EU-länder

37 § Bestämmelser om förfarandet för utbyte av information och överföring av pengar mellan EU-ländernas behöriga myndigheter när det gäller sådan mervärdesskatt som omfattas av bestämmelserna i 22 kap. mervärdesskattelagen (0000:000) eller av motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land finns i rådets förordning om administrativt samarbete.

Förvaring och gallring

38 § För deklARATIONER och övriga uppgifter som har lämnats till Skatteverket enligt 22 kap. mervärdesskattelagen (0000:000) eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land tillämpas bestäm-

melserna om förvaring och gallring i 20 kap. 1 §, 2 § första stycket och 3 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261). Detsamma gäller för uppgifter i handlingar som har upprättats eller som har tagits om hand för granskning av Skatteverket enligt 22 kap. mervärdesskattelagen eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land.

Verkställighetsföreskrifter

39 § Skatteverket får meddela föreskrifter om utformningen av identifieringsnummer enligt 22 kap. 22 § mervärdesskattelagen (0000:000) för identifieringsbeslut som fattas för tredjelandsordningen enligt 22 kap. 10 § den lagen.

40 § Skatteverket får meddela de närmare föreskrifter som behövs för verkställighet av bestämmelserna i 33–38 §§.

Verkställighetsföreskrifter

41 § Skatteverket får meddela närmare föreskrifter om verkställigheten av bestämmelserna i mervärdesskattelagen (0000:000) som rör

1. mervärdesskattegrupper i 4 kap. 7–14 §§,
2. anmälningsskyldighet vid frivillig beskattning för fastighetsupplåtelser i 12 kap. 20 och 21 §§,
3. förenklad faktura i 17 kap. 23 § 1 och 2,
4. faktura som överförs på elektronisk väg,
5. investeringsguld i 21 kap. 5–9 §§,
6. särskilda ordningar om distansförsäljning av varor och vissa tillhandahållanden av tjänster i 22 kap., och
7. verksamhet i exportbutik enligt lagen (1999:445) om exportbutiker.

42 § Skatteverket får i samråd med Tullverket meddela närmare föreskrifter om verkställigheten av bestämmelserna i mervärdesskattelagen (0000:000) som rör

1. varor i vissa lager i 11 kap., och
2. import av varor.

1. Denna förordning träder i kraft den 1 januari 2022.

2. Genom förordningen upphävs mervärdesskatteförordningen (1994:223) och förordningen (2011:1262) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster.

3. De upphävda förordningarna ska dock fortfarande tillämpas för mervärdesskatt som avser tid före ikraftträdandet.

1.3 Förslag till lag om ändring i lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter

Härigenom föreskrivs att 1 § lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §³

Avräkning enligt denna lag ska göras från belopp som återbetalas eller annars utbetalas på grund av bestämmelse i

1. skatteförfarandelagen (2011:1244),
2. 10 kap. 1–4 §§ mervärdes- 2. 14 kap. 3–10 eller 32–37 §§ skattelagen (1994:200), mervärdesskattelagen (0000:000),
3. lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.,
4. lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter,
5. tullagstiftningen enligt 1 kap. 3 § tullagen (2016:253), eller
6. lagen (1972:435) om överlastavgift.

Vad som sagts i första stycket 1 gäller inte utbetalning enligt 9 kap. 1 § lagen (1994:1776) om skatt på energi.

Avräkning ska också göras vid återbetalning av belopp som tagits ut som förrättningskostnad vid indrivning av en sådan fordran som avses i 2 § första meningen.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2022.
 2. Äldre bestämmelser tillämpas fortfarande för mervärdesskatt som avser återbetalningsperioder före ikraftträdandet.

³ Senaste lydelse 2016:258.

1.4 Förslag till lag om ändring i lagen (1988:1385) om Sveriges riksbank

Härigenom föreskrivs att 9 kap. 8 § lagen (1988:1385) om Sveriges riksbank ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

9 kap. 8 §⁴

Riksbanken har rätt till kom-
pensation för belopp, motsva-
rande ingående skatt enligt mer-
värdesskattelagen (1994:200),
som hänför sig till verksamheten.

Riksbanken har dock inte rätt
till kompensation om den ingå-
ende skatten omfattas av begräns-
ningar i avdragsrätten enligt 8 kap.
9, 10, 15 eller 16 § mervärdes-
skattelagen.

Riksbanken har rätt till kom-
pensation för belopp, motsva-
rande ingående skatt enligt mer-
värdesskattelagen (0000:000),
som hänför sig till verksamheten.

Riksbanken har dock inte rätt
till kompensation om den ingå-
ende skatten omfattas av begräns-
ningar i avdragsrätten enligt
13 kap. 16 § eller någon av 13 kap.
18–27 § mervärdesskattelagen.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2022.
2. Äldre bestämmelser tillämpas fortfarande för mervärdesskatt som hänför sig till tid före ikraftträdandet.

⁴ Senaste lydelse 2006:1001.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.

dels att 2 kap. 3 a⁵ och 4⁶ §§ ska upphöra att gälla,

dels att 2 kap. 5 § och 8 §§ ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

5 §⁷

Frihet från skatt ska medges för unionsvaror som efter att ha förts ut från EU till tredjeland förs in till Sverige av den som fört ut dem utan att de har bearbetats under tiden de varit utförda från EU.

Frihet från skatt enligt första stycket medges endast om varorna omfattas av tullbefrielse enligt artiklarna 203–205 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen. Varor som är tullfria enligt rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan ska behandlas som om de varit tullbelagda.

Frihet från skatt enligt första stycket medges inte

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

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

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

I	mervärdesskattelagen	I	mervärdesskattelagen
(1994:200)	finns särskilda bestämmelser om underlaget för beräkning av mervärdesskatt vid åter-	(0000:000)	finns särskilda bestämmelser om underlaget för beräkning av mervärdesskatt vid åter-

⁵ 2 kap. 3 a § senast ändrad 2011:284.

⁶ 2 kap. 4 § förslag till ändrad lydelse i prop. 2019/20:122.

⁷ Senaste lydelse 2016:263.

införsel av varor som bearbetats i tredje land.

införsel av varor som bearbetats i tredje land.

8 §⁸

Frihet från skatt ska medges för import av samlarföremål och konstverk som inte är avsedda att säljas, när den för vars räkning varorna införs är ett galleri, museum eller annan institution som har godkänts av Tullverket för skattefri import enligt denna paragraf. Frihet från skatt ska dock inte medges om varan tillhandahålls mot betalning av någon som är en beskattningsbar person i den mening som avses i 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200).

Frihet från skatt ska medges för import av samlarföremål och konstverk som inte är avsedda att säljas, när den för vars räkning varorna införs är ett galleri, museum eller annan institution som har godkänts av Tullverket för skattefri import enligt denna paragraf. Frihet från skatt ska dock inte medges om varan tillhandahålls mot betalning av någon som är en beskattningsbar person i den mening som avses i 4 kap. 2 § mervärdesskattelagen (0000:000).

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2022.
2. Äldre bestämmelser tillämpas fortfarande för mervärdesskatt som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

⁸ Senaste lydelse 2014:944.

1.6 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1563) om tobaksskatt

Härigenom föreskrivs att 40 § lagen (1994:1563) om tobaksskatt ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

40 §⁹

Tullverket beslutar om tobaksskatt för den som enligt 37 § är skattskyldig vid import. Skatten ska betalas till Tullverket.

Bestämmelserna i 30, 31 d och 31 e §§, 32 § första stycket 2 och 3 och andra stycket och 34 § ska tillämpas även i fråga om snus och tuggtobak. Därvid ska vad som gäller om upplagshavare i stället gälla den som är godkänd lagerhållare.

En godkänd lagerhållare får göra avdrag för skatt på

1. tuggtobak som har levererats till en köpare i ett annat EU-land, och
2. tuggtobak och snus
 - a) för vilka skattskyldighet enligt denna lag tidigare har inträtt och som förvärvats från någon som inte är godkänd lagerhållare,
 - b) för vilka skattskyldighet enligt denna lag tidigare har inträtt och som innehas av lagerhållaren vid tidpunkten för godkännandet,
 - c) som har förstörts genom oförutsedda händelser eller force majeure,
 - d) som exporterats till tredjeland eller förts till frizon för annat ändamål än att förbrukas där, eller
 - e) som har levererats till en sådan köpare som avses i 3 kap. 30 c § första stycket mervärdes-skattelagen (1994:200), i den omfattning som frihet från tobaksskatt gäller i det EU-landet.
- e) som har levererats till en sådan köpare som avses i 10 kap. 88–91 §§ mervärdes-skattelagen (0000:000), i den omfattning som frihet från tobaksskatt gäller i det EU-landet.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2022.

2. Äldre bestämmelser tillämpas fortfarande för skatt som hänförs till tid före ikraftträdandet.

⁹ Senaste lydelse 2016:264.

1.7 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi

Härigenom föreskrivs att 7 kap. 2 § lagen (1994:1776) om skatt på energi ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

7 kap.

2 §¹⁰

En skattskyldig får göra avdrag för skatt på bränsle som avses i 1 kap. 3 a § och som levererats till en sådan köpare som avses i 3 kap. 30 c § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200), i den omfattning som frihet från bränsleskatt föreligger i det EU-landet.

En skattskyldig får göra avdrag för skatt på bränsle som avses i 1 kap. 3 a § och som levererats till en sådan köpare som avses i 10 kap. 88–91 §§ mervärdesskattelagen (0000:000), i den omfattning som frihet från bränsleskatt föreligger i det EU-landet.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2022.
2. Äldre bestämmelser tillämpas fortfarande för skatt som hänförs till tid före ikraftträdandet.

¹⁰ Senaste lydelse 2015:890.

1.8 Förslag till lag om ändring i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor

Häri genom föreskrivs att 1 § i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §¹¹

Denna lag gäller förhandsbesked om

1. skatt eller avgift som avses i

a) lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt,

b) lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel för dem som avses i 2 § första stycket 1–4 och 6–10 i den lagen,

c) lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader,

d) lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift,

e) inkomstskattelagen (1999:1229), och

f) lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift,

2. punktskatt som avses i 3 kap. 15 § skatteförfarandelagen (2011:1244),

3. skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200),

3. skatt enligt mervärdesskattelagen (0000:000),

4. taxering enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152), och

5. skatt enligt kupongskattelagen (1970:624).

Förhandsbesked lämnas av Skatterättsnämnden efter ansökan av en enskild eller det allmänna ombudet hos Skatteverket.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2022.

2. Äldre bestämmelser tillämpas fortfarande i fråga om mervärdesskatt som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

¹¹ Senaste lydelse 2015:885.

1.9 Förslag till lag om ändring i lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg

Härigenom föreskrivs att 3 § i lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 §¹²

Proviaivering med obeskattade unionsvaror får ske för försäljning ombord vid resa till en plats utanför EU:s skatteområde och för förbrukning ombord vid resa till utländsk ort.

Proviaivering med icke-unionsvaror får ske för förbrukning ombord vid resa till utländsk ort över det fria havet, om varorna består av animaliska livsmedel och proviaivering sker enligt gällande föreskrifter om kontroll av livsmedel som importerats från ett land utanför EU.

I fråga om mervärdesskatt får proviaivering ske i de fall som avses i 3 kap. 21 a § första stycket 4 eller 5 eller 5 kap. 3 a § första stycket 4 eller 4 a mervärdesskattelagen (1994:200).

I fråga om mervärdesskatt får proviaivering ske i de fall som avses i 10 kap. 73 § första stycket 1 eller 2 mervärdesskattelagen (0000:000).

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2022.
2. Äldre bestämmelser tillämpas fortfarande i fråga om mervärdesskatt som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

¹² Senaste lydelse 2017:1198.

1.10 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs att 15 kap. 6 §, 16 kap. 16 §, 18 kap. 17 a och 17 b §§, 19 kap. 14 § och 67 kap. 13 c och 16 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

15 kap.

6 §¹³

Vad som motsvarar utgående skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200) ska inte tas upp. I 16 kap. 16 § finns bestämmelser om avdrag för det fall att skatten ändå har tagits upp samt för det fall denna sätts ned.

Om den skattskyldige eller ett svenskt handelsbolag vid redovisningen av mervärdesskatt har dragit av ingående skatt enligt 9 kap. 8 § mervärdesskattelagen, ska beloppet tas upp till den del de utgifter som avdraget avser har dragits av omedelbart vid beskattningen.

Om den skattskyldige eller ett svenskt handelsbolag vid redovisningen av mervärdesskatt har dragit av ingående skatt på grund av *jämkning* enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen, ska summan av *jämkningsbeloppen* för den återstående *korrigeringstiden* tas upp till den del *jämknings* avser mervärdesskatt på sådana utgifter som har

Vad som motsvarar utgående skatt enligt mervärdesskattelagen (0000:000) ska inte tas upp. I 16 kap. 16 § finns bestämmelser om avdrag för det fall att skatten ändå har tagits upp samt för det fall denna sätts ned.

Om den skattskyldige eller ett svenskt handelsbolag vid redovisningen av mervärdesskatt har dragit av ingående skatt enligt 12 kap. 22–25 §§ mervärdesskattelagen, ska beloppet tas upp till den del de utgifter som avdraget avser har dragits av omedelbart vid beskattningen.

Om den skattskyldige eller ett svenskt handelsbolag vid redovisningen av mervärdesskatt har dragit av ingående skatt på grund av *justering* enligt 12 kap. 27–31 §§ eller 15 kap. mervärdesskattelagen, ska summan av *justeringsbeloppen* för den återstående *justeringsperioden* tas upp till den del *justeringen* avser mervärdesskatt på sådana utgifter som har

¹³ Senaste lydelse 2011:1256.

dragits av omedelbart vid beskattningen.

dragits av omedelbart vid beskattningen.

16 kap.

16 §¹⁴

Sådan ingående skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200) som medför rätt till avdrag enligt 8 kap. eller återbetalning enligt 10 kap. nämnda lag får inte dras av.

Om den skattskyldige eller ett svenskt handelsbolag vid redovisningen av mervärdesskatt har återfört ingående skatt på grund av *jämkning* enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen, ska summan av *jämkningsbeloppen* för den återstående *korrigeringstiden* dras av till den del *jämknningen* avser mervärdesskatt på sådana utgifter som har dragits av omedelbart vid beskattningen.

Sådan ingående skatt enligt mervärdesskattelagen (0000:000) som medför rätt till avdrag enligt 13 kap. eller återbetalning enligt 14 kap. nämnda lag får inte dras av.

Om den skattskyldige eller ett svenskt handelsbolag vid redovisningen av mervärdesskatt har återfört ingående skatt på grund av *justering* enligt 12 kap. 27–31 §§ eller 15 kap. mervärdesskattelagen, ska summan av *justeringsbeloppen* för den återstående *justeringsperioden* dras av till den del *justeringen* avser mervärdesskatt på sådana utgifter som har dragits av omedelbart vid beskattningen.

Mervärdesskatt ska dras av om skatten avser utgående skatt som i strid med 15 kap. 6 § första stycket har tagits upp som intäkt och som har betalats in till staten. Om denna mervärdesskatt sätts ned ska motsvarande del av avdraget återföras.

18 kap.

17 a §¹⁵

Om den skattskyldige eller ett svenskt handelsbolag har *jämkat* avdrag för ingående skatt enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen (1994:200), gäller bestämmelserna i andra och tredje styckena till den del

Om den skattskyldige eller ett svenskt handelsbolag har *justerat* avdrag för ingående skatt enligt 12 kap. 27–31 §§ eller 15 kap. mervärdesskattelagen (0000:000), gäller bestämmelserna i andra och tredje styckena till den del

¹⁴ Senaste lydelse 2011:1256.

¹⁵ Senaste lydelse 2007:1419.

det *jämkade* beloppet avser mervärdesskatt på sådana utgifter som ingår i anskaffningsvärdet för inventarier.

Om den skattskyldige gör avdrag för värdeminskning enligt den räkenskapsenliga avskrivningsmetoden, ska avskrivningsunderlaget enligt 13 § justeras med det belopp som gäller enligt god redovisningssed. Vid beräkning enligt 17 § ska anskaffningsvärdet justeras med motsvarande belopp.

Om den skattskyldige gör avdrag för värdeminskning enligt restvärdesmetoden, ska avskrivningsunderlaget enligt 13 § justeras med summan av *jämkningsbeloppen* för den återstående *korrigeringstiden*.

det *justerade* beloppet avser mervärdesskatt på sådana utgifter som ingår i anskaffningsvärdet för inventarier.

Om den skattskyldige gör avdrag för värdeminskning enligt restvärdesmetoden, ska avskrivningsunderlaget enligt 13 § justeras med summan av *justeringsbeloppen* för den återstående *justeringsperioden*.

17 b §¹⁶

Om den skattskyldige eller ett svenskt handelsbolag vid redovisningen av mervärdesskatt har dragit av ingående skatt enligt 9 kap. 8 § mervärdesskattelagen (1994:200), ska avskrivningsunderlaget enligt 13 § respektive anskaffningsvärdet enligt 17 § minskas med det avdragna beloppet till den del detta avser mervärdesskatt på sådana utgifter som ingår i anskaffningsvärdet för inventarier.

Om den skattskyldige eller ett svenskt handelsbolag vid redovisningen av mervärdesskatt har dragit av ingående skatt enligt 12 kap. 22–25 §§ mervärdesskattelagen (0000:000), ska avskrivningsunderlaget enligt 13 § respektive anskaffningsvärdet enligt 17 § minskas med det avdragna beloppet till den del detta avser mervärdesskatt på sådana utgifter som ingår i anskaffningsvärdet för inventarier.

19 kap.

14 §¹⁷

Om den skattskyldige eller ett svenskt handelsbolag har *jämkat* avdrag för ingående skatt enligt

Om den skattskyldige eller ett svenskt handelsbolag har *justerat* avdrag för ingående skatt enligt

¹⁶ Senaste lydelse 2007:1419.

¹⁷ Senaste lydelse 2007:1419.

8 a kap. eller 9 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen (1994:200), ska anskaffningsvärdet justeras med summan av jämkningsbeloppen för den återstående korrigerings-tiden till den del jämkningen avser mervärdesskatt på sådana utgifter som ingår i anskaffningsvärdet för en byggnad.

Om den skattskyldige eller ett svenskt handelsbolag vid redovisningen av mervärdesskatt har dragit av ingående skatt enligt 9 kap. 8 § mervärdesskattelagen, ska anskaffningsvärdet minskas med det avdragna beloppet till den del avdraget avser mervärdesskatt på sådana utgifter som ingår i anskaffningsvärdet för en byggnad.

12 kap. 27–31 §§ eller 15 kap. mervärdesskattelagen (0000:000), ska anskaffningsvärdet justeras med summan av justeringsbeloppen avseende mervärdesskatt för den återstående justeringsperioden till den del justeringen avser mervärdesskatt på sådana utgifter som ingår i anskaffningsvärdet för en byggnad.

Om den skattskyldige eller ett svenskt handelsbolag vid redovisningen av mervärdesskatt har dragit av ingående skatt enligt 12 kap. 22–25 §§ mervärdesskattelagen, ska anskaffningsvärdet minskas med det avdragna beloppet till den del avdraget avser mervärdesskatt på sådana utgifter som ingår i anskaffningsvärdet för en byggnad.

67 kap.

13 c §¹⁸

Som hushållsarbete räknas inte

1. arbete som enbart avser installationer eller service på maskiner och andra inventarier vid tillämpningen av 13 a eller 13 b §,
2. arbete för vilket försäkringsersättning lämnats,
3. arbete för vilket bidrag eller annat ekonomiskt stöd lämnats från staten, en kommun eller en region,
4. om- eller tillbyggnad av ett småhus för vilket fastighetsavgift inte har tagits ut för de fem första kalenderåren efter beräknat värdeår, eller
5. sådana tjänster som anges i 7 kap. 1 § andra stycket 5 mervärdesskattelagen (1994:200).

5. sådana tjänster som anges i 9 kap. 5 § mervärdesskattelagen (0000:000).

¹⁸ Senaste lydelse 2019:907.

16 §¹⁹

För rätt till skattereduktion krävs beträffande den som utför hushållsarbete (utföraren) att denne uppfyller förutsättningarna i någon av 1 eller 2 eller i 17 §.

1. Utföraren ska vara godkänd för F-skatt när avtalet om arbetet träffas eller när ersättningen betalas ut.

2. Redovisning av arbetsgivaravgifter på ersättning för arbetet har skett i en förenklad arbetsgivardeklaration enligt 26 kap. 4 § skatteförfarandelagen (2011:1244). Utföraren får då inte ha varit *skattskyldig* enligt mervärdesskattelagen (1994:200) i fråga om verksamhet som omfattar hushållsarbetet.

2. Redovisning av arbetsgivaravgifter på ersättning för arbetet har skett i en förenklad arbetsgivardeklaration enligt 26 kap. 4 § skatteförfarandelagen (2011:1244). Utföraren får då inte ha varit *skyldig att betala mervärdesskatt* enligt mervärdesskattelagen (0000:000) i fråga om verksamhet som omfattar hushållsarbetet.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2022.

2. Äldre bestämmelser tillämpas fortfarande i fråga om skatt som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

3. Bestämmelserna i 15 kap. 6 §, 16 kap. 16 §, 18 kap. 17 a och 17 b §§ samt 19 kap. 14 § tillämpas i deras tidigare lydelse om avdrag för ingående skatt görs eller jämkning av ingående skatt sker i enlighet med bestämmelserna i mervärdesskattelagen (1994:200).

¹⁹ Senaste lydelse 2011:1256.

1.11 Förslag till lag om ändring i lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund

Härigenom föreskrivs att 1–4 §§, 6 b §, 6 c § och 12 a § lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund²⁰ ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §²¹

Denna lag innehåller bestämmelser om rätt till ersättning för kommuner för ingående skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200) och skyldighet att i vissa fall justera en sådan ersättning.

Denna lag innehåller bestämmelser om rätt till ersättning för kommuner för ingående skatt enligt mervärdesskattelagen (0000:000) och skyldighet att i vissa fall justera en sådan ersättning.

Det som sägs om kommun i denna lag gäller även region och kommunalförbund samt samordningsförbund som avses i 4 § lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser.

1 a §

I denna lag förstås med *investeringsvara*: det som enligt 8 a kap. 2 § mervärdesskattelagen (1994:200) avses med investeringsvara, och *korrigeringstid*: det som enligt 8 a kap. 6 § mervärdesskattelagen avses med *korrigeringstid*.

investeringsvara: det som enligt 15 kap. 4–6 §§ mervärdesskattelagen (0000:000) avses med investeringsvara, och *justeringsperiod*: det som enligt 15 kap. 10 och 11 §§ mervärdesskattelagen avses med *justeringsperiod*.

²⁰ Lagen omtryckt 2008:909.

²¹ Senaste lydelse 2019:922.

2 §²²

Kommuner har rätt till ersättning för ingående skatt

1. som inte får dras av enligt mervärdesskattelagen (1994:200), eller

2. för vilken de inte har rätt till återbetalning enligt mervärdesskattelagen.

Kommuner har rätt till ersättning för ingående skatt som inte får dras av enligt mervärdesskattelagen (0000:000).

2 a §

I denna paragraf finns bestämmelser om vad som utgör ersättningsbelopp och när rätten till ersättning inträder när användningen av en investeringsvara ändras samt när en investeringsvara förvärvas.

Om *jämkning* enligt 8 a kap. 4 § första stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200) ska göras eller rättighet och skyldighet att *jämka* avdrag för ingående skatt övertas enligt 8 a kap. 11 eller 12 § samma lag, utgör ersättningsbeloppet ett belopp som beräknas på samma sätt som *jämkningsbeloppet* enligt 8 a kap. 7, 8 och 10 §§ samma lag.

Rätten till ersättning inträder årligen under återstoden av *korrigeringstiden*. I *korrigeringstiden* ska även det kalenderår då användningen ändras eller förvärvet sker räknas in.

Om *justering av avdrag för ingående skatt* ska göras enligt 15 kap. 7 § 1 mervärdesskattelagen (0000:000) eller rättighet och skyldighet att *justera* avdrag för ingående skatt övertas enligt 15 kap. 20 eller 21 § samma lag, utgör ersättningsbeloppet ett belopp som beräknas på samma sätt som *justeringsbeloppet* enligt 15 kap. 12–17 och 19 §§ samma lag.

Rätten till ersättning inträder årligen under återstoden av *justeringsperioden*. I *justeringsperioden* ska även det kalenderår då användningen ändras eller förvärvet sker räknas in.

3 §

Om det vid tillämpningen av denna lag inte går att fastställa fördelningen mellan ingående skatt som får dras av enligt mervärdesskattelagen (1994:200) och

Om det vid tillämpningen av denna lag inte går att fastställa fördelningen mellan ingående skatt som får dras av enligt mervärdesskattelagen (0000:000) och

²² Senaste lydelse 2012:385.

ingående skatt för vilken ersättning kan erhållas enligt denna lag, får fördelningen i stället göras efter skälig grund.

ingående skatt för vilken ersättning kan erhållas enligt denna lag, får fördelningen i stället göras efter skälig grund.

4 §²³

Vid utbetalning av ersättning enligt 2 § tillämpas bestämmelserna i 8 kap. 9, 10, 15 och 16 §§ mervärdesskattelagen (1994:200). Bestämmelsen i 8 kap. 9 § första stycket 1 mervärdesskattelagen ska dock inte tillämpas i fråga om

Vid utbetalning av ersättning enligt 2 § tillämpas bestämmelserna i 13 kap. 16 och 18–27 §§ mervärdesskattelagen (0000:000). Bestämmelsen i 13 kap. 26 § mervärdesskattelagen ska dock inte tillämpas i fråga om

1. boendeformer som anges i 5 kap. 5 § andra och tredje styckena och 7 § tredje stycket socialtjänstlagen (2001:453),
2. hem för vård eller boende och stödboenden som anges i 6 kap. 2 § socialtjänstlagen, och
3. boendeformer som anges i 9 § 8 och 9 lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade.

6 b §

En kommun är skyldig att justera ersättning enligt denna lag om en investeringsvara överlåtits inom *korrigeringstiden*.

En kommun är skyldig att justera ersättning enligt denna lag om en investeringsvara överlåtits inom *justeringsperioden*.

Justeringen ska göras med ett belopp (justeringsbelopp) som motsvarar den ingående skatt som avser återstoden av *korrigeringstiden*. I *korrigeringstiden* ska även det kalenderår då överlåtelsen sker räknas in.

Justeringen ska göras med ett belopp (justeringsbelopp) som motsvarar den ingående skatt som avser återstoden av *justeringsperioden*. I *justeringsperioden* ska även det kalenderår då överlåtelsen sker räknas in.

Justeringen ska göras vid ett enda tillfälle.

6 c §

En kommun är skyldig att justera ersättning enligt denna lag om *jämkning* ska göras enligt

En kommun är skyldig att justera ersättning enligt denna lag om *justering av avdrag för*

²³ Senaste lydelse 2018:1725.

8 a kap. 4 § första stycket 2 mervärdesskattelagen (1994:200).

Justeringen ska göras med ett belopp (justeringsbelopp) som motsvarar den *jämkning* som ska göras. Om kommunen i stället gjort avdrag enligt 9 kap. 8 § mervärdesskattelagen, ska justeringsbeloppet motsvara avdraget.

Justering ska göras med ett årligt belopp under återstoden av *korrigeringstiden*. I *korrigeringstiden* ska även det kalenderår då användningen ändras räknas in. Om kommunen i stället gjort avdrag enligt 9 kap. 8 § mervärdesskattelagen, ska justering göras vid ett enda tillfälle.

ingående skatt ska göras enligt 15 kap. 7 § 2 mervärdesskattelagen (0000:000).

Justeringen ska göras med ett belopp (justeringsbelopp) som motsvarar den *justering* som ska göras enligt mervärdesskattelagen. Om kommunen i stället gjort avdrag enligt 12 kap. 22–25 §§ i den lagen, ska justeringsbeloppet motsvara avdraget.

Justering ska göras med ett årligt belopp under återstoden av *justeringsperioden*. I *justeringsperioden* ska även det kalenderår då användningen ändras räknas in. Om kommunen i stället gjort avdrag enligt 12 kap. 22–25 §§ mervärdesskattelagen, ska justering göras vid ett enda tillfälle.

12 a §

Underlaget för rätt till ersättning ska bevaras under fyra år efter utgången av det kalenderår som underlaget avser. Underlag som avser rätt till ersättning vid anskaffning av investeringsvara ska dock bevaras under fyra år efter utgången av det kalenderår som *korrigeringstiden* löpte ut.

Underlaget för rätt till ersättning ska bevaras under fyra år efter utgången av det kalenderår som underlaget avser. Underlag som avser rätt till ersättning vid anskaffning av investeringsvara ska dock bevaras under fyra år efter utgången av det kalenderår som *justeringsperioden* löpte ut.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2022.
2. Äldre bestämmelser tillämpas fortfarande för mervärdesskatt som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.
3. Bestämmelserna i 1 a, 2 a, 6 b och 6 c §§ tillämpas i deras tidigare lydelse om jämkning av ingående skatt sker eller avdrag för ingående skatt görs i enlighet med bestämmelserna i mervärdesskattelagen (1994:200).

1.12 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandelagen (2011:1244)

dels att 2 kap. 1 och 4 §§, 3 kap. 4 och 12 §§, 5 kap. 3 §, 6 kap. 1–3 och 5 §§, 7 kap. 1 och 2 §§, 26 kap. 2, 5, 7, 21, 24, 33 a, 33 b och 33 e §§, 35 kap. 2 och 4 §§, 38 kap. 3 §, 39 kap. 1, 2, 14 och 14 a §§, 41 kap. 2 och 3 §§, 50 kap. 7 §, 53 kap. 1 § och 64 kap. 6 § ska ha följande lydelse,

dels att rubrikerna närmast före 39 kap. 14 § och 50 kap. 7 § ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

1 §²⁴

Lagen gäller för skatt, dock inte skatt som tas ut enligt

1. kupongskattelagen (1970:624),
2. lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter,
3. lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.,
4. tullagen (2016:253),
5. lagen (2004:629) om trängselskatt,
6. vägtrafikskattelagen (2006:227), och
7. lagen (2014:1470) om beskattning av viss privatinförsel av cigaretter.

Lagen gäller även för belopp som avses i 1 kap. 1 § tredje stycket mervärdesskattelagen (1994:200).

Lagen gäller även för belopp som avses i 16 kap. 18 § mervärdesskattelagen (0000:000).

Lydelse enligt prop. 2019/20:122

Föreslagen lydelse

4 §

Lagen gäller inte heller för mervärdesskatt som ska redovisas och betalas enligt lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för distansförsäljning av varor och för tjänster.

Lagen gäller inte heller för mervärdesskatt som ska redovisas och betalas enligt 22 eller 23 kap. mervärdesskattelagen (0000:000).

²⁴ Senaste lydelse 2016:286.

*Nuvarande lydelse***3 kap.****4 §²⁵**

Vad som avses med beskattningsår framgår av följande uppställning:

<u>För</u>	<u>avses med beskattningsår</u>
<p>1. skatt enligt</p> <p>a) inkomstskattelagen (1999:1229),</p> <p>b) lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt,</p> <p>c) lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel i fall som avses i 2 § första stycket 1–4, och</p> <p>d) lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader, samt avgift enligt</p> <p>e) lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift beskattningsår enligt 1 kap. 13–15 §§ inkomstskattelagen eller, för svenska handelsbolag,</p>	<p>beskattningsår enligt 1 kap. 13–15 §§ inkomstskattelagen eller, för svenska handelsbolag, räkenskapsåret</p>
<p>2. skatt enligt lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel i fall som avses i 2 § första stycket 6–10</p>	<p>det kalenderår som skatten ska betalas för eller det beskattningsår då skatteunderlag för avkastningsskatt ska tas upp enligt 13 § lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel</p>

²⁵ Senaste lydelse 2017:1218.

<u>För</u>	<u>avses med beskattningsår</u>
3. skatt enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta och lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.	det kalenderår då ersättningen betalas ut
4. skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200) som ska redovisas för redovisningsperioder	beskattningsår enligt 1 kap. 14 § mervärdesskattelagen
5. annan mervärdesskatt	det kalenderår då den felaktiga debiteringen har gjorts, eller förvärvet eller <i>omsättningen</i> har skett
6. punktskatt som ska redovisas för redovisningsperioder	beskattningsår enligt 1 kap. 14 § mervärdesskattelagen
7. punktskatt enligt <ul style="list-style-type: none"> a) beslut som avses i 53 kap. 5 §, b) 27–28 §§ lagen (1994:1563) om tobaksskatt, c) 26–27 §§ lagen (1994:1564) om alkoholskatt, eller d) 4 kap. 2–2 b §§ lagen (1994:1776) om skatt på energi 	det kalenderår under vilket beslutet om återbetalning eller kompensation, eller beslutet om beskattning vid oegentlighet, har meddelats
8. annan punktskatt	det kalenderår då den händelse som medför skattskyldighet har inträffat
9. övriga skatter	det kalenderår som skatten ska betalas för

*För**avses med beskattningsår*

10. arbetsgivaravgifter och av- det kalenderår som avgiften ska
gifter som ingår i slutlig skatt betalas för.

Med beskattningsår för fysisk person avses dock i fråga om preli-
minär skatt alltid kalenderår.

Föreslagen lydelse

3 kap.

4 §

Vad som avses med beskattningsår framgår av följande uppställ-
ning:

*För**avses med beskattningsår*

- | | |
|-------------------------------------|----------------------------------|
| 1. skatt enligt | beskattningsår enligt 1 kap. 13– |
| a) inkomstskattelagen | 15 §§ inkomstskattelagen eller, |
| (1999:1229), | för svenska handelsbolag, räkne- |
| b) lagen (1984:1052) om stat- | skapsåret |
| lig fastighetsskatt, | |
| c) lagen (1990:661) om avkast- | |
| ningsskatt på pensionsmedel i fall | |
| som avses i 2 § första stycket 1–4, | |
| och | |
| d) lagen (1991:687) om sär- | |
| skild löneskatt på pensionskost- | |
| nader, samt avgift enligt | |
| e) lagen (2007:1398) om kom- | |
| munal fastighetsavgift beskatt- | |
| ningsår enligt 1 kap. 13–15 §§ | |
| inkomstskattelagen eller, för | |
| svenska handelsbolag, | |

<u>För</u>	<u>avses med beskattningsår</u>
2. skatt enligt lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel i fall som avses i 2 § första stycket 6–10	det kalenderår som skatten ska betalas för eller det beskattningsår då skatteunderlag för avkastningsskatt ska tas upp enligt 13 § lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel
3. skatt enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta och lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.	det kalenderår då ersättningen betalas ut
4. skatt enligt mervärdesskattelagen (0000:000) som ska redovisas för redovisningsperioder	beskattningsår enligt 2 kap. 3–6 §§ mervärdesskattelagen
5. annan mervärdesskatt	det kalenderår då den felaktiga debiteringen har gjorts, eller förvärvet eller <i>leveransen</i> har skett
6. punktskatt som ska redovisas för redovisningsperioder	beskattningsår enligt 2 kap. 3–6 §§ mervärdesskattelagen
7. punktskatt enligt <ol style="list-style-type: none"> a) beslut som avses i 53 kap. 5 §, b) 27–28 §§ lagen (1994:1563) om tobaksskatt, c) 26–27 §§ lagen (1994:1564) om alkoholskatt, eller d) 4 kap. 2–2 b §§ lagen (1994:1776) om skatt på energi 	det kalenderår under vilket beslutet om återbetalning eller kompensation, eller beslutet om beskattning vid oegentlighet, har meddelats

<i>För</i>	<i>avses med beskattningsår</i>
------------	---------------------------------

8. annan punktskatt	det kalenderår då den händelse som medför skattskyldighet har inträffat
---------------------	---

9. övriga skatter	det kalenderår som skatten ska betalas för
-------------------	--

10. arbetsgivaravgifter och avgifter som ingår i slutlig skatt	det kalenderår som avgiften ska betalas för.
--	--

Med beskattningsår för fysisk person avses dock i fråga om preliminär skatt alltid kalenderår.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

12 §

Det som sägs om mervärdesskatt gäller även belopp som har betecknats som mervärdesskatt och som *enligt 1 kap. 1 § tredje stycket mervärdesskattelagen (1994:200)* ska betalas till staten, även om beloppet inte utgör mervärdesskatt enligt samma lag. *Det som sägs om skattskyldig enligt mervärdesskattelagen gäller även den som är skyldig att betala sådant belopp.*

Det som sägs om mervärdesskatt gäller även belopp som har betecknats som mervärdesskatt och som enligt *16 kap. 18 § mervärdesskattelagen (0000:000)* ska betalas till staten, även om beloppet inte utgör mervärdesskatt enligt samma lag.

5 kap.

3 §²⁶

Om Skatteverket har beslutat att beskattningsbara personer får bilda en mervärdesskattegrupp, ska den huvudman som verket utsett för gruppen enligt *6 a kap.*

Om Skatteverket har beslutat att beskattningsbara personer får bilda en mervärdesskattegrupp, ska den huvudman som verket utsett för gruppen enligt *4 kap.*

²⁶ Senaste lydelse 2013:369.

4 § mervärdesskattelagen (1994:200) redovisa och betala mervärdesskatt för den verksamhet som gruppen bedriver och i övrigt företräda gruppen i frågor som rör sådan skatt.

11 § mervärdesskattelagen (0000:000) redovisa och betala mervärdesskatt för den verksamhet som gruppen bedriver och i övrigt företräda gruppen i frågor som rör sådan skatt.

Underlag för kontroll av redovisningen ska finnas tillgängligt hos huvudmannen.

6 kap.

1 §²⁷

I detta kapitel finns bestämmelser om

– ombud för en *utländsk* beskattningsbar person (2 och 3 §§), och
– deklarationsombud (4–8 §§).

– ombud för en beskattningsbar person som *inte är etablerad i Sverige* (2 och 3 §§), och

I 38 kap. 3 § andra stycket 3 finns en bestämmelse om ombud för ett dödsbo.

2 §²⁸

En *utländsk* beskattningsbar person som är *skattskyldig* enligt mervärdesskattelagen (1994:200) ska företrädas av ett ombud som är godkänt av Skatteverket. Ombudet ska enligt fullmakt av den beskattningsbara personen svara för redovisningen av mervärdesskatt för den verksamhet *som skattskyldigheten omfattar* och i övrigt företräda den beskattningsbara personen i frågor som gäller mervärdesskatt.

En beskattningsbar person som *inte är etablerad i Sverige och är skyldig att betala mervärdesskatt* enligt mervärdesskattelagen (0000:000) ska företrädas av ett ombud som är godkänt av Skatteverket. Ombudet ska enligt fullmakt av den beskattningsbara personen svara för redovisningen av mervärdesskatt för den verksamhet *i vilken betalningsskyldigheten uppkommer* och i övrigt företräda den beskattningsbara personen i frågor som gäller mervärdesskatt.

²⁷ Senaste lydelse 2013:369.

²⁸ Senaste lydelse 2013:369.

Underlag för kontroll av redovisningen ska finnas tillgängligt hos ombudet.

3 §²⁹

En *utländsk* beskattningsbar person behöver inte utse ett ombud om Sverige har en särskild överenskommelse om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar och utbyte av information i skatteärenden med det land där den beskattningsbara personen har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller sitt fasta etableringsställe eller är bosatt eller stadigvarande vistas. En sådan överenskommelse ska ha en räckvidd som är likartad med den som föreskrivs i

En beskattningsbar person *som inte är etablerad här* behöver inte utse ett ombud om Sverige har en särskild överenskommelse om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar och utbyte av information i skatteärenden med det land där den beskattningsbara personen har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller sitt fasta etableringsställe eller är bosatt eller stadigvarande vistas. En sådan överenskommelse ska ha en räckvidd som är likartad med den som föreskrivs i

1. rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri, och

2. rådets direktiv 2010/24/EU av den 16 mars 2010 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder.

5 §³⁰

Ett deklarationsombud får

1. lämna deklaration, men bara elektroniskt,
2. ta del av de deklarations- och skattekontouppgifter som den deklarationsskyldige har direktåtkomst till,
3. komplettera lämnade uppgifter i en deklaration, och
4. begära anstånd med att lämna deklaration.

Om deklarationsombudet har utsetts av en *utländsk* beskattningsbar person som är skyldig att utse ett ombud enligt 2 och

Om deklarationsombudet har utsetts av en *sådan* beskattningsbar person som *inte är etablerad i Sverige och* är skyldig att utse ett

²⁹ Senaste lydelse 2017:189.

³⁰ Senaste lydelse 2013:369.

3 §§, får deklara-tionsombudet dock inte företråda *denne* i frågor som gäller mervärdesskatt.

ombud enligt 2 och 3 §§, får deklara-tionsombudet dock inte före-tråda *den beskattningsbara perso-nen* i frågor som gäller mervärdes-skatt.

7 kap.

1 §³¹

Skatteverket ska registrera

1. den som är skyldig att göra skatteavdrag,
2. den som är skyldig att betala arbetsgivaravgifter,
3. den som är *skattskyldig* enligt mervärdesskattelagen (1994:200), med undantag för den som är *skattskyldig* bara på grund av förvärv av sådana varor som anges i 2 a kap. 3 § första stycket 1 och 2 samma lag,

4. den som utan att omfattas av 19 kap. 1 § mervärdesskattelagen har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9, 11 och 11 b–13 §§ samma lag,

5. den som gör sådant unions-internt förvärv som är undan-taget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 d § första stycket mervärdes-skattelagen,

6. en utländsk beskattningsbar person som är etablerad i ett annat EU-land och har rätt till åter-

3. den som är *betalnings-skyldig* enligt mervärdesskatte-lagen (0000:000), med undantag för den som är *betalningsskyldig* bara på grund av

a) förvärv av sådana varor som anges i 3 kap. 2 eller 3 §§ i den lagen, eller

b) felaktigt debiterad mervärdes-skatt enligt 16 kap. 18 § samma lag,

4. den som utan att omfattas av 3 har rätt till

a) avdrag för ingående mer-värdesskatt enligt 13 kap. 6, 9, 10 eller 11 § eller 21 kap. 11 eller 12 § mervärdesskattelagen, eller

b) återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 14 kap. 49 § samma lag,

5. den som gör sådant unions-internt förvärv som är undan-taget från skatteplikt enligt 10 kap. 53 § första stycket mervärdes-skattelagen,

³¹ Senaste lydelse 2020:37.

betalning enligt 10 kap. 1–3 §§ mervärdesskattelagen utan att omfattas av 19 kap. 1 § samma lag och inte heller ska registreras enligt 3, 4 eller 5,

7. en beskattningsbar person som är etablerad i Sverige och omsätter tjänster i ett annat EU-land som förvärvaren av tjänsten är *skattskyldig* för i det landet i enlighet med tillämpningen av artikel 196 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt,

8. den som är skyldig att *jämka* ingående mervärdesskatt enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen,

9. den som är skattskyldig och redovisningsskyldig enligt lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam,

10. den som är skattskyldig enligt

a) lagen (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel,

b) lagen (1990:1427) om särskild premieskatt för grupplivförsäkring, m.m.,

c) 10 eller 13 § eller 16 § första stycket eller 36 § 1 lagen (1994:1563) om tobaksskatt,

d) 9 eller 12 § eller 15 § första stycket lagen (1994:1564) om alkoholskatt,

e) 4 kap. 3 eller 6 § eller 9 § första stycket eller 12 § första stycket 1 eller 11 kap. 5 § första stycket 1, 2 eller 3 lagen (1994:1776) om skatt på energi,

f) lagen (1995:1667) om skatt på naturgrus,

g) lagen (1999:673) om skatt på avfall,

h) lagen (2007:460) om skatt på trafikförsäkringspremie m.m.,

6. en beskattningsbar person som är etablerad i Sverige och *tillhandahåller* tjänster i ett annat EU-land som förvärvaren av tjänsten är *betalningsskyldig* för i det landet i enlighet med tillämpningen av artikel 196 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt,

7. den som är skyldig att *justera* ingående mervärdesskatt enligt 12 kap. 27–31 §§ eller 15 kap. mervärdesskattelagen,

8. den som är skattskyldig och redovisningsskyldig enligt lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam,

9. den som är skattskyldig enligt

- i) 8 § 1 eller 2 lagen (2016:1067) om skatt på kemikalier i viss elektronik,
- j) lagen (2017:1200) om skatt på flygresor,
- k) 6 § 1 eller 2 b lagen (2018:696) om skatt på vissa nikotinhaltiga produkter,
- l) lagen (2018:1139) om skatt på spel,
- m) lagen (2019:1274) om skatt på avfall som förbränns, eller
- n) 4 § 1 lagen (2020:32) om skatt på plastbärkassar,
11. den som är skyldig att använda kassaregister enligt 39 kap. 4–6 §§,
12. den som enligt 39 kap. 11 § är skyldig att tillhandahålla utrustning så att en elektronisk personalliggare kan föras på en byggarbetsplats, och
13. den som betalar ut ersättning som är underlag för statlig ålderspensionsavgift enligt lagen (1998:676) om statlig ålderspensionsavgift.
10. den som är skyldig att använda kassaregister enligt 39 kap. 4–6 §§,
11. den som enligt 39 kap. 11 § är skyldig att tillhandahålla utrustning så att en elektronisk personalliggare kan föras på en byggarbetsplats, och
12. den som betalar ut ersättning som är underlag för statlig ålderspensionsavgift enligt lagen (1998:676) om statlig ålderspensionsavgift.

Om den som ska registreras enligt första stycket har en företrädare enligt 5 kap., ska dock företrädaren registreras i stället.

2 §³²

Den som avser att bedriva näringsverksamhet och som ska registreras ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket innan näringsverksamheten påbörjas eller övertas.

Den som driver flera verksamheter som *medför skattskyldighet för* eller rätt till återbetalning av mervärdesskatt ska göra en anmälan för varje verksamhet.

Den som driver flera verksamheter som *medför skyldighet att betala* eller rätt till återbetalning av *eller avdrag för* mervärdesskatt ska göra en anmälan för varje verksamhet.

En sådan mottagare av ersättning som avses i 5 kap. 5 § ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket inom två veckor från det att avtalet ingicks.

³² Senaste lydelse 2012:835.

26 kap.

2 §³³

En skattedeclaration ska lämnas av

1. den som är skyldig att göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter eller som har gjort ett skatteavdrag utan att vara skyldig att göra det,

2. den som är *skattskyldig* enligt mervärdesskattelagen (1994:200), 2. den som är *betalningsskyldig* enligt mervärdesskattelagen (0000:000),

3. den som ska registreras enligt 7 kap. 1 § första stycket 4, 5, eller 6, 3. den som ska registreras enligt 7 kap. 1 § första stycket 4 eller 5,

4. den som är skyldig att *jämka* ingående mervärdesskatt enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen, 4. den som är skyldig att *justera* ingående mervärdesskatt enligt 12 kap. 27–31 §§ eller 15 kap. mervärdesskattelagen,

5. den som är skattskyldig för punktskatt enligt någon av de lagar som anges i 3 kap. 15 §,

6. den som är skattskyldig enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta eller lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. och som ska redovisa och betala skatt enligt 13 kap. 6 och 7 §§,

7. den som begär *återbetaling* av ingående *skatt* enligt 10 kap. 11 a § mervärdesskattelagen, och 7. den som begär *avdrag* för ingående *mervärdesskatt* enligt 13 kap. 7 § mervärdesskattelagen, och

8. den som betalar ut ersättning som är underlag för statlig ålderspensionsavgift enligt lagen (1998:676) om statlig ålderspensionsavgift.

5 §

Den som är skyldig att lämna en skattedeclaration enligt 2 § 2, 3 eller 4 ska, om inte annat följer av 7 § andra stycket, fullgöra skyldigheten genom att lämna en mervärdesskattedeclaration för redovisningsperioder.

Den som är skyldig att lämna en skattedeclaration enligt 2 § 2, 3 eller 4 ska, om inte annat följer av 7 § *första* eller andra stycket, fullgöra skyldigheten genom att lämna en mervärdesskattedeclaration för redovisningsperioder.

³³ Senaste lydelse 2017:387.

Den som är registrerad ska lämna en mervärdesskattedeclaration för varje redovisningsperiod.

7 §³⁴

Den som är betalningsskyldig bara på grund av felaktigt debiterad mervärdesskatt enligt 1 kap. 2 e § mervärdesskattelagen (1994:200) ska redovisa betalningen i en särskild skattedeclaration för den redovisningsperiod då debiteringen har gjorts.

Den som är *skattskyldig* bara på grund av förvärv av sådana nya transportmedel eller punktskattepliktiga varor som avses i 2 a kap. 3 § första stycket 1 eller 2 mervärdesskattelagen ska redovisa mervärdesskatten i en särskild skattedeclaration för varje förvärv.

Den som vid *omsättning* av nya transportmedel begär *återbetalning* av ingående skatt enligt 10 kap. 11 a § mervärdesskattelagen ska redovisa skatten i en särskild skattedeclaration för varje *omsättning*.

Den som är betalningsskyldig bara på grund av felaktigt debiterad mervärdesskatt enligt 16 kap. 18 § mervärdesskattelagen (0000:000) ska redovisa betalningen i en särskild skattedeclaration för den redovisningsperiod då debiteringen har gjorts. *Om betalningen har redovisats och en sådan handling eller meddelande som avses i 17 kap. 19 § mervärdesskattelagen utfärdas, tillämpas 7 kap. 50 § i den lagen.*

Den som är *betalningsskyldig* bara på grund av förvärv av sådana nya transportmedel eller punktskattepliktiga varor som avses i 3 kap. 2 eller 3 §§ mervärdesskattelagen ska redovisa mervärdesskatten i en särskild skattedeclaration för varje förvärv.

Den som vid *en tillfällig unionsintern leverans* av ett nytt transportmedel *begär avdrag* för ingående skatt enligt 13 kap. 7 § mervärdesskattelagen ska redovisa skatten i en särskild skattedeclaration för varje *leverans*.

21 §

En mervärdesskattedeclaration ska innehålla uppgift om

1. utgående skatt,
2. ingående skatt, och

³⁴ Senaste lydelse 2015:892.

3. *omsättning*, förvärv och överföringar av varor som transporteras mellan EU-länder.

3. *leveranser*, förvärv och överföringar av varor som transporteras mellan EU-länder.

En mervärdesskattedeclaration som ska lämnas av en grupp-huvudman ska innehålla uppgifter för hela gruppen.

24 §³⁵

En sådan särskild skattedeclaration som avses i 7 och 8 §§ ska innehålla uppgift om

1. det förvärv eller den händelse som medför *skattskyldighet* och skatten på grund av förvärvet eller händelsen,

1. det förvärv eller den händelse som medför skattskyldighet *eller betalningsskyldighet* och skatten på grund av förvärvet eller händelsen,

2. det belopp som felaktigt har betecknats som mervärdesskatt enligt 1 kap. 1 § tredje stycket mervärdesskattelagen (1994:200), eller

2. det belopp som felaktigt har betecknats som mervärdesskatt enligt 16 kap. 18 § mervärdesskattelagen (0000:000), eller

3. den *omsättning* som medför rätt till *återbetalning* och det belopp som ska betalas tillbaka.

3. den *leverans* som medför rätt till avdrag och det belopp som ska betalas tillbaka.

33 a §³⁶

Fysiska personer och dödsbon som har beskattningsår som redovisningsperiod och ska lämna inkomstdeklaration, ska lämna mervärdesskattedeclaration senast den 12 maj året efter utgången av beskattningsåret.

Första stycket gäller inte den som under redovisningsperioden har genomfört

1. *omsättningar*, förvärv eller överföringar av varor som transporteras mellan EU-länder, eller

1. *leveranser*, förvärv eller överföringar av varor som transporteras mellan EU-länder, eller

2. *omsättningar* eller förvärv av tjänster som förvärvaren är *skattskyldig* för i Sverige eller ett annat EU-land i enlighet med tillämpningen av artikel 196 i

2. *tillhandahållanden* eller förvärv av tjänster som förvärvaren är *betalningsskyldig* för i Sverige eller ett annat EU-land i enlighet med tillämpningen av artikel 196

³⁵ Senaste lydelse 2015:892.

³⁶ Senaste lydelse 2013:1068.

rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdes-skatt.

i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdes-skatt.

33 b §³⁷

Juridiska personer, med undantag för dödsbon och handelsbolag, som har beskattningsår som redovisningsperiod och ska lämna inkomstdeklaration, ska lämna mervärdesskattedeklaration enligt följande uppställning:

<i>Om beskattningsåret går ut den</i>	<i>ska deklarationen ha kommit in senast den</i>
31 december	12 juli
30 april	12 november
30 juni	27 december
31 augusti	12 mars

Den som lämnar mervärdesskattedeklarationen elektroniskt får lämna den i månaden efter den månad som följer av första stycket. I januari och augusti ska deklarationen i så fall ha kommit in senast den 17, i april och december den 12.

Första och andra styckena gäller inte den som under redovisningsperioden genomfört sådana *omsättningar*, förvärv eller överföringar som avses i 33 a § andra stycket.

Första och andra styckena gäller inte den som under redovisningsperioden genomfört sådana *leveranser, tillhandabållanden*, förvärv eller överföringar som avses i 33 a § andra stycket.

33 e §³⁸

Den som saknar möjlighet att lämna mervärdesskattedeklaration i rätt tid på grund av ett beslut enligt 33 c § eller enligt 9 d kap. 6 § mervärdesskattelagen (1994:200) ska lämna deklarationen senast den 12 i månaden efter

Den som saknar möjlighet att lämna mervärdesskattedeklaration i rätt tid på grund av ett beslut enligt 33 c § eller enligt 18 kap. 16 § mervärdesskattelagen (0000:000) ska lämna deklarationen senast den 12 i månaden efter

³⁷ Senaste lydelse 2013:1068.

³⁸ Senaste lydelse 2017:1199.

beslutet, i januari eller augusti senast den 17.

beslutet, i januari eller augusti senast den 17.

35 kap.

2 §³⁹

Den som är registrerad eller skyldig att anmäla sig för registrering för mervärdesskatt enligt 7 kap. 1 eller 2 § ska lämna en periodisk sammanställning över

1. *omsättning*, förvärv och överföring av varor som transporteras mellan EU-länder, och

2. *omsättning* av en tjänst som är skattepliktig i det EU-land där *tjänsten är omsatt* om förvärvaren av tjänsten är *skattskyldig* för förvärvet i det landet i enlighet med tillämpningen av artikel 196 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

Uppgifterna ska tas upp för den period som omfattar den tidpunkt som avses i 13 kap. 8 b § *andra stycket* eller 8 c § mervärdesskattelagen (1994:200).

I fråga om överföring av en vara till ett avropslager i ett annat EU-land enligt 2 kap. 1 c–1 i §§ mervärdesskattelagen ska uppgifterna tas upp för den period som omfattar den tidpunkt när överföringen gjordes. Om förhållandena därefter ändras, ska uppgift om detta lämnas utan dröjsmål.

1. *leveranser*, förvärv och överföring av varor som transporteras mellan EU-länder, och

2. *tillhandahållande* av en tjänst som är skattepliktig i det EU-land där *den anses vara tillhandahållen* om förvärvaren av tjänsten är *betalningsskyldig* för förvärvet i det landet i enlighet med tillämpningen av artikel 196 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

Uppgifterna ska tas upp för den period som omfattar den tidpunkt som avses i 7 kap. 29 eller 30 § mervärdesskattelagen (0000:000).

I fråga om överföring av en vara till ett avropslager i ett annat EU-land enligt 5 kap. 15–21 §§ mervärdesskattelagen ska uppgifterna tas upp för den period som omfattar den tidpunkt när överföringen gjordes. Om förhållandena därefter ändras, ska uppgift om detta lämnas utan dröjsmål.

³⁹ Senaste lydelse 2019:790.

4 §

Skatteverket ska besluta att en periodisk sammanställning ska göras för varje kalenderkvartal i stället för vad som föreskrivs i 3 § första stycket 1, om

1. den som är skyldig att lämna sammanställningen begär det, och
2. det sammanlagda värdet av *omsättning* och överföringar av varor enligt 2 § första stycket 1 inte överstiger 500 000 kronor exklusive mervärdesskatt för det innevarande kalenderkvartalet eller för något av de fyra närmast föregående kalenderkvartalen.
2. det sammanlagda värdet av *leveranser* och överföringar av varor enligt 2 § första stycket 1 inte överstiger 500 000 kronor exklusive mervärdesskatt för det innevarande kalenderkvartalet eller för något av de fyra närmast föregående kalenderkvartalen.

38 kap.

3 §⁴⁰

Uppgifter enligt 2 § ska undertecknas av den uppgiftsskyldige eller behörig ställföreträdare.

Uppgifterna får undertecknas av ett ombud i följande fall:

1. Ett deklara-tionsombud får underteckna uppgifter i en deklara-tion som lämnas elektroniskt.
2. Ett ombud för en *utländsk* beskattningsbar person får underteckna uppgifter i en mervärdes-skattedeklara-tion.
2. Ett ombud för en beskattningsbar person *som inte är etablerad i Sverige* får underteckna uppgifter i en mervärdesskatte-deklara-tion.
3. En dödsbodelägare som är ombud för ett dödsbo får underteckna uppgifter i en deklara-tion.

39 kap.

1 §⁴¹

I detta kapitel finns bestämmelser om

- definitioner (2 och 2 a §§),
- generell dokumentationsskyldighet (3 §),
- dokumentationsskyldighet som avser ansökan om återbetalning av eller kompensation för punktskatt (3 a §),
- dokumentationsskyldighet som avser kassaregister (4–10 §§),

⁴⁰ Senaste lydelse 2013:369.

⁴¹ Senaste lydelse 2019:790.

- dokumentationsskyldighet som avser personalliggare (11–12 §§),
- dokumentationsskyldighet som avser torg- och marknadshandel (13 §),
- dokumentationsskyldighet – dokumentationsskyldighet som avser *omsättning* av investeringsguld (14 §),
- dokumentationsskyldighet som avser *leverans* av investeringsguld (14 §),
- dokumentationsskyldighet som avser avroplager (14 a §),
- dokumentationsskyldighet som avser internprissättning (15–16 f §§), och
- föreläggande (17 §).

2 §⁴²

I denna lag avses med

kassaregister: kassaapparat, kassaterminal, kassasystem och liknande apparatur för registrering av försäljning av varor och tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort,

torg- och marknadshandel: all handel utom sådan som en näringsidkare stadigvarande bedriver i permanenta lokaler eller i omedelbar anslutning till dessa,

distansavtal: avtal som ingås inom ramen för ett av näringsidkaren organiserat system för att träffa avtal på distans, om kommunikationen uteslutande sker på distans,

hemförsäljningsavtal: avtal som ingås vid ett hembesök eller under en av näringsidkaren organiserad utflykt till en plats utanför dennes fasta försäljningsställe,

restaurangverksamhet: näringsverksamhet som avser restaurang, pizzabutik och annat liknande avhämtningsställe, gatukök, kafé, personalmatsal, catering och centralkök,

fordonsserviceverksamhet: näringsverksamhet som avser underhåll och reparation av sådana motordrivna fordon som avses i lagen (2001:559) om vägtrafikdefinitioner,

livsmedels- och tobaksgrossistverksamhet: näringsverksamhet som avser partihandel med livsmedel, drycker och tobak,

partihandel: vidareförsäljning av varor till andra än konsumenter samt anskaffning, enklare bearbetning, förpackning, innehav och leverans av varor i samband med sådan verksamhet,

⁴² Senaste lydelse 2018:243.

kropps- och skönhetsvårdsverksamhet: näringsverksamhet som avser behandling av en persons kropp eller omsorg om en persons yttre, dock inte

1. åtgärder som normalt utförs av sådan hälso- och sjukvårdspersonal som avses i 1 kap. 4 § patientsäkerhetslagen (2010:659),

2. kirurgiska ingrepp,

3. injektionsbehandlingar, och

4. sådan medicinskt betingad fotvård som avses i 3 kap. 5 § tredje stycket mervärdesskattelagen (1994:200),

4. sådan medicinskt betingad fotvård som avses i 10 kap. 7 § tredje stycket mervärdesskattelagen (0000:000),

tvätteriverksamhet: näringsverksamhet som avser rengöring av textilier eller därmed jämförbara material samt sådan utthyrning, färgning, lagning eller ändring av textilier eller därmed jämförbara material som sker i samband med den näringsverksamheten,

byggverksamhet: näringsverksamhet som avser om-, till- och nybyggnadsarbeten, reparations- och underhållsarbeten, rivning av byggnadsverk samt annan näringsverksamhet som bedrivs som stöd för sådan verksamhet och som inte omfattas av skyldighet att föra personalligare enligt 11 §, samt

byggarbetsplats: en plats där byggverksamhet bedrivs.

Näringsverksamhet som huvudsakligen avser annan verksamhet än restaurangverksamhet, fordonsserviceverksamhet, livsmedels- och tobaksgrossistverksamhet, kropps- och skönhetsvårdsverksamhet eller tvätteriverksamhet ska dock inte anses som sådan verksamhet.

Omsättning av investeringsguld Leverans av investeringsguld

14 §⁴³

En beskattningsbar person som *omsätter* investeringsguld som avses i 1 kap. 18 § mervärdesskattelagen (1994:200) i Sverige eller till ett annat EU-land ska vid en transaktion som uppgår till ett belopp motsvarande 10 000 kronor eller mer dokumentera nöd-

En beskattningsbar person som *levererar* investeringsguld som avses i 21 kap. 2 § mervärdesskattelagen (0000:000) i Sverige eller till ett annat EU-land ska vid en transaktion som uppgår till ett belopp motsvarande 10 000 kronor eller mer dokumentera nöd-

⁴³ Senaste lydelse 2017:657.

vändiga identifikationsuppgifter för *köparen*. vändiga identifikationsuppgifter för *kunden*.

Första stycket gäller även för en transaktion som understiger 10 000 kronor men som kan antas ha samband med en annan transaktion och tillsammans med denna uppgår till minst detta belopp. Om summan inte är känd vid tidpunkten för en transaktion, ska nödvändiga identifikationsuppgifter dokumenteras så snart summan av transaktionerna uppgår till minst 10 000 kronor.

Bestämmelserna i 3 kap. 4 § första stycket, 8 och 14–16 §§ lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism ska även tillämpas vid transaktioner som avses i första och andra styckena.

14 a §⁴⁴

Den som överför en vara till ett avropslager i ett annat EU-land i enlighet med 2 kap. 1 c–1 i §§ mervärdesskattelagen (1994:200) ska föra ett register med de uppgifter som anges i artikel 54a.1 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

Den som förvärvar en vara från ett avropslager i Sverige i enlighet med 2 a kap. 2 § 5 mervärdesskattelagen ska föra ett register med de uppgifter som anges i artikel 54a.2 i genomförandeförordningen.

Den som överför en vara till ett avropslager i ett annat EU-land i enlighet med 5 kap. 15–21 §§ mervärdesskattelagen (0000:000) ska föra ett register med de uppgifter som anges i artikel 54a.1 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

Den som förvärvar en vara från ett avropslager i Sverige i enlighet med 5 kap. 22 § tredje stycket mervärdesskattelagen ska föra ett register med de uppgifter som anges i artikel 54a.2 i genomförandeförordningen.

⁴⁴ Senaste lydelse 2019:790.

41 kap.

2 §⁴⁵

Skatteverket får besluta om revision för att kontrollera

1. att uppgiftsskyldighet enligt 15–35 kap. har fullgjorts,
 2. att det finns förutsättningar att fullgöra uppgiftsskyldighet enligt 15–35 kap. som kan antas uppkomma,
 3. skatteupplag enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt eller lagen (1994:1776) om skatt på energi,
 4. att den som har ansökt om återbetalning av eller kompensation för punktskatt i de fall som avses i 53 kap. 5 § 2 har lämnat riktiga och fullständiga uppgifter,
 5. att den som har ansökt om återbetalning av punktskatt i de fall som avses i 53 kap. 5 § 1 har lämnat riktiga och fullständiga uppgifter,
 6. att den som har eller kan antas ha upplåtit en plats för torg- och marknadshandel har fullgjort sina skyldigheter enligt 39 kap. 13 §, *eller*
 6. att den som har eller kan antas ha upplåtit en plats för torg- och marknadshandel har fullgjort sina skyldigheter enligt 39 kap. 13 §,
 7. att den som har eller kan antas ha *omsatt* investeringsguld har fullgjort sina skyldigheter enligt 39 kap. 14 §,
 7. att den som har eller kan antas ha *levererat* investeringsguld har fullgjort sina skyldigheter enligt 39 kap. 14 §, *eller*
 8. att den som har överfört en vara till eller förvärvat en vara från ett avropslager har fullgjort sina skyldigheter enligt 39 kap. 14 a §.
- Skatteverket får besluta om revision också för att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll enligt första stycket 1–4 av någon annan än den som revideras.

3 §⁴⁶

Revision får göras hos

1. den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078),
2. någon annan juridisk person än ett dödsbo,
3. den som har anmält sig för registrering,
4. den som har ansökt om eller är godkänd för F-skatt,

⁴⁵ Senaste lydelse 2019:790.

⁴⁶ Senaste lydelse 2020:35.

5. sådant ombud för en *utländsk* beskattningsbar person som avses i 6 kap. 2 §,

5. sådant ombud för en beskattningsbar person *som inte är etablerad i Sverige och* som avses i 6 kap. 2 §,

6. sådan representant som avses i 16 a § lagen (1994:1563) om tobaksskatt, 15 a § lagen (1994:1564) om alkoholskatt eller 4 kap. 9 a § lagen (1994:1776) om skatt på energi,

7. den som har ansökt om godkännande som upplagshavare enligt lagen om tobaksskatt, lagen om alkoholskatt eller lagen om skatt på energi,

8. den som har ansökt om registrering som varumottagare enligt lagen om tobaksskatt, lagen om alkoholskatt eller lagen om skatt på energi,

9. den som har ansökt om godkännande som skattebefriad förbrukare enligt lagen om alkoholskatt eller lagen om skatt på energi,

10. den som har ansökt om godkännande som registrerad avsändare enligt lagen om tobaksskatt, lagen om alkoholskatt eller lagen om skatt på energi,

11. den som har ansökt om godkännande som lagerhållare enligt lagen om tobaksskatt, lagen om skatt på energi, lagen (2016:1067) om skatt på kemikalier i viss elektronik, lagen (2018:696) om skatt på vissa nikotinhaltiga produkter eller lagen (2020:32) om skatt på plastbärkassar, och

12. den som har ansökt om godkännande som registrerad mottagare enligt lagen om skatt på kemikalier i viss elektronik.

Torg- och marknadshandel samt omsättning av investeringsguld

Torg- och marknadshandel samt leverans av investeringsguld

50 kap.

7 §⁴⁷

Kontrollavgift ska tas ut av den som inte har fullgjort dokumentationsskyldigheten vid upplåtelse av plats för torg- och marknadshandel eller vid *omsättning* av investeringsguld.

Kontrollavgift ska tas ut av den som inte har fullgjort dokumentationsskyldigheten vid upplåtelse av plats för torg- och marknadshandel eller vid *leverans* av investeringsguld.

⁴⁷ Senaste lydelse 2015:768.

Kontrollavgiften är 2 500 kronor för varje tillfälle då skyldigheten inte har fullgjorts.

53 kap.

1 §⁴⁸

Beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt ska fattas för varje redovisningsperiod för sig med ledning av innehållet i skattedeklarationer och andra tillgängliga uppgifter.

Om mervärdesskatt ska redovisas i en särskild skattedeklaration för varje förvärv enligt 26 kap. 7 § andra stycket, ska beslut om skatten fattas för varje förvärv med ledning av innehållet i den särskilda skattedeklarationen och andra tillgängliga uppgifter. Om *återbetalning* för ingående skatt har begärts i en särskild skattedeklaration för varje *omsättning* enligt 26 kap. 7 § tredje stycket, ska beslut om skatten fattas för varje *omsättning* med ledning av innehållet i den särskilda skattedeklarationen och andra tillgängliga uppgifter.

Om mervärdesskatt ska redovisas i en särskild skattedeklaration för varje förvärv enligt 26 kap. 7 § andra stycket, ska beslut om skatten fattas för varje förvärv med ledning av innehållet i den särskilda skattedeklarationen och andra tillgängliga uppgifter. Om *avdrag* för ingående skatt har begärts i en särskild skattedeklaration för varje *leverans* enligt 26 kap. 7 § tredje stycket, ska beslut om skatten fattas för varje *leverans* med ledning av innehållet i den särskilda skattedeklarationen och andra tillgängliga uppgifter.

Om punktskatt ska redovisas i en särskild skattedeklaration för varje händelse som medför skattskyldighet enligt 26 kap. 8 §, ska beslut om skatten fattas för varje händelse med ledning av innehållet i den särskilda skattedeklarationen och andra tillgängliga uppgifter.

För beslut om ansvar för den som har betalat ut ersättning utan att göra skatteavdrag med rätt belopp gäller 59 kap. 2–6 §§.

⁴⁸ Senaste lydelse 2015:892.

64 kap.**6 §⁴⁹**

Den som till följd av lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall, lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen eller direkt tillämpliga EU-bestämmelser har rätt att förvärva varor eller tjänster utan mervärdesskatt eller punktskatt, får utöva den rätten genom en ansökan om återbetalning av skatten. Detta gäller dock inte om någon av följande bestämmelser om återbetalning av skatt är tillämplig på förvärvet:

- 10 kap. 5–8 §§ mervärdes- – 14 kap. 59–65 §§ mervärdes-
- skattelagen (1994:200), skattelagen (0000:000),
- 31 d § lagen (1994:1563) om tobaksskatt,
- 31 d § lagen (1994:1564) om alkoholskatt,
- 9 kap. 1 § lagen (1994:1776) om skatt på energi, eller
- 15 § lagen (2018:696) om skatt på vissa nikotinhaltiga produkter.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2022.
 2. Äldre bestämmelser tillämpas fortfarande i fråga om mervärdes-
skatt som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

⁴⁹ Senaste lydelse 2018:701.

1.13 Förslag till lag om ändring i tullagen (2016:253)

Härigenom föreskrivs i fråga om tullagen (2016:253) att 2 kap. 1, 2, 10 och 19 §§, 5 kap. 7 § samt 6 kap. 3 och 7 §§ ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

1 §⁵⁰

Bestämmelser om skyldighet att betala annan skatt än tull vid import eller införsel till det svenska tullområdet finns i

- lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam,
- mervärdesskattelagen (1994:200),
- lagen (1994:1563) om tobaksskatt,
- lagen (1994:1564) om alkoholskatt,
- lagen (1994:1776) om skatt på energi,
- lagen (2016:1067) om skatt på kemikalier i viss elektronik,
- lagen (2018:696) om skatt på vissa nikotinhaltiga produkter, och
- lagen (2020:32) om skatt på plastbäckassar.

Skatt som avses i första stycket ska fastställas och betalas enligt det förfarande som gäller för tull, om inte något annat föreskrivits. Om det i beskattningsunderlaget för sådan skatt ska ingå tullvärde, tull eller motsvarande avgift som fastställts i annan valuta, ska sådant underlag omräknas till svensk valuta efter den kurs som enligt tullagstiftningen gällde den dag då tullvärdet fastställdes.

Lydelse enligt prop. 2019/20:122 *Föreslagen lydelse*

2 §

Mervärdesskatt som avses i 1 § första stycket ska inte tas ut enligt denna lag utan i enlighet med skatteförfarandelagen (2011:1244), om deklaranter eller, om deklaranter är ett ombud, den för vars räkning ombudet handlar är registrerad till mervärdesskatt i Sverige vid tidpunkten för beslutet om fastställande av tull och

⁵⁰ Senaste lydelse 2020:36.

1. agerar i egenskap av beskattningsbar person enligt mervärdesskattelagen (1994:200) vid importen eller införseln, eller

2. är en juridisk person som inte agerar i egenskap av beskattningsbar person enligt mervärdesskattelagen vid importen eller införseln.

Det som sägs om beskattningsunderlag i 1 § gäller även i de fall som avses i första stycket.

Vid tillämpning av det särskilda förfarandet för mervärdesskatt vid import i 27–29 §§ lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för distansförsäljning av varor och för tjänster ska mervärdesskatt alltid tas ut enligt 1 §.

1. agerar i egenskap av beskattningsbar person enligt mervärdesskattelagen (0000:000) vid importen eller införseln, eller

Vid tillämpning av det särskilda förfarandet för mervärdesskatt vid import i 23 kap. mervärdesskattelagen ska mervärdesskatt alltid tas ut enligt 1 §.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

10 §

Ränta enligt 8 eller 9 § tas inte ut på belopp som får dras av vid redovisning av skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200).

Ränta enligt 8 eller 9 § tas inte ut på belopp som får dras av vid redovisning av skatt enligt mervärdesskattelagen (0000:000).

19 §

Om en ansökan om återbetalning eller eftergift av tull görs enligt bestämmelserna i artikel 121 i förordning (EU) nr 952/2013, i den ursprungliga lydelsen, ska även frågan om återbetalning eller eftergift av skatt som avses i 1 § första stycket prövas. Vid prövningen gäller artiklarna 116–120 i den förordningen, i den ursprungliga lydelsen, i tillämpliga delar.

Bestämmelsen om återbetalning och eftergift på eget initiativ i artikel 116.4 i förordning (EU) nr 952/2013, i den ursprungliga lydelsen, ska tillämpas även på skatt som avses i 1 § första stycket.

Vid återbetalning får avdrag göras för sådan beslutad tull och annan skatt som ska betalas till

Vid återbetalning får avdrag göras för sådan beslutad tull och annan skatt som ska betalas till

Tullverket. I lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter finns också föreskrifter som begränsar rätten till återbetalning. Belopp som får dras av vid redovisning av skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200) eller som medför rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11–13 och 15 §§ den lagen betalas inte tillbaka.

Tullverket. I lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter finns också föreskrifter som begränsar rätten till återbetalning. Belopp som får dras av vid redovisning av skatt enligt mervärdesskattelagen (0000:000) eller som medför rätt till återbetalning enligt 14 kap. 49 § den lagen betalas inte tillbaka.

5 kap.

7 §

Tulltillägget enligt 5 § är tjugo procent av den tull som inte skulle ha tagits ut, om den oriktiga uppgiften godtagits.

Tulltillägget är dock tio procent när det gäller mervärdesskatt som får dras av vid redovisning av skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200).

Tulltillägget är dock tio procent när det gäller mervärdesskatt som får dras av vid redovisning av skatt enligt mervärdesskattelagen (0000:000).

6 kap.

3 §

Om ett överklagande enligt 2 § gäller beslut om tull eller beslut om annan skatt än tull enligt 2 kap. 1 § andra stycket, ska överklagandet ha kommit in till Tullverket inom tre år från den dag då tullskulden uppkom eller skattskyldigheten inträdde. Om beslutet har meddelats senare än två och ett halvt år efter den dag då tullskulden uppkom eller skattskyldigheten inträdde, får överklagandet dock komma in inom två månader från den dag då gäldenären eller den skattskyldige

Om ett överklagande enligt 2 § gäller beslut om tull eller beslut om annan skatt än tull enligt 2 kap. 1 § andra stycket, ska överklagandet ha kommit in till Tullverket inom tre år från den dag då

- tullskulden uppkom,
- skattskyldigheten inträdde,
- eller
- den beskattningsgrundande händelsen inträffade.

fick del av beslutet, om tiden för överklagande därigenom blir längre.

Överklagandet får dock komma in inom två månader från den dag gäldenären eller den som är skyldig att betala skatten fick del av beslutet, om

1. tiden för överklagande därigenom blir längre, och

2. beslutet har meddelats senare än två och ett halvt år efter den dag då

– tullskulden uppkom,

– skattskyldigheten inträdde, eller,

– den beskattningsgrundande händelsen inträffade.

Om beslut som avses i första stycket har omprövats, får även omprövningsbeslutet överklagas inom treårsfristen. Om omprövningsbeslutet meddelats senare än två och ett halvt år efter den dag då tullskulden uppkom eller skattskyldigheten inträdde, får överklagandet dock komma in inom två månader från den dag då gäldenären eller den skattskyldige fick del av omprövningsbeslutet, om tiden för överklagande därigenom blir längre.

Gäldenären eller den skattskyldige får överklaga ett beslut som avses i första och andra

Om beslut som avses i första stycket har omprövats, får även omprövningsbeslutet överklagas inom treårsfristen. Överklagandet får dock komma in inom två månader från den dag då gäldenären eller den som är skyldig att betala skatten fick del av omprövningsbeslutet, om

1. tiden för överklagande därigenom blir längre, och

2. omprövningsbeslutet meddelats senare än två och ett halvt år efter den dag då

– tullskulden uppkom,

– skattskyldigheten inträdde, eller

– den beskattningsgrundande händelsen inträffade.

Gäldenären eller den som är skyldig att betala skatten får överklaga ett beslut som avses i första

styckena även om beslutet inte är till nackdel för denne. *eller tredje stycket* även om beslutet inte är till nackdel för denne.

7 §

Bestämmelserna i 3–6 §§ gäller också överklagande av beslut om ränta, tulltillägg och förseningsavgift.

En gäldenärs eller skattskyldigs yrkande i fråga om tulltillägg ska, oavsett tidsfristerna i 3 §, prövas om beslutet om den tull som tulltillägget avser inte har fått laga kraft. Detsamma gäller om Tullverket eller det allmänna ombudet framställt ett sådant yrkande till förmån för gäldenären eller den *skattskyldige*. Om yrkandet framställs först i domstol, kan domstolen besluta att det ska tas upp till prövning av Tullverket.

Ett yrkande som avser tulltillägg och som görs av en gäldenär eller den som är skyldig att betala skatten ska, oavsett tidsfristerna i 3 §, prövas om beslutet om den tull som tulltillägget avser inte har fått laga kraft. Detsamma gäller om Tullverket eller det allmänna ombudet framställt ett sådant yrkande till förmån för gäldenären eller den *som är skyldig att betala skatten*. Om yrkandet framställs först i domstol, kan domstolen besluta att det ska tas upp till prövning av Tullverket.

Bestämmelserna i andra stycket gäller även en deklarants yrkande i fråga om förseningsavgift.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2022.
 2. Äldre bestämmelser tillämpas fortfarande för mervärdesskatt som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

1.14 Förslag till lag om ändring i lagen (2016:1091) om budget och ekonomiadministration för riksdagens myndigheter

Härigenom föreskrivs att 8 kap. 1 § lagen (2016:1091) om budget och ekonomiadministration för riksdagens myndigheter ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

8 kap.

1 §⁵¹

Myndigheten har rätt till kompensation för belopp, motsvarande ingående skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200), som hänför sig till verksamheten.

Myndigheten har dock inte rätt till kompensation om den ingående skatten hänför sig till utgifter för representation eller liknande ändamål. Myndigheten har inte heller rätt till kompensation om den ingående skatten omfattas av begränsningar i avdragsrätten enligt 8 kap. 9 § första stycket 1, 3 eller 4 eller 10, 15 eller 16 § mervärdesskattelagen.

Myndigheten har rätt till kompensation för belopp, motsvarande ingående skatt enligt mervärdesskattelagen (0000:000), som hänför sig till verksamheten.

Myndigheten har dock inte rätt till kompensation om den ingående skatten hänför sig till utgifter för representation eller liknande ändamål. Myndigheten har inte heller rätt till kompensation om den ingående skatten omfattas av begränsningar i avdragsrätten enligt 13 kap. 16, 18, 20, 21, 22, 26 eller 27 § mervärdesskattelagen.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2022.

2. Äldre bestämmelser tillämpas fortfarande för mervärdesskatt som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

⁵¹ Senaste lydelse 2020:22.

1.15 Förslag till lag om ändring i lagen (2018:696) om skatt på vissa nikotinhaltiga produkter

Härigenom föreskrivs att 12 § lagen (2018:696) om skatt på vissa nikotinhaltiga produkter ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

12 §

En godkänd lagerhållare får göra avdrag för skatt på e-vätskor eller andra nikotinhaltiga produkter

1. som har levererats till en köpare i ett annat EU-land,
2. för vilka skattskyldighet enligt denna lag tidigare har inträtt och som förvärvats från någon som inte är godkänd lagerhållare,
3. för vilka skattskyldighet enligt denna lag tidigare har inträtt och som innehas av lagerhållaren vid tidpunkten för godkännandet,
4. som har förstörts genom oförutsedda händelser eller force majeure,
5. som har använts vid tillverkningen av skattepliktiga varor,
6. som exporterats till tredjeland eller förts till frizon för annat ändamål än att förbrukas där,
7. som har levererats till en sådan köpare som avses i 3 kap. 30 c § första stycket mervärdes-

7. som har levererats till en sådan köpare som avses i 10 kap. 88–91 §§ mervärdes-

skattelagen (1994:200), (0000:000),

8. som har tagits emot för förbrukning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till utländsk ort av någon som har tillstånd enligt lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg, eller

9. som har tagits emot för försäljning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till tredjeland av någon som har tillstånd enligt lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2022.

2. Äldre bestämmelser tillämpas fortfarande för skatt som hänförs till tiden före ikraftträdandet.

1.16 Förslag till lag om ändring i lagen (2018:1277) om elektroniska fakturor till följd av offentlig upphandling

Härigenom föreskrivs att 1 § lagen (2018:1277) om elektroniska fakturor till följd av offentlig upphandling ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §

I denna lag finns bestämmelser om elektroniska fakturor som utfärdas till följd av offentlig upphandling enligt lagen (2011:1029) om upphandling på försvars- och säkerhetsområdet, lagen (2016:1145) om offentlig upphandling, lagen (2016:1146) om upphandling inom försörjningssektorerna eller lagen (2016:1147) om upphandling av koncessioner.

Bestämmelser om fakturerings-
skyldighet och en fakturas inne-
håll finns i mervärdesskattelagen
(1994:200).

Bestämmelser om fakturerings-
skyldighet och en fakturas inne-
håll finns i mervärdesskattelagen
(0000:000).

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2022.

1.17 Förslag till förordning om ändring i förordning (1977:937) om allmänna förvaltningsdomstolars behörighet m.m.

Härigenom föreskrivs att 7 a § förordning (1977:937) om allmänna förvaltningsdomstolars behörighet m.m. ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

7 a §⁵²

Beslut av Skatteverket som överklagas till en förvaltningsrätt ska tas upp av Förvaltningsrätten i Falun om beslutet avser ärenden enligt

1. skatteförfarandelagen (2011:1244) i fråga om punktskatt och om återbetalning av mervärdesskatt eller punktskatt enligt 64 kap. 6 § samma lag,

2. författning som anges i 3 kap. 15 § skatteförfarandelagen,

3. kupongskattelagen (1970:624),

4. lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskotomedel m.m.,

5. lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.,

6. lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund,

<p>7. mervärdesskattelagen (1994:200) som rör den som är <i>mervärdesskattskyldig</i> endast på grund av förvärv av sådana varor som anges i 2 a kap. 3 § första stycket 1 och 2 samma lag, eller</p>	<p>7. mervärdesskattelagen (0000:000) som rör den som är <i>skyldig att betala mervärdesskatt</i> endast på grund av förvärv av sådana varor som anges i 3 kap. 2 eller 3 §§ i samma lag, eller</p>
---	---

8. lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter i fråga om kontroll av upplagshavare inom uppskovsförfarandet enligt 6 kap. samma lag.

1. Denna förordning träder i kraft den 1 januari 2022.

2. Äldre bestämmelser tillämpas fortfarande för mervärdesskatt som hänför sig till tid före ikraftträdandet.

⁵² Senaste lydelse 2019:1003.

1.18 Förslag till förordning om ändring i förordning (1994:224) om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl.

Härigenom föreskrivs att 1–3 §§ samt 4 a § förordning (1994:224) om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl. ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §⁵³

Denna förordning gäller vid återbetalning av skatt enligt

1. 31 d § lagen (1994:1563) om tobaksskatt,
2. 31 d § lagen (1994:1564) om alkoholskatt,
3. 9 kap. 1 § lagen (1994:1776) om skatt på energi,
4. 10 kap. 5–8 §§ mervärdes- 4. 14 kap. 59–65 §§ mervärdes-
skattelagen (1994:200), skattelagen (0000:000),
5. 64 kap. 6 § skatteförfarandelagen (2011:1244), och
6. 15 § lagen (2018:696) om skatt på vissa nikotinhaltiga produkter.

2 §⁵⁴

Ansökan om återbetalning av skatt ska, om inte annat följer av 3 §, göras skriftligen av chefen för beskickningen eller konsulatet eller av den som i Sverige får företräda den internationella organisationen eller av den som i övrigt är berättigad till återbetalning.

En särskild ansökan ska ges in för beskickningen, konsulatet, organisationen eller den som i övrigt är berättigad till återbetalning. En särskild ansökan ska även ges in för varje fysisk person som är berättigad till återbetalning.

Ansökan ska ges in till Skatteverket och omfatta inköpen under ett kalenderkvartal. Ansökan ska vara åtföljd av en faktura. Fakturan får inte vara betald tidigare än ett år före den dag då ansökan gavs in, om inte sökanden har

Ansökan ska ges in till Skatteverket och omfatta inköpen under ett kalenderkvartal. Ansökan ska vara åtföljd av en faktura. Fakturan får inte vara betald tidigare än ett år före den dag då ansökan gavs in, om inte sökanden har

⁵³ Senaste lydelse 2018:705.

⁵⁴ Senaste lydelse 2015:894.

hanteringsmässiga eller andra liknande särskilda skäl för att åberopa en faktura som är betald tidigare. Fakturan ska för mervärdesskatt vara en sådan faktura som avses i 1 kap. 17 § mervärdesskattelagen (1994:200). För övriga skatter ska fakturan innehålla uppgifter om säljarens och köparens namn och adress, dagen för leveransen eller tillhandahållandet, priset, i förekommande fall varans volym eller vikt och, om inköpet avser bensin eller motorbrännolja, fordonets registreringsnummer.

hanteringsmässiga eller andra liknande särskilda skäl för att åberopa en faktura som är betald tidigare. Fakturan ska för mervärdesskatt vara en sådan faktura som avses i 2 kap. 9 § mervärdesskattelagen (0000:000). För övriga skatter ska fakturan innehålla uppgifter om säljarens och köparens namn och adress, dagen för leveransen eller tillhandahållandet, priset, i förekommande fall varans volym eller vikt och, om inköpet avser bensin eller motorbrännolja, fordonets registreringsnummer.

3 §⁵⁵

Ansökan om återbetalning av skatt enligt 10 kap. 5 § mervärdesskattelagen (1994:200) skall göras skriftligen av den som är berättigad till återbetalningen.

Ansökan skall vara åtföljd av en sådan faktura som avses i 1 kap. 17 § mervärdesskattelagen.

Ansökan om återbetalning av skatt enligt 14 kap. 59 § mervärdesskattelagen (0000:000) ska göras skriftligen av den som är berättigad till återbetalningen.

Ansökan ska vara åtföljd av en sådan faktura som avses i 2 kap. 9 § mervärdesskattelagen.

4 a §⁵⁶

Regeringskansliet (Utrikesdepartementet) ska på begäran av en sådan utländsk beskickning m.m. som avses i de i 1 § angivna bestämmelserna och som avser att förvärva varor eller tjänster i ett annat EU-land, utfärda intyg om befrielse från mervärdesskatt och punktskatt. Av intyget ska det framgå om organet eller personen skulle haft rätt till återbetalning av skatt, om de varor eller tjänster som begäran avser hade förvärvats i Sverige. Om det behövs för bedömningen av rätten till återbetalning, ska Regeringskansliet (Utrikesdepartementet) hämta in uppgifter från Skatteverket.

⁵⁵ Senaste lydelse 2003:1139.

⁵⁶ Senaste lydelse 2017:3.

Ett sådant intyg som avses i första stycket ska på begäran utfärdas även för den som avser att förvärva ett motorfordon från ett annat EU-land, om motsvarande förvärv i Sverige skulle kunna ske genom en *omsättning* som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 26 a § mervärdesskattelagen (1994:200).

Formulär för intyg enligt första och andra styckena ska motsvara det formulär som har fastställts genom rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

Under förutsättning att betydande inköp görs av varor eller tjänster som är avsedda för officiellt bruk för ett sådant internationellt organ som avses i 4 § lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall får Regeringskansliet (Utrikesdepartementet) ge organet dispens från det krav på att ett sådant intyg som avses i första stycket ska utfärdas med stämpel som finns i artikel 51.2 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011.

-
1. Denna förordning träder i kraft den 1 januari 2022.
 2. Äldre bestämmelser tillämpas fortfarande för mervärdesskatt som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

1.19 Förslag till förordning om ändring i rättshjälpsförordningen (1997:404)

Härigenom föreskrivs att 20 § i rättshjälpsförordningen (1997:404) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

20 §⁵⁷

Ett rättshjälpsbiträde *skall* i sin kostnadsräkning i skilda poster ta upp den ersättning som begärs för arbete, tidsspillan och utlägg. I fråga om mervärdesskatt finns bestämmelser om fakturering i 11 kap. mervärdesskattelagen (1994:200).

Om ersättningen inte *skall* bestämmas enligt taxa eller om den begärda ersättningen avviker från fastställd taxa, *skall* kostnadsräkningen innehålla en arbetsredogörelse. Denna *skall* vara så utförlig att ersättningsanspråkets skälighet kan bedömas. Arbetsredogörelsen *skall* innefatta uppgift om tidsåtgången för varje åtgärd som inte är rutinmässig. Om den som begär ersättning åberopar några särskilda omständigheter, såsom att uppdraget varit särskilt svårt eller krävande, *skall* dessa anges. Av kostnadsräkningen *skall* även framgå den tid som har lagts ned på uppdraget och när arbetet påbörjades.

Ett rättshjälpsbiträde *ska* i sin kostnadsräkning i skilda poster ta upp den ersättning som begärs för arbete, tidsspillan och utlägg. I fråga om mervärdesskatt finns bestämmelser om fakturering i 17 kap. mervärdesskattelagen (0000:000).

Om ersättningen inte *ska* bestämmas enligt taxa eller om den begärda ersättningen avviker från fastställd taxa, *ska* kostnadsräkningen innehålla en arbetsredogörelse. Denna *ska* vara så utförlig att ersättningsanspråkets skälighet kan bedömas. Arbetsredogörelsen *ska* innefatta uppgift om tidsåtgången för varje åtgärd som inte är rutinmässig. Om den som begär ersättning åberopar några särskilda omständigheter, såsom att uppdraget varit särskilt svårt eller krävande, *ska* dessa anges. Av kostnadsräkningen *ska* även framgå den tid som har lagts ned på uppdraget och när arbetet påbörjades.

⁵⁷ Senaste lydelse 2005:80.

Om ett biträde har satt en advokat eller en biträdande jurist på en advokatbyrå i sitt ställe (substitution) *skall* detta framgå av kostnadsräkningen.

Om ett biträde har satt en advokat eller en biträdande jurist på en advokatbyrå i sitt ställe (substitution) *ska* detta framgå av kostnadsräkningen.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 2022.

1.20 Förslag till förordning om ändring i förordning (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet

Härigenom föreskrivs att 2 § förordning (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 §⁵⁸

Beträffande personer som avses i 2 kap. 2 § lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet får i beskattningsdatabasen behandlas uppgifter

1. som behövs vid Skatteverkets handläggning av ärenden som görs med stöd av

- kupongskattelagen (1970:624),
- fastighetstaxeringslagen (1979:1152),
- lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt,
- lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift,
- skatteförfarandelagen (2011:1244),
- mervärdesskattelagen (1994:200),
- mervärdesskattelagen (0000:000),
- lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter,
- lagen (1999:445) om exportbutiker,
- inkomstskattelagen (1999:1229),
- lagen (2007:324) om Skatteverkets hantering av vissa borgenärsuppgifter,
- lagen (2013:948) om stöd vid korttidsarbete, eller
- annan författning med bestämmelser om skatter och socialavgifter,

2. om planerad, beslutad, pågående eller avslutad revision och annan kontroll av skatter och avgifter,

3. om att fordran mot en person registrerats hos Kronofogdemyndigheten och om indrivningsresultat,

4. om beslut om näringsförbud,

5. om antal anställda och anställdas personnummer,

⁵⁸ Senaste lydelse 2017:391.

6. om plusgiro- och bankgironummer, om fullmakt lämnats för bank- eller plusgiro att ta emot skatteåterbetalning på ett konto samt uppgifter om fullmakten och kontot,

7. för förberedelsearbete vid fastighetstaxering,

8. om lagfarna köp av hela eller delar av fastigheter samt om fastighetsregleringar vid vilka mer än två hektar åkermark, betesmark och skogsmark överförs från en fastighet till en annan och där frivillig överenskommelse om likviden föreligger,

9. om tillsyn enligt alkohollagen (2010:1622),

10. som behövs för

– handläggning av ärenden enligt lagen (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden,

– handläggning av ärenden enligt lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning,

– handläggning av ärenden enligt lagen (2015:63) om utbyte av upplysningar med anledning av FATCA-avtalet,

– handläggning av ärenden enligt lagen (2015:912) om automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton,

– handläggning av ärenden enligt lagen (2015:911) om identifiering av rapporteringspliktiga konton vid automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton,

– handläggning av ärenden enligt lagen (2017:182) om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter på skatteområdet, och

– annat informationsutbyte och annan handräckning enligt internationella åtaganden,

11. från aktiebolagsregistret,

12. från vägtrafikregistret,

13. från Folkhälsomyndigheten om tillstånd enligt alkohollagen och om omsättning enligt restaurangrapport,

14. från Arbetsförmedlingen om beslut om arbetsmarknadspolitiska åtgärder samt om utbetalt belopp och datum för utbetalningen,

15. från Tullverket om debiterad mervärdesskatt vid import, exportvärden, antal import- och exporttillfällen samt de tidsperioder som uppgifterna avser samt uppgifter från verket som behövs för tillämpningen av 3 kap. 30 § andra stycket mervärdess-

15. från Tullverket om debiterad mervärdesskatt vid import, exportvärden, antal import- och exporttillfällen samt de tidsperioder som uppgifterna avser samt uppgifter från verket som behövs för tillämpningen av 10 kap. 58 och 59 §§ mervärdesskatte-

skattelagen och för fastställande, lagen och för fastställande, uppbörd eller kontroll av mer- uppbörd eller kontroll av mer-
värdesskatt vid import, värdesskatt vid import,

16. från Försäkringskassan om försäkring mot kostnader för sjuk-
lön när det gäller arbetsgivaren och den försäkrade, om sjukpenning-
grundande inkomst av annat förvärvsarbete och om utsänd person,

17. om avgiftsskyldighet till sådant trossamfund som har eller har
beviljats uppbördshjälp enligt 16 § lagen (1998:1593) om trossam-
fund samt om församlingstillhörighet inom Svenska kyrkan,

18. om att prissättningsbesked har lämnats enligt lagen (2009:1289)
om prissättningsbesked vid internationella transaktioner,

19. om flyttningar av varor eller bränsle som avses i lagen
(1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt respek-
tive lagen (1994:1776) om skatt på energi,

20. om sjuklön enligt lagen (1991:1047) om sjuklön, och

21. som har lämnats enligt 24 § lagen (2014:1020) om redovis-
ningscentraler för taxitrafik.

Skatteverket får meddela närmare föreskrifter om vilka uppgifter
som får behandlas i beskattningsdatabasen.

1. Denna förordning träder i kraft den 1 januari 2022.

2. Äldre bestämmelser tillämpas fortfarande för mervärdesskatt
som hänför sig till tid före ikraftträdandet.

1.21 Förslag till förordning om ändring i förordning (2002:831) om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt

Härigenom föreskrivs att 2 och 4 §§ förordningen (2002:831) om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 §

Ekonomistyrningsverket *skall* besluta att en myndighet inte *skall* omfattas av förordningen om verket bedömer att det är viktigare att det råder konkurrensneutralitet på en marknad där myndigheten bedriver verksamhet i konkurrens med en verksamhet som inte medför rätt till avdrag eller återbetalning av ingående skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200), än att myndigheten har kompensationsrätt enligt denna förordning.

Ekonomistyrningsverket *skall* samråda med Konkurrensverket innan beslut enligt denna bestämmelse fattas.

Ekonomistyrningsverket *ska* besluta att en myndighet inte *ska* omfattas av förordningen om verket bedömer att det är viktigare att det råder konkurrensneutralitet på en marknad där myndigheten bedriver verksamhet i konkurrens med en verksamhet som inte medför rätt till avdrag eller återbetalning av ingående skatt enligt mervärdesskattelagen (0000:000), än att myndigheten har kompensationsrätt enligt denna förordning.

Ekonomistyrningsverket *ska* samråda med Konkurrensverket innan beslut enligt denna bestämmelse fattas.

4 §⁵⁹

En myndighet som omfattas av denna förordning har rätt till kompensation för belopp, motsvarande ingående skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200), som hänför sig till verksamheten.

En myndighet som omfattas av denna förordning har rätt till kompensation för belopp, motsvarande ingående skatt enligt mervärdesskattelagen (0000:000), som hänför sig till verksamheten.

⁵⁹ Senaste lydelse 2017:367.

Myndigheten har dock inte rätt till kompensation om den ingående skatten hänför sig till utgifter för representation eller liknande ändamål. Myndigheten har inte heller rätt till kompensation om den ingående skatten omfattas av begränsningar i avdragsrätten enligt *8 kap. 9 § första stycket 1, 3 eller 4 eller 10, 15 eller 16 §* mervärdesskattelagen.

Myndigheten har dock inte rätt till kompensation om den ingående skatten hänför sig till utgifter för representation eller liknande ändamål. Myndigheten har inte heller rätt till kompensation om den ingående skatten omfattas av begränsningar i avdragsrätten enligt *13 kap. 16, 18, 19, 20, 21, 22, 26 eller 27 §* mervärdesskattelagen.

-
1. Denna förordning träder i kraft den 1 januari 2022.
 2. Äldre bestämmelser tillämpas fortfarande för mervärdesskatt som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

1.22 Förslag till förordning om ändring i skatteförfarandeförordningen (2011:1261)

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandeförordningen (2011:1261)

dels att 2 kap. 2 §, 6 kap. 5 §, 9 kap. 1 och 8 §§ ska ha följande lydelse,

dels att rubriken närmast före 9 kap. 8 § ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

2 §

Den som registreras för mervärdesskatt enligt 7 kap. 1 § första stycket 3, 4, 5, 6, 7 eller 8 eller andra stycket skatteförfarandelagen (2011:1244) ska tilldelas ett registreringsnummer för mervärdesskatt.

Skatteverket får meddela föreskrifter om registreringsnumrens utformning.

Den som registreras för mervärdesskatt enligt 7 kap. 1 § första stycket 3, 4, 5, 6 eller 7 eller andra stycket skatteförfarandelagen (2011:1244) ska tilldelas ett registreringsnummer för mervärdesskatt.

6 kap.

5 §

I en mervärdesskattedeklaration ska utgående skatt som avser sådana unionsinterna förvärv som *anges* i 1 kap. 1 § första stycket 2 mervärdesskattelagen (1994:200) redovisas särskilt.

I en mervärdesskattedeklaration ska utgående skatt som avser sådana unionsinterna förvärv som *avses* i 3 kap. 1–3 §§ mervärdesskattelagen (0000:000) redovisas särskilt.

9 kap.

1 §

Sådant underlag som avses i 39 kap. 3 § skatteförfarandelagen (2011:1244) ska bevaras under sju år efter utgången av det kalenderår som underlaget avser.

Underlag för att kunna fullgöra skyldigheten att *jämka* enligt 8 a kap. mervärdesskattelagen (1994:200) ska dock bevaras under sju år efter utgången av det kalenderår då korrigeringstiden löpte ut.

Underlag för att kunna fullgöra skyldigheten att *justera ingående mervärdesskatt* enligt 12 kap. 27–31 §§ eller 15 kap. mervärdesskattelagen (0000:000) ska dock bevaras under sju år efter utgången av det kalenderår då korrigeringstiden löpte ut.

Omsättning av investeringsguld *Leverans av investeringsguld*

8 §⁶⁰

Sådan dokumentation om *omsättning* av investeringsguld som avses i 39 kap. 14 § skatteförfarandelagen (2011:1244) ska innehålla följande uppgifter:

1. vad transaktionen avser,
2. *köparens* namn eller, om det är fråga om en juridisk person, företagsnamn,
3. *köparens* personnummer, samordningsnummer eller organisationsnummer,
4. *köparens* postadress, och
5. *köparens* telefonnummer.

Sådan dokumentation om *leverans* av investeringsguld som avses i 39 kap. 14 § skatteförfarandelagen (2011:1244) ska innehålla följande uppgifter:

2. *kundens* namn eller, om det är fråga om en juridisk person, företagsnamn,
3. *kundens* personnummer, samordningsnummer eller organisationsnummer,
4. *kundens* postadress, och
5. *kundens* telefonnummer.

Om en kopia av ett beslut om godkännande för F-skatt har överlämnats till säljaren, behöver denne inte dokumentera uppgifter enligt första stycket för den som godkännandet gäller.

Uppgifterna ska bevaras under sju år efter utgången av det kalenderår då uppgifterna dokumenterades.

-
1. Denna förordning träder i kraft den 1 januari 2022.
 2. Äldre bestämmelser tillämpas fortfarande för mervärdesskatt som hänför sig till tid före ikraftträdandet.

⁶⁰ Senaste lydelse 2018:1844.

2 Utredningens uppdrag och arbete

2.1 Utredningens uppdrag

Regeringen beslutade den 22 juli 2016 att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att genomföra en författningsteknisk översyn av mervärdesskattelagstiftningen och föreslå en ny mervärdesskattelag. Enligt utredningens direktiv ska denna översyn syfta till att förbättra mervärdesskattelagstiftningen genom att den får en tydligare struktur och blir mer överskådlig samt språkligt moderniserad. En särskild målsättning är att den föreslagna lagstiftningen i högre grad ska stå i överensstämmelse med rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet), särskilt med avseende på terminologi och struktur. En viktig utgångspunkt är att undvika att rent språkliga och systematiska förändringar leder till omfattande materiella förändringar av de svenska reglerna. Ändringar kan också föranledas av anpassningar till EU-rätten. Utredaren ska i detta sammanhang vara uppmärksam på om det finns möjligheter till förenklingar och i de fall det bedöms lämpligt lämna förslag på sådana.

Utredningen ska inte föreslå några materiella förändringar rörande de frågor som behandlats i Mervärdesskatt för den ideella sektorn, m.m. (Ds 2009:58) och inte heller frågor rörande de reducerade skattesatserna som bl.a. har behandlats i betänkandena Enhetlig eller differentierad mervärdesskatt? (SOU 2005:57) samt På väg mot en enhetlig mervärdesskatt (SOU 2006:90). Inte heller den mervärdesskatterättsliga hanteringen av periodiska publikationer eller av de huvudsakliga metoderna för redovisning av utgående och ingående skatt som tidigare behandlats i betänkandet Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv (SOU 2002:74) ingår i det här uppdraget. Utredningen ska inte heller föreslå materiella förändringar av beskattningen

av nyproducerade byggnader eller förändringar av förfarandet för varor som medförs i resandes personliga bagage vid utresa ur EU.

I utredningens uppdrag ingår att ta fram en ny mervärdesskatteförordning och lämna förslag på de förändringar som behövs med anledning av förändringar i förslaget till ny mervärdesskattelag. Vidare ska utredningen bedöma behovet av följdändringar i skatteförfarandelagen (2011:1244) och föreslå de författningsändringar som behövs samt bedöma behovet av följdändringar i andra lagar och förordningar och föreslå de författningsändringar som behövs. Slutligen ska utredningen bedöma de offentligfinansiella konsekvenserna och konsekvenserna i övrigt av de författningsförslag som lämnas.

Uppdragets utredningstid har förlängts två gånger och uppdraget ska redovisas senast den 1 juni 2020.

Utredningens direktiv återges i sin helhet i *bilaga 1*. Utredningens tilläggsdirektiv finns i *bilaga 2* och i *bilaga 3*.

2.2 Utredningens arbete

Utredningens arbete påbörjades i september 2016 och har bedrivits på sedvanligt sätt med regelbundna utredningssammanträden med förordnade sakkunniga och experter. Sammanlagt har det hållits 19 sammanträden. Arbetet har skett i nära samarbete med utredningens sakkunniga och experter.

Utredningen har haft kontakt med Europeiska kommissionens generaldirektorat för skatter och tullar (DG Taxud). Vidare har utredningen haft sammanträden med Mikael Ek, doktorand i finansrätt på Uppsala universitet, Riksförbundet M Sverige, FAR och Svenska Bankföreningen och därigenom fått information om branschspecifika mervärdesskatterättsliga problem.

Utredningen har mottagit två hemställningar från Svenskt Näringsliv. Den ena hemställan, ”Åtgärda begreppet *förmedling* i momshänseende”, inkom den 7 februari 2019 och var även ställd till finansminister Magdalena Andersson, näringsminister Ibrahim Baylan, Riksdagens skatteutskott och Skatteverket. Svenskt Näringsliv anser i hemställan att en översyn av begreppet förmedling i ML måste göras i pågående mervärdesskatteöversyn. Utredningen har dock inte haft möjlighet att göra en sådan översyn, se nedan under avsnitt 2.3.

Den andra hemställan, ”Möjliggör momsmässig kostnadsdelning (internmoms)”, inkom den 29 november 2019 och var även ställd till finansminister Magdalena Andersson, näringsminister Ibrahim Baylan och Skatteutskottet. I hemställan föreslås en förändrad utformning av bestämmelsen om undantag för tjänster inom fristående grupper i 3 kap. 23 a § mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML. Svenskt Näringsliv anser att lagtexten i ML måste ändras för att bättre överensstämma med mervärdesskattedirektivet. I författningskommentaren till 10 kap. 21 § i den nya mervärdesskattelagen, förkortad NML, beskrivs de direktivanpassningar av motsvarande bestämmelse som utredningen har gjort. Se även nedan under avsnitt 2.3 om utredningens hantering av undantagen från skatteplikt.

2.3 Utredningens prioriteringar

Som ovan nämnts är en särskild målsättning med utredningens uppdrag att den föreslagna lagstiftningen i högre grad ska stå i överensstämmelse med mervärdesskattedirektivet, särskilt med avseende på terminologi och struktur. Utredningen gjorde mot denna bakgrund bedömningen att utredningens viktigaste uppgift var att skapa en ny, direktivanpassad struktur och terminologi i NML. Utredningen har därför prioriterat de stora, systemövergripande anpassningarna till mervärdesskattedirektivet som rör många kapitel i lagen och som påverkar sambanden mellan bestämmelserna i olika kapitel. Därigenom hanteras de flesta begrepp och skillnader i systematiken mellan ML och direktivet som i utredningsdirektiven särskilt utpekats som avvikelser i ML från EU-rätten. På grund av tidsbrist har några större anpassningar i de kapitel som inte har lika systemövergripande karaktär inte hunnits med. Som exempel kan nämnas kapitlet om undantag från skatteplikt, där bl.a. undantaget i 3 kap. 9 § ML för finansiella tjänster och för värdepappershandel anges i utredningsdirektiven som exempel på avvikelse i ML i förhållande till mervärdesskattedirektivet. I detta kapitel har större anpassningar till direktivet fått prioriteras bort och endast mindre anpassningar och följdändringar till systematiska förändringar i andra kapitel kunnat göras.

På grund av tidsbristen har det inte heller funnits möjlighet att inom utredningstiden utreda begreppet förmedlare i enlighet med hemställan från Svenskt Näringsliv (se ovan under avsnitt 2.2).

2.4 Betänkandets disposition m.m.

Betänkandet är uppdelat i två delar. I del 1 finns sammanfattningen, författningsförslagen samt motiven till utredningens förslag och bedömningar. I del 2 finns författningskommentar, särskilda yttranden och bilagor.

Förslagen i betänkandet baseras på den lydelse som författningarna hade i Regeringskansliets rättsdatabas den 1 januari 2020. Förslag som rör bestämmelser som omfattas av prop. 2019/20:122, baseras dock på lydelsen i denna proposition. Detta anges särskilt i författningskommentaren för dessa bestämmelser.

Hänvisningar till mervärdesskattedirektivet i den allmänna motiveringen och i författningskommentaren avser direktivet i lydelse enligt rådets direktiv (EU) 2019/1995 av den 21 november 2019 om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller bestämmelserna om distansförsäljning av varor och vissa inhemska leveranser av varor.

I NML har många bestämmelser fått en ny struktur och ett modernare språk som närmare följer mervärdesskattedirektivets lydelse. Sådana förändringar innebär i de allra flesta fall inte någon materiell ändring. I de fall en bestämmelse ändras i sak anges det uttryckligen i författningskommentaren. Förslag till vissa mindre justeringar av bestämmelser motiveras endast i författningskommentaren. Övriga ändringar motiveras på sedvanligt sätt i den allmänna motiveringen.

3 En jämförelse mellan ML och mervärdesskattedirektivet

3.1 Vårt uppdrag

Av utredningsdirektiven (dir. 2016:58) framgår att det i vårt uppdrag bl.a. ingår att analysera hur de centrala begreppen i mervärdesskattelagstiftningen liksom dess struktur, förhåller sig till rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet) och direktiven om återbetalning av mervärdesskatt¹.

I detta avsnitt undersöker vi hur de centrala begreppen skattskyldig, omsättning och leverans av vara i mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, förhåller sig till mervärdesskattedirektivet. I avsnitt 11 behandlas skillnaderna i systematisk och terminologiskt hänseende mellan ML och de båda återbetalningsdirektiven.

3.2 ML:s begrepp skattskyldig

Skattskyldighetsbegreppets betydelse för ML

Begreppet skattskyldig utgör grunden för ML:s systematik. Med skattskyldighet förstås enbart skyldigheten att betala skatt till staten (prop. 1993/94:99 s. 105 f.). De som tidigare var s.k. tekniskt skattskyldiga, t.ex. exportörer och nystartade företag utan omsättning under ett uppbyggnadsskede, betecknas inte som skattskyldiga utan har i stället rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. ML.

¹ Rådets direktiv 2008/9/EG av den 12 februari 2008 om fastställande av närmare regler för återbetalning enligt direktiv 2006/112/EG av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat, s. 23 och rådets trettonde direktiv 86/560/EEG av den 17 november 1986 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter – Regler om återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga personer som inte är etablerade i gemenskapens territorium, s. 40.

Skattskyldig är det centrala begreppet i ML. På begreppet vilar i sin tur följande fyra begrepp; omsättning, vara, tjänst och skatteplikt. Den som enligt ML är skyldig att betala mervärdesskatt till staten är skattskyldig. Skattskyldig i denna mening är bl.a. en beskattningsbar person som i denna egenskap inom landet omsätter skattepliktiga varor och tjänster (1 kap. 1 § första stycket 1 ML). Att begreppet skattskyldig är centralt framgår även av att det genom hänvisningar i 1 § kopplas till begreppen omsättning (2 kap.), skatteplikt (3 kap.), beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet (4 kap.) och omsättningsland (5 kap.). Vem som är skyldig att betala skatten (skattskyldig) anges i 1 kap. 2 § ML. Tidpunkten för skattskyldighetens inträde, dvs. när beskattning ska ske, anges i 1 kap. 3 § ML som kopplas samman med skattskyldigheten genom en hänvisning till 1 §.

Införandet av begreppet beskattningsbar person

De unionsrättsliga begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet infördes 2013 och ersatte begreppet yrkesmässig verksamhet (SFS 2013:368, prop. 2012/13:124). I mervärdesskattedirektivet är i princip samtliga bestämmelser som behandlar skattesubjektens rättigheter och skyldigheter knutna till begreppet beskattningsbar person.

När begreppet beskattningsbar person infördes i ML, anpassades dock inte lagen efter direktivets systematik utan begreppet infogades i ML:s befintliga struktur så långt det var möjligt. Begreppet infördes t.ex. inte i bestämmelserna om skattskyldighet i särskilda fall (6 kap.) och inte heller i bestämmelserna om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt (8 kap.) eller i redovisningsreglerna (13 kap.). Följden av att begreppet beskattningsbar person infördes utan att strukturen anpassades till direktivet är att ML innehåller två centrala begrepp som systematiskt är inkompatibla, nämligen skattskyldig och beskattningsbar person.

Närmare om begreppet skattskyldighet

Mervärdesskatteutredningen förslag i betänkandet ”Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv” (SOU 2002:74), bl.a. att begreppet skattskyldig skulle slopas. Det förslaget har inte genomförts.

Begreppet skattskyldig kan sägas ha två betydelser. Skattskyldighet i materiellt hänseende avser skyldigheten att för en viss transaktion betala skatt till staten (1 kap. 2 § första stycket ML). Mervärdesskattedirektivets närmaste motsvarighet är bestämmelserna om vem som ska betala skatten vid olika transaktioner, dvs. betalningsskyldigheten (artiklarna 192a–212). Dessa bestämmelser bygger visserligen på definitionen av beskattningsbar person men den som är skyldig att betala skatten behöver inte alltid vara en beskattningsbar person.

I formell betydelse används begreppet skattskyldig för att beteckna de subjekt som omfattas av ML:s regler om skattskyldighet enligt den inledande portalparagrafen 1 kap. 1 § ML. Dessa subjekt omfattas därigenom också av bestämmelserna om t.ex. tidpunkten för skattskyldighetens inträde och avdragsrätt för ingående skatt samt även av förfarandebestämmelser i skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, t.ex. registrering (7 kap.) och mervärdesskattedeklaration (26 kap.). Motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet har knutits till den beskattningsbara personen.

Den här skillnaden mellan ML och direktivet leder till olikheter inte enbart avseende den logiska uppbyggnaden, utan även materiellt. Bestämmelserna om skattskyldighetens inträde, dvs. tidpunkten då en skuld till staten uppkommer, finns i 1 kap. 3–5 a §§ ML. Flera av dessa bestämmelser, bl.a. huvudregeln i 1 kap. 3 § ML, är kopplade till 1 kap. 1 § ML, vilket medför att de enbart omfattar skattepliktiga transaktioner. Tidpunkten för skattskyldighetens inträde avgör vilka regler som ska tillämpas på en viss transaktion. Det är de regler som gäller vid skattskyldighetens inträde som ska tillämpas. När redovisning av skatten och betalning av skatten ska ske avgörs av andra bestämmelser (13 kap. ML och SFL). Bestämmelserna om skattskyldighetens inträde utgör ML:s närmaste motsvarighet till direktivets regler om tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen (artiklarna 63–71). Även enligt direktivet är tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen avgörande för vilka regler som ska tillämpas på en viss transaktion. Direktivets bestämmelser omfattar dock, till skillnad från ML, såväl skattepliktiga som undantagna

transaktioner. Att en beskattningsgrundande händelse inträffar innebär därför inte med nödvändighet att beskattning ska ske. Det innebär endast att det vid denna tidpunkt uppstår en skyldighet att tillämpa mervärdesskattesystemet. Skillnaden mellan ML och direktivet innebär att det i ML inte finns någon fast tidpunkt till vilken anknytning kan göras när det gäller redovisnings-, rapporterings- och fakturerings-skyldighet för transaktioner som är undantagna från skatteplikt.

En annan materiell skillnad mellan ML och direktivet hänförlig till skattskyldighetsbegreppet gäller avdragsrätten för ingående mervärdesskatt. Avdragsbestämmelserna i ML är kopplade till definitionen av skattskyldig enligt 1 kap. 2 § ML medan direktivets bestämmelser är kopplade till egenskapen beskattningsbar person som definieras i artikel 9.1. Skillnaden resulterar i att avdragsreglerna kan tillämpas i ett tidigare skede enligt direktivet då egenskapen beskattningsbar person inte förutsätter att utgående skattepliktiga transaktioner har genomförts. Detta får bl.a. betydelse för nystartade företag.

Ett annat exempel på när skattskyldig enligt ML närmast motsvaras av beskattningsbar person enligt direktivet är bestämmelserna om skattskyldighet i särskilda fall och om mervärdesskattegrupper i 6 och 6 a kap. ML.

3.3 ML:s begrepp omsättning

3.3.1 Inledning

Ett annat centralt begrepp i ML är omsättning. Vid den lagtekniska anpassning av ML som gjordes inför Sveriges inträde i dåvarande EG (prop. 1994/95:57), behandlades inte frågan om begreppets förenlighet med dåvarande sjätte direktivet². I det följande undersöks hur begreppet omsättning passar in i mervärdesskattedirektivets terminologi och systematik.

² Rådets sjätte direktiv (77/388/EEG) av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund). Upphävt från och med den 1 januari 2007 genom mervärdesskattedirektivet.

3.3.2 Begreppet omsättning

Begreppet omsättning nämns redan i portalparagrafen 1 kap. 1 § första stycket 1 ML där det anges att mervärdesskatt ska betalas till staten vid skattepliktig omsättning inom landet av varor eller tjänster som görs av en beskattningsbar person. Portalparagrafen anger vad för slags händelser som medför att skatt ska betalas till staten, dvs. skattskyldigheten. Det finns därmed ett samband mellan begreppen omsättning och skattskyldighet som båda avgränsar lagens tillämpningsområde, även om lagen trots allt tillämpas på transaktioner som inte omfattas av portalparagrafen, t.ex. redovisnings-, rapporterings- och faktureringskyldigheter för en från skatteplikt undantagen unionsintern leverans.

Beskattningens räckvidd prövas i första hand på grundval av bestämmelserna i 2 kap. ML men beskattningens räckvidd framgår också av 7 kap. ML om beskattningsunderlaget (prop. 1993/94:99 s. 134). I 2 kap. ML finns alltså bestämmelser om vilka slags transaktioner som räknas som omsättning och som ska beskattas såvida de inte omfattas av något undantag från skatteplikt i 3 kap. ML.

Begreppet omsättning används alltså för att bestämma vad som ska beskattas, inte när beskattning ska ske. När beskattning ska ske bestäms i stället av bestämmelserna om skattskyldighetens inträde i 1 kap. 3–5 a §§ ML (prop. 1993/94:99 s. 135). Inledningsvis beskrivs därför kortfattat skattskyldighetens inträde enligt huvudregeln.

Skattskyldighetens inträde enligt 1 kap. 3 § ML

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 (1 kap. 3 § första stycket ML). Med ”leverans av vara” avses att varan avlämnas eller att den sänds till en köpare mot postförskott eller efterkrav (1 kap. 3 § tredje stycket ML). Av förarbetena framgår att vad som avsågs var att varan civilrättsligt har avlämnats till köparen, med undantag för avsändande mot postförskott och efterkrav då skattskyldigheten inträder vid avsändandet (prop. 1993/94:99 s. 126 f.). Civilrättsliga regler om när en vara anses avlämnad finns bl.a. i köplagen (1990:931). Utöver huvudregeln finns andra bestämmelser om när skattskyl-

digheten inträder för vissa omsättningar, unionsinterna förvärv och import (1 kap. 3 a–5 a §§ ML).

Bestämmelserna om skattskyldighetens inträde avgör vilka regler som ska tillämpas på en viss transaktion. De regler som gäller vid skattskyldighetens inträde ska tillämpas, vilket får betydelse vid lagändringar, t.ex. när skattesatsen ändras.

3.3.3 Omsättning av vara jämfört med artiklarna 2.1 a och 14.1 i mervärdesskattedirektivet

ML:s omsättning av vara

Med omsättning av vara förstås enligt huvudregeln att en vara överläts mot ersättning (2 kap. 1 § första stycket 1 ML). Det avgörande är att själva äganderätten till varan överläts och att detta sker mot ersättning. Eftersom det är överlåtelsen som sådan som läggs till grund för beskattningen, förutsätter det att ett köp eller byte kommer till stånd. Enligt förararbetena avgörs frågan om det är en överlåtelse eller inte av civilrättsliga regler (prop. 1993/94:99 s. 135). Överlåtelseavtalet kan vara muntligt eller skriftligt. Det krävs dock inte att köparen har fått sakrättsligt skydd för sitt förvärv.

Kraven för att en omsättning av vara ska ha ägt rum överensstämmer inte helt med vad som krävs för att skattskyldighet ska inträda. För att en omsättning ska föreligga räcker det med att äganderätten övergått genom överlåtelse. Någon leverans av varan behöver inte ha skett, vilket dock är en förutsättning för skattskyldighetens inträde. Skillnaden mellan leveransbegreppet och omsättningsbegreppet i ML kan medföra att en vara kan komma att anses levererad respektive omsatt vid olika tillfällen (SOU 2002:74 s. 477 och 488). Exempelvis kan en leverans av vara anses ha inträffat, även om någon äganderättsövergång ännu inte ägt rum.

Omsättning av vara jämfört med artiklarna 2.1 a och 14.1 i mervärdesskattedirektivet

Eftersom omsättning av vara nämns i 1 kap. 1 § ML under rubriken ”Lagens tillämpningsområde”, ligger det nära till hands att söka direktivets motsvarighet under rubriken ”Syfte och tillämpningsområde”

och då närmast artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet som anger räckvidden för det gemensamma mervärdesskattesystemet. I artikel 2.1 används de beskattningsbara transaktionerna (leverans av varor, tillhandahållande av tjänster, unionsinternt förvärv av varor och import) som ett av rekvisiten för avgränsningen av tillämpningsområdet.

Av artikel 2.1 a framgår bl.a. att leverans av varor mot ersättning ska vara föremål för mervärdesskatt. Gemensamt för artikeln och definitionen av omsättning av vara i ML är att båda innehåller begreppet ”ersättning”. Vad som avses med ersättning framgår av reglerna om beskattningsunderlag i artiklarna 72–92 i direktivet respektive i 7 kap. ML.

Något ord eller uttryck som på samma uppenbara sätt motsvarar rekvisitet ”överlåts” i ML:s omsättningsbegrepp finns inte i artikel 2.1 a som i stället talar om ”leverans av varor”. Det till ordalydelsen snarlika begreppet leverans av vara i 1 kap. 3 § första och tredje stycket ML används enbart för att bestämma när skattskyldigheten inträder, vilket sker när varan har avlämnats. Direktivets begrepp leverans av varor används däremot för att bestämma både vad som ska beskattas och när beskattning ska ske. Leverans av varor definieras som överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar (huvudregeln i artikel 14.1). Något avlämnande behövs inte enligt direktivet. Den situation som kan uppkomma på grund av att åtskillnad görs i ML mellan leveransbegreppet och omsättningsbegreppet, undviks i direktivet genom att samma referenstidpunkt används för en och samma transaktion (SOU 2002:74 s. 488). Sammanfattningsvis kan det konstateras att ML:s begrepp leverans av vara används i en mer inskränkt betydelse än direktivets leverans av varor. ML:s begrepp leverans av vara måste därför tolkas EU-konformt för att passa in i direktivets systematik.

En jämförelse mellan direktivets begrepp leverans av varor, såsom det definieras i artikel 14.1, och rekvisitet ”överlåts” i ML:s omsättningsbegrepp ger följande likheter och skillnader. Med leverans av varor avses, på samma sätt som med omsättning, själva äganderättsövergången. Till skillnad från omsättning hänför sig dock direktivets begrepp leverans av varor inte till en äganderättsövergång i enlighet med de formkrav som uppställs i nationell rätt, utan det innefattar samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan, som ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om mottagaren var ägare till egendomen (mål 320/88 Shipping

and Forwarding Enterprise Safe, C-435/03 British American Tobacco International och Newman Shipping och C-78/12 Evita K). Enligt EU-domstolen är begreppet leverans av varor ett unionsrättsligt begrepp som inte får variera från ett EU-land till ett annat. Frågan blir då om ML:s begrepp omsättning av vara kan tolkas EU-konformt.

EU-konform tolkning

Skatteverket har redovisat sin uppfattning i fråga om de ovan berörda sambanden mellan direktivets begrepp leverans av varor och ML:s begrepp omsättning av vara respektive leverans av vara i ett ställningstagande från 2019³. Skatteverket anser att omsättning av vara och leverans av vara ska tolkas EU-konformt. Det innebär följande enligt Skatteverket. Begreppet omsättning av vara i ML har samma innebörd som begreppet leverans av varor mot ersättning i mervärdesskattedirektivet. Begreppet leverans i ML har samma innebörd som leverans av varor i mervärdesskattedirektivet, dvs. överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar. Det innebär att omsättning av varor och leverans i ML:s mening inträffar vid samma tidpunkt. Enligt Skatteverket innebär det också att innebörden av begreppen är oberoende av svenska civilrättsliga regler om äganderättsövergång och leverans.

I svensk rättspraxis tillämpas en EU-konform tolkning av begreppet omsättning av vara i ML, se t.ex. Högsta förvaltningsdomstolens dom (HFD) den 20 juni 2011 i mål nr 230–11, och HFD 2012 ref. 30. I svensk rättstillämpning tolkas ML:s begrepp omsättning av vara (1 kap. 1 § första stycket 1 och 2 kap. 1 § första stycket 1 ML) mot artikel 2.1 a i direktivet och där angivna ”leverans av varor” som definieras i artikel 14.1. Även den skillnaden att ML använder två olika begrepp för att ange vad som ska beskattas och när det ska ske, dvs. skillnaden mellan leveransbegreppet och omsättningsbegreppet i ML, medan direktivet använder ett och samma begrepp, leverans av varor, neutraliseras genom en EU-konform tolkning.

³ Skatteverkets ställningstagande 2019-01-15, ”Omsättning av vara och leverans”, dnr 202 398393-18/111.

3.3.4 Omsättning av tjänst jämfört med artiklarna 2.1 c och 24.1 i mervärdesskattedirektivet

ML:s omsättning av tjänst

Med omsättning av tjänst förstås enligt huvudregeln att en tjänst mot ersättning utförs, överläts eller på ett sätt tillhandahålls någon (2 kap. 1 § tredje stycket 1 ML). Definitionen av tjänst är negativt bestämd i förhållande till definitionen av vara. Med tjänst förstås således allt annat (än vara) som kan tillhandahållas (1 kap. 6 § ML). Liksom när det gäller omsättning av vara, är det här fråga om vad som ska beskattas, inte när det ska beskattas. Enligt förarbetena avgörs frågan om en omsättning av tjänst föreligger på motsvarande sätt som vid omsättning av vara, dvs. enligt civilrättsliga regler. Även bytestransaktioner avseende tjänster jämföras med tillhandahållande respektive köp av tjänster (prop. 1993/94:99 s. 135).

Omsättning av tjänst jämfört med artiklarna 2.1 c och 24.1 i mervärdesskattedirektivet

Av artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet framgår att tillhandahållande av tjänster mot ersättning ska vara föremål för mervärdesskatt. Gemensamt för artikeln och definitionen av omsättning av tjänst i ML är att båda innehåller begreppet ”ersättning”. Vad som avses med ersättning framgår av reglerna om beskattningsunderlag i artiklarna 72–92 i direktivet respektive i 7 kap. ML.

Begreppet tillhandahållande av tjänster i artikel 2.1 c i direktivet motsvarar ML:s uttryck att en tjänst ”utförs, överläts eller på annat sätt tillhandahålls” (2 kap. 1 § tredje stycket 1 ML). Enligt direktivet avses med tillhandahållande av tjänster varje transaktion som inte utgör leverans av varor (huvudregeln i artikel 24.1). Såväl direktivets som ML:s definition av tjänster är alltså negativt bestämd i förhållande till definitionen av varor.

I ML:s definition av vad som är omsättning av en tjänst får orden ”utförs” och ”överläts” anses sakna självständiga betydelser. De är i stället exempel på olika former av tillhandahållanden och omfattas av denna term. Uttrycket ”tillhandahållande av tjänst” används på samma sätt som i direktivet, dvs. samma uttryck används för att bestämma både vad (omsättning) som ska beskattas och när (skattskyld-

dighetens inträde) beskattning ska ske. Det innebär att begreppet omsättning av tjänst inte är behäftat med den ovan beskrivna skillnaden mellan ML:s begrepp omsättning av vara och leverans av vara.

I förarbetena till ML hänvisas till svensk civilrätt för att avgöra om en omsättning av tjänst enligt ML föreligger eller inte. Enligt direktivet ska dock begreppet tillhandahållande av tjänster inte kopplas till nationell civilrätt.

I svensk rättspraxis tolkas dock begreppet omsättning av tjänst (1 kap. 1 § första stycket 1 och 2 kap. 1 § tredje stycket 1 ML) mot bakgrund av motsvarande bestämmelser i artikel 2.1 c i direktivet, se t.ex. HFD 2016 ref. 58.

3.3.5 Uttag av vara eller tjänst enligt ML jämfört med artiklarna 16 och 26 samt 18 b i mervärdesskattedirektivet

ML:s uttag av vara eller tjänst

Med omsättning av vara eller tjänst förstås även att en vara eller en tjänst tas i anspråk genom uttag (2 kap. 1 § första stycket 2 och tredje stycket 2 ML). Uttagsreglerna preciseras i 2 kap. 2–8 §§ ML.

Uttagsbestämmelserna förutsätter som huvudregel att den beskattningsbara personen haft full eller partiell rätt till avdrag eller återbetalning av den ingående skatten vid förvärvet av den vara eller tjänst som tas ut ur verksamheten. För att en omsättning enligt definitionen ska föreligga måste transaktionen ske mot ersättning. Begreppet uttag är däremot reserverat för sådana situationer där transaktionen sker helt utan ersättning. För att skattskyldighet ska uppstå vid en uttagssituation anges därför särskilt i ML att omsättning även omfattar uttag. Om ett tillhandahållande sker mot ersättning men till ett underpris, kan det i stället bli aktuellt att tillämpa reglerna om omvärdering av beskattningsunderlaget i 7 kap. 3 a och 3 b §§ ML.

Skattskyldigheten vid uttag av vara inträder när varan har tagits i anspråk genom uttag (1 kap. 3 § första stycket ML). Här används alltså inte leveransbegreppet, varför den ovan nämnda skillnaden i förhållande till omsättningsbegreppet inte aktualiseras.

Uttag av vara eller tjänst enligt ML jämfört med artiklarna 16, 26 och 18 b i mervärdesskattedirektivet

Mervärdesskattedirektivet innehåller för EU-länderna såväl obligatoriska som fakultativa bestämmelser om uttagsbeskattning.

Artikel 16 i direktivet innehåller de obligatoriska bestämmelserna om uttagsbeskattning av varor medan artikel 26 innehåller motsvarande bestämmelser för tjänster. Bestämmelserna innebär i huvudsak följande. Med leverans av varor mot ersättning ska likställas uttag som en beskattningsbar person gör av en vara ur sin rörelse för sitt eller personalens privata bruk, för överlåtelse av varan utan ersättning eller mer generellt för användning för andra ändamål än den egna rörelsen, om mervärdesskatten på varan i fråga medförde hel eller delvis avdragsrätt vid förvärvet (artikel 16 första stycket). Uttag som görs inom ramen för den beskattningsbara personens rörelse i syfte att skänka bort gåvor av ringa värde eller ge bort varuprover, likställs dock inte med leverans av varor – uttagsbeskattning sker alltså inte i sådana fall (artikel 16 andra stycket).

Med tillhandahållande av tjänster mot ersättning ska likställas användning av en vara som ingår i rörelsens tillgångar för den beskattningsbara personens eget eller personalens privata bruk, eller mer generellt, sådan användning för andra ändamål än den egna rörelsen, om avdragsrätt förelegat helt eller delvis för mervärdesskatten på dessa varor (artikel 26.1 a). Vidare likställs tillhandahållanden av tjänster utan ersättning som utförs av den beskattningsbara personen för hans eget eller personalens privata bruk eller, mer generellt, annat rörelsefrämmande ändamål (artikel 26.1 b). Uttag av tjänster saknar motsvarighet till regeln i artikel 16 andra stycket. Enligt de fakultativa bestämmelserna i artikel 18 får EU-länderna med leverans av varor mot ersättning likställa vissa där angivna transaktioner. Sverige har använt den möjligheten och i 2 kap. 2 § första stycket 2 ML har införts en bestämmelse som motsvarar artikel 18 b i direktivet.

De svenska uttagsreglerna anpassades till direktivet 2007. Då ändrades reglerna så att beskattning för uttag av vara eller tjänst endast kan bli aktuellt om det inte tas ut någon ersättning. Vidare infördes bestämmelsen om att överlåtelse utan ersättning av varor som är av ringa värde eller varuprover inte anses som uttag (prop. 2007/08:25 s. 99 f.). Fortfarande anses dock uttag som en omsättning i ML. Så

länge begreppet omsättning är kvar i ML är det inte möjligt att fullt ut anpassa uttagsreglerna till direktivets systematik.

3.3.6 ML:s transaktioner likställda med omsättning jämfört med artikel 17.1 i mervärdesskattedirektivet

ML:s transaktioner likställda med omsättning

En beskattningsbar persons överföring av varor från sin verksamhet till ett annat EU-land likställs med en omsättning av vara under vissa angivna förutsättningar (2 kap. 1 § andra stycket ML). En sådan omsättning (=varuöverföringen) undantas från beskattning här i landet om förutsättningarna i 3 kap. 30 a § ML är uppfyllda. Genom att behandla varuöverföringen som en omsättning blir bestämmelserna om unionsinterna förvärv av varor tillämpliga, vilket innebär att beskattning sker i mottagarlandet. I praktiken avses att varan fysiskt förflyttas från ett EU-land till ett annat utan att äganderätten övergår t.ex. när en vara transporteras från huvudkontoret i ett EU-land till ett fast etableringsställe i ett annat EU-land.

Syftet med ordningen med en fiktiv varuomsättning följd av ett fiktivt unionsinternt förvärv är bl.a. att kunskapen om var varorna är lokaliserade ska förhindra fusk eller icke beskattad konsumtion. Syftet är framför allt att träffa två kategorier av överföringar. Dels överföring av varor till annat EU-land för att lagras där, dels överföring av kapitalvaror till ett annat EU-land för att användas i den beskattningsbara personens verksamhet där (prop. 2001/02:28 s. 48). Skillnaden mellan leveransbegreppet och omsättningsbegreppet i ML aktualiseras inte vid en beskattningsbar persons överföring av varor till annat EU-land. Även om överföringen likställs med omsättning av varor, är detta endast en fiktiv omsättning där äganderätten i praktiken aldrig övergår på någon annan.

ML:s transaktioner likställda med omsättning jämfört med artikel 17.1 i mervärdesskattedirektivet

ML:s bestämmelse som likställer en överföring av en vara med en omsättning, motsvaras av artikel 17.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet. Enligt denna artikel ska en leverans av varor mot

ersättning likställas med en beskattningsbar persons överföring av varor från sin rörelse till en annan medlemsstat. Det kan noteras att både artikel 17.1 och ML:s definition av omsättning innehåller rekvisitet ”mot ersättning”, vilket är ett kriterium vid avgränsningen av tillämpningsområdet för direktivet respektive ML vid transaktioner inom landet (artikel 2. a och c samt 2 kap. 1 § första stycket 1 och tredje stycket 1 ML).

En sådan här likställighetsbestämmelse behövs eftersom det krävs en äganderättsövergång för att såväl en leverans av varor enligt direktivet som en omsättning enligt ML ska föreligga. Äganderätten övergår däremot inte när en beskattningsbar person för över varor från sin verksamhet i ett EU-land till ett annat EU-land. Utan den här likställighetsbestämmelsen hade överföringen hamnat utanför tillämpningsområdet. I ML:s bestämmelse likställs dock överföringen med en omsättning medan direktivets bestämmelse likställer överföringen med en leverans av varor mot ersättning. Så länge begreppet omsättning är kvar i ML är det inte möjligt att fullt ut anpassa reglerna om överföring till direktivets systematik.

3.4 Avslutande synpunkter

Skattskyldighetsbegreppet

I avsnitt 3.2 konstateras att skattskyldighetsbegreppet används i två olika betydelser i ML. Den första är skattskyldig i betydelsen vem som är skyldig att betala skatt enligt 1 kap. 2 § ML, vilket i direktivet motsvaras av betalningsskyldig för mervärdesskatt till staten (materiell betydelse). Den andra är skattskyldig i betydelsen ett subjekt som omfattas av 1 kap. 1 § första stycket ML (formell betydelse), vilket närmast motsvaras av direktivets begrepp beskattningsbar person.

Det finns dock betydande skillnader mellan begreppen skattskyldig och beskattningsbar person. Till exempel är den som inte debiterar mervärdesskatt på sin omsättning på grund av att omsättningen är undantagen från mervärdesskatt, inte skattskyldig enligt ML men en beskattningsbar person enligt direktivet. Dessutom dras i direktivet en tydlig skiljelinje mellan begreppen beskattningsbar person och betalningsskyldig person. Den som är skyldig att betala skatten till staten är ofta men inte alltid en beskattningsbar person.

De här skillnaderna försvårar en EU-konform tolkning på svenska förhållanden.

Omsättningsbegreppet

Den största skillnaden mellan mervärdesskattedirektivet och ML:s omsättningsbegrepp finns beträffande omsättning av vara. Det beror på den uppdelning som görs i ML mellan leverans och omsättning. Uppdelningen i ML mellan vad (omsättning) och när (leverans av vara) beskattning ska ske saknar motsvarighet i direktivet. I denna del är det tydligt att ML innehåller ett begrepp för mycket jämfört med direktivet som enbart använder ”leverans av varor mot ersättning” (artikel 2.1 a).

Med ML:s omsättning av tjänst förstås att en tjänst tillhandahålls mot ersättning, vilket stämmer överens med mervärdesskattedirektivets ”tillhandahållande av tjänster mot ersättning” (artikel 2.1 c). På samma sätt som i direktivet används ML:s begrepp för att bestämma både vad som ska beskattas och när detta ska ske. Skillnaderna mot direktivet bedöms därmed som ganska små.

Att begreppet omsättning används i ML innebär även systematiska skillnader när det gäller uttag av varor och tjänster. Genom att omsättning används för att ange vad som ska beskattas måste uttag likställas med omsättning för att omfattas av ML. I direktivet likställs i stället uttag med leverans av varor respektive tillhandahållande av tjänster mot ersättning. Resultatet blir dock detsamma som i direktivet.

Det nu sagda gäller även en beskattningsbar persons överföring av varor från sin verksamhet till ett annat EU-land som ju också likställs med omsättning i ML.

Problemen med ML:s systematik och terminologi

I det här avsnittet har vi analyserat hur de centrala begreppen i mervärdesskattelagstiftningen liksom dess struktur, förhåller sig till mervärdesskattedirektivet. Vi har konstaterat att det finns systematiska skillnader i förhållande till direktivet och att skillnaderna har sin grund i ML:s begrepp skattskyldig och omsättning. I avsnitt 4.5.1 redogör vi för problemen med ML:s systematik och terminologi och

i avsnitt 4.6.1 finns våra förslag när det gäller begreppen skattskyldig och omsättning.

4 En ny mervärdesskattelag

4.1 En ny mervärdesskattelag

Utredningens förslag: En ny mervärdesskattelag införs som ersätter mervärdesskattelagen (1994:200).

Skälen för utredningens förslag: Enligt utredningens direktiv (dir. 2016:58) ska vi genomföra en genomgripande författningsteknisk översyn av mervärdesskattelagstiftningen och föreslå en ny mervärdesskattelag.

Vårt uppdrag är alltså tydligt definierat – vi ska föreslå en ny mervärdesskattelag, förkortad NML, som ska ersätta mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML. Enligt utredningsdirektiven ska NML ha en tydlig struktur och vara mer överskådlig. En ytterligare målsättning är att NML ska vara ändamålsenlig och i hög grad vara anpassad till rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet), särskilt med avseende på begrepp och struktur. Målet är också att ge NML en utformning och struktur som är långsiktigt hållbar. Det innebär att NML ska ha en struktur som medger framtida förändringar, utan att överskådligheten minskar.

4.2 Mervärdesskattebestämmelser i annan lagstiftning

Mervärdesskattebestämmelser finns, förutom i ML, även i annan lagstiftning. I detta avsnitt ges en kort sammanfattning av mervärdesskattebestämmelserna i lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster, kallad lagen om särskilda ord-

ningar, samt lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m., förkortad LFS, samt vår bedömning av om de bestämmelserna bör införas i NML eller inte.

Det finns bestämmelser om mervärdesskatt även i annan lagstiftning än de ovan nämnda. Förfarandet för mervärdesskatt, dvs. bestämmelserna om skattedeklaration m.m., regleras i skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL. I tullagen (2016:253) finns bestämmelser om förfarandet för att ta ut mervärdesskatt vid import när skatten ska betalas till Tullverket. Vi anser dock att det inte ingår i vårt uppdrag att överväga om förfarandebestämmelserna i dessa lagar bör brytas ut och i stället regleras i NML. Detsamma gäller de bestämmelser om mervärdesskatt som finns i lagen (2011:1245) om avtal med Danmark om mervärdesskatt för den fasta vägförbindelsen över Öresund.

4.2.1 Bestämmelser som bör införas i NML

Utredningens förslag: Bestämmelserna i lagen om särskilda ordningar samt bestämmelserna i 2 kap. 3 a § och 4 § 2 i LFS ska införas i NML.

Skälen för utredningens förslag

Lagen om särskilda ordningar

Lagen om särskilda ordningar innehåller bestämmelser om särskilda ordningar avseende redovisning och betalning av mervärdesskatt för beskattningsbara personer som tillhandahåller telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster till icke beskattningsbara personer inom EU. Härigenom genomförs bestämmelserna i direktiv 2008/8/EG¹ om tredjelandsordningen² och unionsordningen. Bestämmelserna motsvarar artiklarna 358a–369k i mervärdesskattedirektivet.

¹ Rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster.

² Ordningen benämns ”tredjeländerordningen” i mervärdesskattedirektivet och ”tredjelandsordningen” i lagen om särskilda ordningar. I detta betänkande används genomgående begreppet ”tredjelandsordningen”.

Innan den 1 januari 2015 fanns en temporär, särskild ordning för beskattningsbara personer i tredjeland avseende elektroniska tjänster som grundades på det s.k. e-handelsdirektivet³ och förordning (EG) 792/2002⁴. Den 1 januari 2015 infördes den nuvarande tredjelandsordningen och unionsordningen i lagen. Tredjelandsordningen medförde att den tidigare särskilda ordningen med en kontaktpunkt för beskattningsbara personer i tredjeland utvidgades genom att fler tjänster kom att omfattas av ordningen. Unionsordningen innebar att nya regler infördes för beskattningsbara personer etablerade inom EU som tillhandahöll telekommunikationstjänster etc. till icke beskattningsbara personer i andra EU-länder.

När tredjelandsordningen och unionsordningen infördes, antogs i förarbetena att de nya reglerna kunde medföra en väsentlig ökning av antalet företag som använder en särskild ordning och det konstaterades att de nya reglerna inte var tidsbegränsade. Regeringen ansåg dock att de nya ordningarna ändå skulle regleras i en egen lag i stället för att införas i SFL (prop. 2013/14:224 s. 75 f.).

I förarbetena fördes inget resonemang om att införa de särskilda ordningarna i ML (a. prop.). Något som skulle kunna tala emot att flytta bestämmelserna till NML är att det leder till att ett flertal förfaranderegler införs i NML. Detta skulle kunna göra lagen svårare att överblicka. Det kan dock konstateras att det redan i nuvarande ML finns förfaranderegler, dels avseende återbetalning av mervärdesskatt i 19 kap., dels avseende överklagande i 20 kap. Dessa regler gör inte lagen svårtillgänglig eftersom de finns i separata kapitel. Genom en tydlig uppdelning i kapitel samt genom en tydlig rubriksättning som hjälper läsaren att hitta i lagen, bör den förenkling som uppnås genom att särskilda förfaranderegler avseende mervärdesskatt samlas i en lag överväga nackdelen att lagens omfattning kommer att öka något.

Vidare finns det enligt vår mening fler skäl som talar för att bestämmelserna om tredjelandsordningen och unionsordningen ska införas i NML. I ML finns flera bestämmelser som avser dessa ordningar (t.ex. i 1 kap. 2 § första stycket 1 a, 14 §, 8 kap. 1 a §, och

³ Rådets direktiv 2002/38/EG av den 7 maj 2002 om ändring och ändring för begränsad tid av direktiv 77/388/EEG vad gäller mervärdesskatteordningen för radio- och televisionssändningar samt vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg.

⁴ Den särskilda ordningen reglerades i artikel 357–369 i mervärdesskattedirektivet innan de nya särskilda ordningarna infördes genom direktiv 2008/8/EG.

10 kap. 4 a § ML) och det framstår som mer användarvänligt att försöka samla dessa ordningar i NML.

Dessutom innehåller ML redan bestämmelser som motsvarar mervärdesskattedirektivets särskilda ordningar för små företag (9 d kap.), resebyråer (9 b kap.) och begagnade varor (9 a kap.). En större likformighet med direktivets utformning skulle därmed uppnås om även tredjelandsordningen och unionsordningen skulle flyttas till NML. Tillämpningsområdet för de särskilda ordningarna kommer dessutom att utökas till distansförsäljning av varor och tillhandahållanden av andra tjänster⁵ (prop. 2019/20:122) från den 1 januari 2021. Vidare föreslås en ny särskild ordning, kallad importordningen. Även detta talar för att ordningarna bör vara placerade i en övergripande, gemensam lag om mervärdesskatt.

En placering i NML minskar även risken för att lagen om särskilda ordningar med tiden kommer att omfatta allt fler transaktioner och att det till slut uppkommer två parallella mervärdesskattelagstiftningar med diverse gränsdragningsproblem som följd.

Mot bakgrund av det nu sagda anser vi att bestämmelserna i lagen om särskilda ordningar ska finnas i NML.

LFS

LFS innehåller bestämmelser om undantag från mervärdesskatt vid import. I lagen regleras bl.a. undantag från skatt vid import som är undantagen från tull, undantag från skatt för varor som medförs i personliga bagaget för resande från tredjeland samt schablonberäkning av skatt och tull i vissa fall. Bestämmelserna avseende mervärdesskatt baseras på mervärdesskattedirektivet, direktiv 2009/132/EG⁶, direktiv 2007/74/EG⁷ samt direktiv 2006/79/EG⁸. De flesta bestämmelserna i lagen är gemensamma för flera skatter, t.ex. mervärdesskatt och alkoholskatt, och kopplas dessutom ofta ihop med bestäm-

⁵ Rådets direktiv (EU) 2017/2455 av den 5 december 2017 om ändring av direktiven 2006/112/EG och 2009/132/EG vad gäller vissa skyldigheter på mervärdesskatteområdet för tillhandahållanden av tjänster och distansförsäljning av varor.

⁶ Rådets direktiv 2009/132/EG av den 19 oktober 2009 om tillämpningsområdet för artikel 143 b och c i direktiv 2006/112/EG vad gäller befrielse från mervärdesskatt vid slutlig import av vissa varor (kodifierad version).

⁷ Rådets direktiv 2007/74/EG av den 20 december 2007 om undantag från mervärdesskatt och punktskatt på varor som införs av resande från tredjeländer.

⁸ Rådets direktiv 2006/79/EG av den 5 oktober 2006 om befrielse från införselskatter på varor i små försändelser av icke-kommersiell karaktär från tredjeländer.

melser avseende tull. I 2 kap. 3 a och 4 §§ LFS finns dock bestämmelser som endast rör mervärdesskatt.

I 2 kap. 3 a § LFS regleras undantaget från mervärdesskatt för import av varor till ett antal EU-institutioners kontor i Sverige, t.ex. Europeiska unionens kontor. Detta undantag baseras på artikel 143 fa i mervärdesskattedirektivet och har ingen annan koppling till punktskatter eller tullagstiftningen. I förarbetena angavs som skäl för att inte införa bestämmelsen i ML att systematiska skäl talade emot att införa en materiell regel om skattefrihet vid import i ML då det där endast hänvisas till LFS (prop. 2010/11:28 s. 42).

Ett skäl som talar emot att flytta bestämmelsen i 2 kap. 3 a § till NML är att undantaget från mervärdesskatt för import av varor till andra internationella organisationer omfattas av 2 kap. 2 § LFS. Den senare bestämmelsen rör emellertid undantag från fler skatter än mervärdesskatt och kopplar undantaget till tullbefrielser enligt tullagstiftningen, varför den för närvarande inte bör föras över till NML. Det innebär att bestämmelserna avseende import av varor till EU-institutioner respektive till andra internationella organisationer kommer att finnas i olika lagar om bestämmelsen i 2 kap. 3 a § flyttas till NML.

Ett skäl för att flytta undantaget för EU-institutioner till NML är att det redan i dag finns undantag från mervärdesskatt vid import i ML. Ett undantag avser import där varan efter importen transporteras vidare till annat EU-land (3 kap. 30 § andra stycket ML). Vidare finns undantag från mervärdesskatt för import av viss gas, el, värme och kyla (3 kap. 30 § femte stycket ML). Att i NML skapa en ny struktur där så många undantag avseende import som möjligt, inklusive undantaget för import av varor till EU-institutioner, samlas framstår som mer användarvänligt. Därigenom undviks en situation där fler och fler bestämmelser avseende undantag från mervärdesskatt vid import placeras i LFS samtidigt som andra undantag finns i NML. Vidare skulle både detta undantag och motsvarande undantag från mervärdesskatt för omsättning av varor inom EU till dessa EU-institutioner, som i dag finns i 3 kap. 30 c § ML, hamna i samma lag vilket bör underlätta tillämpningen. Om NML dessutom får en struktur där undantag från mervärdesskatt vid import inordnas på ett bra sätt, blir lagen mer långsiktigt hållbar eftersom den då är förberedd för ett eventuellt framtida scenario där fler bestämmelser rörande mervärdesskatt vid import skulle införas i NML. Enligt vår

sammantagna bedömning talar övervägande skäl för att överföra bestämmelsen i 2 kap. 3 a § till NML.

Även i 2 kap. 4 § 2 LFS finns en bestämmelse som enbart rör mervärdesskatt. Bestämmelsen avser befrielse från mervärdesskatt vid import av varor som levereras till s.k. exportbutiker. I förarbetena till bestämmelsen diskuterades inte möjligheten att införa regeln i ML utan det konstaterades endast att en regel skulle införas i LFS (prop. 1998/99:86 s. 71). Denna bestämmelse har samband med bestämmelserna i ML om omsättning av varor för försäljning i exportbutiker samt försäljningen av varor i sådan butik (5 kap. 3 a § första stycket 6 och 6 a ML). Det bör därför underlätta överskådligheten om även undantaget från mervärdesskatt vid import av varor för exportbutiker förs över till NML.

De övriga undantagen från mervärdesskatt vid import i 2 kap. 4 § LFS avser varor som ska levereras till vissa fartyg och luftfartyg (punkt 1), vissa försändelser mellan privatpersoner (punkterna 3 och 4) samt s.k. lågvärdeförsändelser (punkt 5). När det gäller den särskilda bestämmelsen om befrielse från mervärdesskatt vid import av varor som ska levereras till fartyg och luftfartyg föreslår vi i avsnitt 9 att den ska slopas. I fråga om undantagen avseende försändelser i punkterna 3–5 finns det redan ett förslag om att dessa punkter ska slopas från den 1 januari 2021 (prop. 2019/20:122 s. 98).

Om även undantaget från mervärdesskatt för import av varor för exportbutiker i 2 kap. 4 § 2 LFS överförs till NML medför det att undantag från mervärdesskatt vid import huvudsakligen finns i NML och endast sådana undantag som har direkta kopplingar till andra skatter och tullbestämmelser återfinns i LFS. Vår bedömning är att en sådan struktur bör underlätta tillämpningen av mervärdesskattebestämmelserna. Mot denna bakgrund föreslår vi att bestämmelserna i 2 kap. 3 a § och 4 § 2 LFS ska införas i NML.

4.3 NML:s struktur och språk

Utredningens förslag: NML ska göras tydligt strukturerad och användarvänlig, bl.a. genom att

- lagen delas upp i 24 kapitel som i huvudsak är disponerade i samma ordning som mervärdesskattedirektivet,
- lagen förses med en innehållsförteckning och med ett kapitel där begrepp definieras och förklaras,
- lagtexten moderniseras,
- omfattade paragrafer delas upp i flera paragrafer,
- fler rubriker och underrubriker införs, och
- hänvisningar förtydligas.

Skälen för utredningens förslag

NML:s struktur

NML är en mer omfattande lag än ML och för att NML ska vara lätt att använda bör den delas in i 24 kapitel. För att det ska bli lätt att hitta i NML, inleds lagen med en innehållsförteckning. Av innehållsförteckningen framgår tydligt lagens kapitelindelning.

NML innehåller delvis nya termer och begrepp. För att den delvis nya terminologin inte ska göra NML svår att tillämpa, definieras och förklaras termer och begrepp i 2 kap. Detta underlättar även tillämpningen på sikt. De definitioner och förklaringar som finns i detta kapitel är sådana som används mer allmänt i hela lagen och som inte är knutna till ett specifikt kapitel. Det finns även bestämmelser om betydelsen av begrepp, termer och uttryck i andra kapitel. Dessa hittar användaren genom de hänvisningar till bestämmelserna som ges i första paragrafen i 2 kap.

Ett sätt att göra NML mer flexibel och hållbar vid framtida ändringar är att den i hög grad anpassas till direktivets struktur. De flesta och största förändringarna på mervärdesskatterättens område görs nämligen på EU-nivå. Framtida ändringar som har sin grund i nya förordningar eller direktiv på EU-nivå skulle därigenom få en naturlig och motsvarande placering i NML. Vi föreslår därför att lagen

disponeras i huvudsak i samma ordning som mervärdesskattedirektivet och att bestämmelserna om de särskilda ordningarna placeras sist i lagen. Det innebär att kapitelindelningen i stort sett följer direktivets avdelningsordning. Enligt vår bedömning underlättar det för användaren då det blir lättare att hitta direktivets motsvarigheter och jämföra bestämmelserna i de båda regelverken.

Kapitel 3–10 följer direktivets motsvarande avdelningar. Kapitel 11 innehåller bestämmelser om varor i vissa lager (9 c kap. ML) och har placerats där därför att bestämmelserna i det kapitlet huvudsakligen bygger på artiklar som i direktivet utgör undantag från skatteplikt. Kapitlet om undantagen (10 kap.) bedömer vi hade blivit alltför omfattande om inte denna uppdelning hade gjorts. I anslutning till undantagen finns även 12 kap. om frivillig beskattning för fastighetsupplåtelser (9 kap. ML). Bestämmelserna om frivillig beskattning baseras på artikel 137.1 d i direktivet som återfinns bland undantagen. Enligt vår mening är det därför logiskt att NML:s motsvarande kapitel placeras nära undantagen från skatteplikt. Det blir också mer överskådligt om bestämmelserna om frivillig beskattning för fastighetsupplåtelser placeras i ett eget kapitel, jämfört med att de placeras under en rubrik bland undantagen i 10 kap.

Kapitel 13–15 innehåller bestämmelserna om avdrag för och återbetalning av ingående skatt samt justering av avdrag för ingående skatt som är hänförlig till investeringsvaror. Motsvarande bestämmelser i direktivet är samlade i en avdelning. Vi föreslår att bestämmelserna i stället fördelas på tre kapitel i NML i syfte öka överskådligheten. Vår bedömning är att det också medför en större flexibilitet vid framtida ändringar.

Kapitel 16 innehåller bestämmelser om vem som är betalningsskyldig för mervärdesskatt. Kapitelrubriken har inte förebild i någon avdelningsrubrik i direktivet, utan i stället i rubriken till 1 kap. i avdelning XI i direktivet.

Kapitel 17 innehåller bestämmelser om fakturering och bevarande av fakturor. Inte heller här motsvaras rubrikerna av någon avdelningsrubrik i direktivet, utan av rubrikerna till 3–4 kap. i avdelning XI i direktivet.

Kapitel 18–23 innehåller de s.k. särskilda ordningarna som i direktivet finns i avdelning XII. Det sista kapitlet, 24 kap., innehåller bestämmelser om överklagande.

I syfte att underlätta för läsaren att snabbt finna vad som söks har NML försetts med många rubriker, ibland över en enstaka paragraf. Rubrikerna ersätter också ML:s kursivering av begrepp eller uttryck som definieras.

Språket

I utredningsdirektiven (dir. 2016:58) framhålls att många av ML:s bestämmelser har kommit att bli mycket omfattande och därmed blivit svåra att förstå och att överblicka. Vår målsättning har därför varit att göra bestämmelserna så lättlästa som möjligt. Vi har försökt att modernisera språket, att undvika krångliga meningsbyggnader, att minska antalet korshänvisningar och att förtydliga de hänvisningar som finns. En särskild målsättning har varit att NML så långt som möjligt ska bestå av paragrafer med högst tre stycken. Det är mot den bakgrunden som flera bestämmelser, i synnerhet de äldre, har fått en ny struktur eller delats upp i flera paragrafer.

I syfte att minska antalet korshänvisningar i NML har vi undvikit att göra hänvisningar mellan bestämmelser där det av lagtexten eller av rubriker ändå framgår att en bestämmelse inskränker eller förtydligar en annan bestämmelse. Om det i NML hänvisas till en bestämmelse som inskränks eller förtydligas av andra bestämmelser, så avser hänvisningen även de övriga bestämmelserna.

För att bryta upp långa meningar och paragrafer har vi i stor utsträckning använt oss av numrerade listor. Äldre bestämmelser med strecksatser har också i stor utsträckning ändrats till numrerade listor då det är lättare och tydligare att hänvisa till en numrerad punkt i en paragraf än en strecksats.

Ovan beskrivna förändringar innebär i de flesta fall inte några ändringar i sak. Om en bestämmelse ändras i sak anges det uttryckligen i författningskommentaren. På motsvarande sätt anges i förekommande fall om en ändring i sak inte är avsedd. Det bör noteras att förslag till vissa mindre justeringar av bestämmelser enbart motiveras i författningskommentaren.

4.4 Hänvisningar till EU-direktiv och EU-förordningar

4.4.1 Statiska och dynamiska hänvisningar

Utredningens förslag: Hänvisningar till EU-direktiv ska vara statiska, dvs. avse direktivet i den vid en viss tidpunkt gällande lydelsen, medan hänvisningar till EU-förordningar ska i samtliga fall där det är möjligt vara dynamiska, dvs. avse förordningen i den vid varje tidpunkt gällande lydelsen.

Skälen för utredningens förslag: Hänvisningar i författningstext till EU-rättsakter kan antingen vara statiska eller dynamiska. Med statisk hänvisning avses en hänvisning till en viss lydelse av ett direktiv eller en förordning. En statisk hänvisning till t.ex. en artikel i ett direktiv innebär därmed att hänvisningen omfattar de ändringar som gjorts av artikeln fram till och med det ändringsdirektiv som avses. Med dynamisk hänvisning avses en hänvisning till ett direktiv eller en förordning utan koppling till en viss lydelse, dvs. den vid varje tidpunkt gällande lydelsen.

I ML finns hänvisningar till flera olika EU-direktiv och EU-förordningar och hänvisningarna är ibland statiska och ibland dynamiska. Enligt Regeringskansliets riktlinjer för hänvisningar i författningstext i EU-rättsakter⁹ ska hänvisningar till EU-direktiv vara statiska när hänvisningen ger den svenska författningstexten materiellt innehåll. Hänvisningar till direktiv i en upplysningsbestämmelse som inte ger författningstexten något materiellt innehåll, t.ex. en bestämmelse om att lagen syftar till att genomföra ett direktiv, behöver inte vara statisk. För att en bestämmelse ska anses utgöra en sådan upplysningsbestämmelse krävs dock att bestämmelsen ska kunna tas bort ur författningstexten utan att det blir någon förändring av vad som annars skulle gälla¹⁰.

När det gäller hänvisningar till EU-förordningar anges det i riktlinjerna att utgångspunkten är att en statisk hänvisningsteknik bör användas, men att det i vissa fall kan finnas skäl att använda sig av en annan hänvisningsteknik. När riktlinjerna började tillämpas gjordes

⁹ Gröna boken Riktlinjer för författningsskrivning Ds 2014:1 och Granskningskansliets promemoria Hänvisningar i författningstext till EU-rättsakter från den 19 november 2016.

¹⁰ Gröna boken Riktlinjer för författningsskrivning Ds 2014:1 s. 49.

bedömningen att utrymmet för dynamiska hänvisningar var mycket begränsat. Numera har dock regeringen gått mot en mer nyanserad bedömning när det gäller vilken hänvisningsteknik som bör användas, vilket lett till ett större utrymme för dynamiska hänvisningar¹¹.

Lagrådet har också bl.a. i ett yttrande avseende ändringar i lagen om tillämpning av Europeiska unionens statsstödsregler fört ett resonemang angående statiska och dynamiska hänvisningar där flera argument för dynamiska hänvisningar lyfts fram¹². I detta yttrande angav Lagrådet att det synes från konstitutionella utgångspunkter inte föreligga något hinder mot att lagstiftaren väljer en teknik för hänvisning till EU-rättsakter som, utan ytterligare lagstiftning, omfattar också eventuella ändringar av rättsakten (dvs. dynamiska hänvisningar) samt att Lagrådet också har accepterat en sådan hänvisningsteknik. I yttrandet konstaterade Lagrådet också bl.a. att med hänsyn till den stora mängd EU-rättsakter som kompletteras av eller genomförs i svenska författningar kan det på sikt leda till stor arbetsbörda för lagstiftaren om hänvisningarna till EU-rättsakter görs statiska, att statiska hänvisningar kan leda till oklarheter eller brister i lagstiftningen om lagstiftaren inte uppdaterar en hänvisning till en EU-rättsakt, samt att om statiska hänvisningar blir vanliga ökar risken för förbiseenden av detta slag. Dessutom leder statiska hänvisningar till att lagar kan behöva ändras endast för att en hänvisning ska uppdateras till en senare lydelse av rättsakten utan att några överväganden i sak aktualiseras.

De ovan nämnda riktlinjerna för hänvisningar i författningstext ger inte något utrymme för dynamiska hänvisningar till EU-direktiv i bestämmelser som ger författningstexten materiellt innehåll, varför vi föreslår att samtliga hänvisningar i NML till EU-direktiv ska vara statiska. När det gäller hänvisningar till EU-förordningar finns det som konstaterats ett utrymme för dynamiska hänvisningar. Dynamiska hänvisningar till EU-förordningar säkerställer att ändringar i dessa förordningar, som är bindande och direkt tillämpliga i Sverige, omedelbart får genomslag även i NML. Något som också Lagrådet uttalat. Dynamiska hänvisningar till EU-förordningar i NML skulle leda till en minskad risk för att en hänvisning till en EU-förordning av misstag inte skulle uppdateras efter en förordningsändring.

¹¹ Granskningskansliets promemoria Hänvisningar i författningstext till EU-rättsakter från den 19 november 2016, s. 2 och prop. 2015/16:160 s. 36.

¹² Lagrådets yttrande Ändringar i lagen om tillämpning av Europeiska unionens statsstödsregler den 15 mars 2016.

En annan fördel med dynamiska hänvisningar till EU-förordningar är att hänvisningarna i NML inte skulle behöva ändras varje gång en EU-förordning ändras, utan endast när förordningsändringen leder till att en materiell ändring behöver göras av NML. Slutligen skulle hanteringen av hänvisningar till EU-förordningar bli enhetlig när hänvisningarna hanteras på samma sätt i samtliga fall där det är möjligt. I vissa fall kan dock en bestämmelse behöva "läsas" till en viss lydelse av en EU-förordning, och i dessa fall behöver hänvisningen vara statisk. Vi föreslår därför att hänvisningarna i NML till EU-förordningar ska vara dynamiska i samtliga fall där det är möjligt.

4.4.2 Bestämmelse med benämningar på EU-rättsakter

Utredningens förslag: Fullständiga namn på EU-direktiv, inklusive hänvisning till den senaste lydelsen av respektive direktiv, ska samlas i en bestämmelse om benämningar för vissa EU-rättsakter. I bestämmelsen ska även samlas fullständiga namn på de EU-förordningar till vilka det görs dynamiska hänvisningar.

Skälen för utredningens förslag: I ML finns många hänvisningar till EU-direktiv och EU-förordningar. I avsnitt 4.4.1 föreslår vi att hänvisningar till EU-direktiv ska vara statiska medan hänvisningar till EU-förordningar ska vara dynamiska i den mån det är möjligt. En annan fråga som kommit upp i samband med frågan om statiska och dynamiska hänvisningar är hur dessa hänvisningar ska hanteras i författningstexten. Ett alternativ är att, som i ML, ange hela namnet på direktivet eller förordningen varje gång en hänvisning behöver göras.

Fördelen med att ange hela namnet på direktivet är att det direkt av bestämmelsen framgår exakt vilket direktiv eller vilken förordning, och i de fall hänvisningen är statisk även vilken lydelse, som avses. En nackdel med denna lösning är att dessa fullständiga hänvisningar gör i många fall författningstexten svår att läsa, särskilt i de fall hänvisningen är statisk och därmed även innehåller information om tillämplig lydelse av direktivet eller förordningen. En annan nackdel är att dessa långa hänvisningar måste upprepas på många ställen i NML.

Ett annat alternativ för hantering av hänvisningar är att samla de fullständiga namnen på EU-direktiv, inklusive tillämplig lydelse för respektive direktiv, och EU-förordningar till vilka det finns en dynamisk hänvisning i NML i en bestämmelse och i denna bestämmelse ange kortare benämningar för respektive direktiv och förordning (kortnamn) som sedan kan användas i övrig författningstext. Denna lösning har införts i förordning (2014:1075) om producentansvar för elutrustning (11 §) och i lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden (1 kap. 4 a §).

En nackdel med en sådan lösning är att användaren måste läsa i 2 kap. för att se de fullständiga namnen på direktiven respektive förordningarna eller för att se vilken lydelse av ett direktiv som hänvisningen avser. En fördel med denna lösning är att i stort sätt samtliga fullständiga namn finns samlade på ett ställe, vilket gör det enkelt för användaren att hitta dem. En annan fördel är att den övriga författningstexten blir enklare att läsa när den inte tyngs av hänvisningar.

Vi bedömer att en lösning där de fullständiga namnen på EU-direktiv och EU-förordningar samlas i en bestämmelse i 2 kap. och där ges ett kortnamn skulle innebära att författningstexten i NML blir tydligare och mer lättläst. Det gör även att NML blir lättare att tillämpa. Vi föreslår därför att en sådan bestämmelse ska införas.

Bestämmelsen med kortnamn på EU-direktiv och EU-förordningar finns i 2 kap. 2 § NML.

4.5 NML:s systematik och terminologi

4.5.1 Problemen med ML:s systematik och terminologi

I avsnitt 3 analyserar vi de systematiska skillnaderna mellan ML och mervärdesskattedirektivet. Här redogör vi för vilka problem dessa skillnader för med sig i lagstiftningsarbetet och den praktiska tillämpningen.

ML tillkom innan Sveriges anslutning till EU. Det innebär bl.a. att flera av ML:s centrala begrepp såsom skattskyldig och omsättning inte vilar på unionsrättslig grund, utan saknar motsvarigheter i direktivet. Dessa begrepp utmönstrades inte när de unionsrättsliga begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet infördes i ML 2013.

ML innehåller därför såväl rent nationella som unionsrättsliga begrepp, se avsnitt 3. Kravet på enhetlig tillämpning av unionsrätten i alla EU-länder har emellertid medfört att flera begrepp i direktivet har fått unionsrättsliga definitioner eftersom nationella definitioner skulle motverka direktivets syfte, nämligen ett gemensamt mervärdesskattesystem. Innebörden av dessa begrepp har i regel växt fram genom EU-domstolens praxis men flera centrala begrepp, t.ex. beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet (artikel 9.1) och leverans av varor (artikel 14.1) definieras redan i direktivet. Terminologin i de nationella mervärdesskattelagstiftningarna bör därför gälla självständigt i förhållande till annan nationell lagstiftning.

EU-rätten på mervärdesskatteområdet har i många fall ansetts ha s.k. direkt effekt. Med detta avses att vissa direktivbestämmelser kan åberopas av enskilda, under förutsättning att bestämmelsen är ovillkorlig och tillräckligt klar (mål 8/81 Ursula Becker). Direkt effekt kan dock bara tillämpas till fördel för den enskilde. Som exempel på bestämmelser i direktivet som i rättspraxis ansetts ha direkt effekt kan nämnas undantagen från skatteplikt i artikel 135.1 b för beviljande och förmedling av krediter (Becker-målet) och i artikel 132.1 l för tillhandahållanden till medlemmar i vissa organisationer utan vinstintresse (C-150/99 Stockholm Lindöpark).

Vidare är myndigheter och domstolar skyldiga att tolka de svenska bestämmelserna i konformitet med direktivets ordalydelse och syfte, s.k. EU-konform tolkning. Den här skyldigheten följer av lojalitetsprincipen som slås fast i artikel 4.3 i EU-fördraget¹³. Till skillnad från direkt effekt, finns det inget som hindrar att en EU-konform tolkning görs till nackdel för den enskilde eftersom det då är nationell rätt som tillämpas. En EU-konform tolkning får emellertid inte gå längre än vad som medges av de tolkningsprinciper som kan tillämpas i nationell rätt (C-268/06 Impact). När det gäller tolkningen av ML har Högsta förvaltningsdomstolen vid flera tillfällen konstaterat att ML inte kan tolkas på annat sätt än som följer av direktivet, se HFD 2013 ref. 12 och där angiven praxis.

De systematiska skillnaderna mellan ML och direktivet medför svårigheter att genomföra förändringar i EU-rätten i svensk rätt. Inte sällan får olika lagtekniska konstruktioner tillgripas för att överbrygga skillnaderna i syfte att uppnå samma effekt som direktivets

¹³ Fördraget om Europeiska unionen (konsoliderad version).

bestämmelse. Exempelvis infördes genom direktiv 2010/45/EU¹⁴ en regel som syftar till att harmonisera tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen för leveranser av varor som pågår kontinuerligt och som ska beskattas enligt reglerna om unionsinterna förvärv (artikel 64.2 första stycket i direktivet). Av den nya regeln följer att tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen vid sådana leveranser ska vara vid utgången av varje kalendermånad, om inte leveransen upphör innan denna tidpunkt. Enligt direktivet kommer därmed också den beskattningsgrundande händelsen vid motsvarande unionsinterna förvärv att inträda vid denna tidpunkt (artikel 68). Regeln har införts i 1 kap. 4 a § andra stycket ML. Eftersom ML:s regler om skattskyldighetens inträde delvis avviker från direktivets systematik, reglerar den svenska bestämmelsen skattskyldigheten för det unionsinterna förvärvet och inte för leveransen (prop. 2011/12:94 s. 58 och 88).

De systematiska svårigheterna att genomföra förändringar av EU-rätten i ML har i sin tur lett till att vissa av ML:s bestämmelser med tiden kommit att bli mycket omfattande och därmed svåra att förstå och överblicka.

De terminologiska skillnaderna medför att när EU-rätten ska tillämpas på svenska förhållanden får bedömningen göras i två steg eftersom två begrepp måste användas; direktivets och ML:s. Om t.ex. EU-domstolen i en dom använder begreppet beskattningsgrundande händelse, får som ett första steg bestämmas vad det begreppet betyder i ett svenskt sammanhang, dvs. vad som är ML:s närmast motsvarande begrepp. Efter denna "omtolkning" och som ett andra steg kan EU-domstolens dom tillämpas på svenska förhållanden. Företag och de som arbetar med mervärdesskatt hos t.ex. Skatteverket eller på rådgivningsbyråer får sannolikt lägga ner onödigt mycket tid på att ta ställning till de svenska reglernas överensstämmelse med EU-rätten. De systematiska och terminologiska skillnaderna torde därmed medföra ökad administration och ökade kostnader för den som har att tillämpa reglerna samt även en stor osäkerhet för den som påverkas av en dom eller ett beslut om mervärdesskatt. Skillnaderna bidrar även till en osäkerhet om vad som är gällande rätt och ökar risken för oavsiktliga fel.

¹⁴ Rådets direktiv 2010/45/EU av den 13 juli 2010 om ändring av direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt vad gäller regler om fakturering.

4.5.2 NML ska anpassas till mervärdesskattedirektivets systematik och terminologi

Utredningens förslag: NML ska anpassas till mervärdesskattedirektivets systematik och terminologi.

Skälen för utredningens förslag

Systematik

En systematik som är anpassad till mervärdesskattedirektivet ger enligt vår mening bäst förutsättningar för att NML ska bli långsiktigt hållbar i förhållande till EU-rätten. De flesta och största förändringarna på mervärdesskattens område görs på EU-nivå. Genom en direktivanpassad struktur kommer det att finnas en naturlig plats för ny lagstiftning som systematiskt överensstämmer med direktivet. Härigenom blir det inte bara enklare att genomföra nya mervärdesskatterättsliga direktiv i svensk rätt utan det gemensamma mervärdesskattesystemet kommer också få ett tydligare genomslag i svensk mervärdesskattelagstiftning, vilket ligger i linje med kravet på harmonisering. För användarna medför det fördelar i form av en mer förutsägbar lagstiftning och att det blir enklare att ta reda på gällande rätt, vilket i sin tur minskar risken för oavsiktliga fel. Det blir också enklare för användarna att bedöma vilka konsekvenser en dom från EU-domstolen får för svenska förhållanden.

Nackdelarna med en direktivanpassad struktur är bl.a. att direktivet kan anses ha en teoretisk uppbyggnad som inte direkt vänder sig till den företagare som ska leverera in mervärdesskatt till staten och att begrepp som används i de inledande artiklarna förklaras närmare först i senare kapitel. Systematiken innebär att användaren i normalfallet inte kan läsa de inledande artiklarna och direkt avgöra om systemet ska tillämpas på en viss transaktion, utan behöver läsa vidare i direktivet för att få reda på det. Vi bedömer att dessa nackdelar inte är av sådan karaktär att direktivets systematik inte bör följas. Vi föreslår därför i avsnitt 4.3 att NML:s kapitelindelning ska följa direktivets uppbyggnad och kapitelindelning. När det gäller terminologin redovisas våra överväganden nedan.

Överväganden rörande valet av termer

I vårt uppdrag ingår att ta fram en ny mervärdesskattelag där termer och begrepp i högre grad än i dag stämmer överens med terminologin i mervärdesskattedirektivet. De bestämmelser som föreslås ska ha en tydligare motsvarighet i mervärdesskattedirektivet. Vad det handlar om är att pröva om de centrala begrepp i ML som saknar motsvarighet i direktivet kan bytas ut mot mervärdesskattedirektivets centrala begrepp.

Med hänsyn till målsättningen att den föreslagna lagstiftningens terminologi i högre grad ska stämma överens med direktivet, anser vi att direktivets terminologi ska följas. Valet står då mellan att med hjälp av en sammanvägning av samtliga språkversioner välja passande termer eller att följa den svenska språkversionen.

En sammanvägning av språkversionerna har fördelen att den kan medföra en term som överensstämmer med majoriteten av språkversionerna och som därför kan antas återspegla den essentiella kärnan i termen. Nackdelen är att det kan uppstå skillnader mellan språkbruket i NML och i den svenska språkversionen av direktivet.

Det andra alternativet är att följa den svenska språkversionen av direktivet. Enligt vår mening bör NML:s terminologi följa den svenska språkversionen av direktivet av flera skäl. Genom att den svenska språkversionens termer används i NML, förenklar det för användarna att tillämpa de svenska reglerna och applicera EU-domstolens domar på svenska förhållanden. Det har vidare den ytterligare fördelen att den nya terminologin kommer att gälla självständigt i förhållande till annan svensk skattelagstiftning. De begrepp som EU-domstolen använder, t.ex. beskattningsbara transaktioner, används även i NML och har samma betydelse där som i direktivet. Även tillämpningen av nuvarande och kommande EU-förordningar på mervärdesskatterättens område underlättas om samma terminologi används i NML som i direktivet. Det beror på att EU-förordningar i enlighet med artikel 288 i EUF-fördraget är till alla delar direkt bindande och direkt tillämpliga, vilket medför att de inte får transformeras eller upprepas i svensk lag.

Vissa nya termer och begrepp kan sannolikt uppfattas svårtillgängliga. Det bör dock hållas i minnet att de som i dag arbetar med mervärdesskatt, som Skatteverket, rådgivningsbyråer m.fl., är väl bekanta med mervärdesskattedirektivets terminologi. De bör därför

ha lätt att relativt snabbt ta till sig NML:s delvis nya terminologi och det är därför bara inledningsvis som de nya termerna och begreppen kommer att skapa problem. Dessutom kommer NML innehålla ett kapitel (2 kap.) där termer och begrepp definieras och förklaras, vilket kommer att underlätta tillämpningen. Vi bedömer därför att det på sikt i princip bara finns fördelar med att anpassa NML till direktivets terminologi. Det bör i det här sammanhanget framhållas att redan 2013 infördes i ML de unionsrättsliga begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet (SFS 2013:368, prop. 2012/13:124). Dessa begrepp är alltså inte nya för användarna.

Termer som ansluter till "gemenskapen" eller till "unionen"?

I mervärdesskattedirektivet som trädde i kraft 2007 används bl.a. termerna gemenskapen och gemenskapsinternt förvärv. Lissabonfördraget om ändring av fördraget om Europeiska unionen och fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen (Lissabonfördraget) trädde i kraft 2009. Genom Lissabonfördraget har de grundläggande fördragen ändrats, vilket bl.a. medfört en ny terminologi. Ändringarna innebär bl.a. att Europeiska unionen (EU) har ersatt Europeiska gemenskapen (EG) som juridisk person. För sådana rättsakter som i likhet med mervärdesskattedirektivet tillkommit innan Lissabonfördraget föreslogs dock inga ändringar, varför termerna gemenskapen och gemenskapsinterna förvärv fortfarande används i direktivet. Däremot har ML:s terminologi anpassats till Lissabonfördraget (prop. 2010/11:52). Termen gemenskapen har i ML ersatts av "unionen" eller "EU" medan termen gemenskapsinterna förvärv har ersatts av "unionsinterna förvärv". Det är också de termer som vi föreslår ska användas i NML. Vi kommer även i övrig löptext i betänkandet att använda "unionen", "EU" och "unionsinterna förvärv", även i de fall direktivets bestämmelser behandlas.

4.5.3 Ändrade eller nya begrepp, termer och uttryck

Nya begrepp och sådana som finns i ML som föreslås införas även i NML men med en ändrad betydelse, behandlas under respektive kapitel där begreppet förekommer. Här nedan följer en kort presen-

tation av de termer som vi föreslår ska ändras eller som är nya i NML. Termerna beskrivs närmare i respektive kapitel där förslagen behandlas.

Beskattningsbara transaktioner

Med beskattningsbara transaktioner avses i mervärdesskattedirektivet sådana transaktioner som faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt, dvs. kan beskattas. Begreppet omfattar såväl skattepliktiga som undantagna transaktioner. Det finns fyra olika beskattningsbara transaktioner: leveranser av varor, unionsinterna förvärv av varor, tillhandahållande av tjänster samt import av varor. Dessa definieras och förklaras i artiklarna 14–30 i mervärdesskattedirektivet.

I NML är en beskattningsbar transaktion en transaktion inom lagens tillämpningsområde och som därför kan bli föremål för mervärdesskatt, dvs. kan beskattas. Termen inkluderar såväl skattepliktiga som från skatteplikt undantagna transaktioner. Med ML:s terminologi motsvaras begreppet närmast av omsättning av varor och tjänster, unionsinterna förvärv och import oavsett om skatteplikt föreligger eller inte (SOU 2002:74 s. 195 f).

I avsnitt 6 föreslår vi att begreppet beskattningsbara transaktioner ska användas i NML.

Leverans av varor

Leverans av varor definieras enligt huvudregeln som överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar (artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet). Begreppet används för att bestämma både vad som ska beskattas och när beskattning ska ske. Det ska inte förväxlas med ML:s begrepp leverans av vara (1 kap. 3 § tredje stycket ML), vilket enbart används för att bestämma när skattskyldigheten inträder. Det rör sig alltså om två begrepp med nästan identiska ordalydelser men med olika innebörd. I avsnitt 6 föreslår vi att det unionsrättsliga begreppet leverans av varor ska användas i nya NML.

Tillhandahållande av tjänster

Med tillhandahållande av tjänster avses enligt huvudregeln varje transaktion som inte utgör leverans av varor (artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet). Begreppet används för att bestämma både vad som ska beskattas och när beskattning ska ske. I avsnitt 6 föreslår vi att begreppet ska användas i den betydelsen i NML.

Beskattningsgrundande händelse

Beskattningsgrundande händelse definieras som den händelse genom vilken de rättsliga villkoren för att mervärdesskatt ska bli utkrävbar är uppfyllda (artikel 62.1 i mervärdesskattedirektivet). Vid vilken tidpunkt den beskattningsgrundande händelsen inträffar anges i artiklarna 63–71 i direktivet. Begreppet motsvaras i ML närmast av ”skattskyldighetens inträde”. Den beskattningsgrundande händelsen kan sägas ge upphov till skatten¹⁵. När en sådan händelse inträffar ”slår mervärdesskattesystemet till” och direktivets bestämmelser som då är i kraft blir tillämpliga och avgör, t.ex. om skatteplikt föreligger för en viss transaktion. Vårt förslag att ta in begreppet beskattningsgrundande händelse finns i avsnitt 7.

Beskattade transaktioner

Uttrycket ”beskattade transaktioner” förekommer i mervärdesskattedirektivets huvudregel om avdragsrättens omfattning (artikel 168) och utgör ett villkor för avdragsrätt för mervärdesskatt. Någon uttrycklig definition eller förklaring finns inte i direktivet. Uttrycket används i NML:s motsvarande bestämmelser om avdragsrättens omfattning. Vårt förslag i denna del finns i avsnitt 11.

¹⁵ Jfr ”The chargeable event means the event giving rise to the tax”, punkt 8 i annex A till rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – struktur och tillämpningsföreskrifter för det gemensamma systemet för mervärdesskatt.

Transaktioner som medför avdragsrätt

I ML förekommer uttrycket ”verksamhet som medför skattskyldighet” på flera ställen, t.ex. 8 kap. 3 § ML. I avsnitt 4.6.1 föreslås att skattskyldighetsbegreppet ska slopas. ML:s uttryck ersätts i NML i normalfallet av ”en verksamhet där transaktionerna medför avdragsrätt” eller enbart ”transaktioner som medför avdragsrätt”. Dessa begrepp behandlas i avsnitt 11.

Avdragsrätt och avdragsgill

Avdragsrätt och avdragsgill är inte nya begrepp i NML, utan de förekommer både i ML och i direktivet. I NML används begrepps-paret mer systematiskt och har nära samband med uttrycket ”transaktioner som medför avdragsrätt”, se ovan. Avdragsrätt är ett vidare begrepp än avdragsgill. Avdragsrätten är kopplad till en beskattningsbar persons utgående transaktioner. Närmare bestämt den beskattningsbara personens utgående transaktioner som medför avdragsrätt enligt 13 kap. 6–11 §§ NML – oavsett om de utgående transaktionerna är beskattade (transaktioner) eller sådana undantag från skatteplikt som ändå medför avdragsrätt (s.k. kvalificerade undantag). För att den ingående skatten ska vara avdragsgill krävs även att den inte träffas av någon av avdragsbegränsningarna i 13 kap. 13–28 §§ NML. Förslagen gällande avdragsrätt och avdragsgill behandlas i avsnitt 11.

4.6 Begrepp och bestämmelser som slopas

4.6.1 Skattskyldig, omsättning samt leverans av vara

Utredningens förslag: ML:s begrepp skattskyldig och omsättning slopas och ersätts med mervärdesskattedirektivets närmaste motsvarigheter. Begreppet skattskyldig ersätts med begreppen beskattningsbar person och betalningsskyldig. Begreppet omsättning ersätts med direktivets ”leverans av varor mot ersättning” respektive ”tillhandahållande av tjänster mot ersättning” såvitt gäller avgränsningen av tillämpningsområdet. I övrigt ersätts begreppet omsättning med de beskattningsbara transaktionerna leverans av

varor respektive tillhandahållande av tjänster. ML:s begrepp leverans av vara slopas utan att ersättas.

Skälen för utredningens förslag: I avsnitt 4.3 föreslår vi att NML ska anpassas till direktivets systematik och terminologi. För att en sådan anpassning ska vara möjlig, krävs enligt vår bedömning att vissa begrepp som förekommer i ML slopas. I vissa fall bör begreppet ersättas med direktivets närmaste motsvarighet, i andra fall bör det inte ersättas alls. Begreppen skattskyldig och omsättning är centrala begrepp i ML. Begreppet skattskyldig, som används i flera olika betydelser, saknar motsvarighet i direktivet. Detsamma gäller begreppen omsättning och leverans av vara. I avsnitt 3 finns en jämförelse mellan ML:s och direktivets centrala begrepp.

Att ML använder begrepp som saknar motsvarighet i direktivet försvårar en EU-konform tolkning på svenska förhållanden. Vi anser därför att begreppen skattskyldig, omsättning och leverans av vara behöver slopas för att NML ska kunna anpassas till direktivets systematik och terminologi. Begreppet skattskyldig bör ersättas med direktivets närmaste motsvarigheter eller i vissa fall slopas utan att ersättas av något annat.

Skattskyldig i betydelsen skyldigheten att betala skatt (1 kap. 2 § ML) ersätts med ”betalningsskyldig” (jfr artiklarna 192a–212), se 16 kap. NML. Begreppet skattskyldig i betydelsen subjekt ersätts, i de fall det inte redan har ersatts, med begreppet beskattningsbar person, se t.ex. avsnitt 11.

Vidare används skattskyldighetsbegreppet i betydelsen skattskyldighetens inträde (1 kap. 3–5 a §§ ML). Bestämmelserna har sina närmaste motsvarigheter i artiklarna 63–71 i direktivet om den beskattningsgrundande händelsen. Skattskyldighetens inträde ersätts därför med begreppet den beskattningsgrundande händelsen, se vidare avsnitt 7.

Uttrycket ”verksamhet som medför skattskyldighet” (se bl.a. 2 kap. ML) ersätts med ”transaktioner som medför avdragsrätt”, se vidare avsnitt 11. Vidare slopas förklaringen om vad som avses med ”verksamhet som medför skattskyldighet” (1 kap. 7 § andra stycket ML). Se vidare om ML:s begrepp verksamhet i avsnitt 4.6.5.

Slutligen ersätts uttrycket ”frivillig skattskyldighet” (9 kap. ML) med ”frivillig beskattning”, se vidare avsnitt 10.

Begreppet omsättning i ML bör ersättas med direktivets närmaste motsvarigheter. Det blir möjligt genom att det unionsrättsliga begreppet beskattningsbara transaktioner införs, se vidare avsnitt 6. Omsättningsbegreppet innefattar dels att en vara överlåts mot ersättning och att en tjänst utförs, överlåts eller på annat sätt tillhandahålls någon mot ersättning, dels uttag av vara eller tjänst. Dessutom likställs vissa överföringar av vara till ett annat EU-land med omsättning av vara (2 kap. 1 § ML).

När det gäller avgränsningen av tillämpningsområdet, motsvaras omsättningsbegreppet närmast av direktivets ”leverans av varor mot ersättning” respektive ”tillhandahållande av tjänster mot ersättning”. Med avseende på tillämpningsområdet ersätts därför omsättningsbegreppet av direktivets ”leverans av varor mot ersättning” respektive ”tillhandahållande av tjänster mot ersättning” (artikel 2.1 a och 2.1 c), se vidare avsnitt 5. Systematiskt medför förändringen även att uttag av varor och tjänster samt vissa överföringar av varor på samma sätt som i direktivet kommer att likställas med ”leverans av varor mot ersättning” respektive ”tillhandahållande av tjänster mot ersättning”. I övrigt ersätts omsättningsbegreppet av de beskattningsbara transaktionerna leverans av varor respektive tillhandahållande av tjänster, se vidare avsnitt 6.

Begreppet leverans av vara i ML bör inte överföras till NML. ML:s leveransbegrepp används enbart för att bestämma när skattskyldigheten inträder. Direktivets begrepp leverans av varor används däremot för att bestämma både vad som ska beskattas och när beskattning ska ske.

4.6.2 Specialbestämmelser om skattskyldighet

Utredningens förslag: Beloppsgränsen för konstnärers skattskyldighet för omsättning av konstverk slopas.

Skälen för utredningens förslag: Bestämmelsen i 1 kap. 2 a § ML innebär att skattskyldighet för en konstnär eller dennes dödsbos omsättning av konstverk föreligger enbart om beskattningsunderlaget för beskattningsåret uppgår till minst 300 000 kronor. Bestämmelsen är frivillig i det avseendet att en konstnär eller dennes dödsbo som har en lägre omsättning kan välja att inträda i mervärdesskatte-

systemet (1 kap. 2 b § ML). Beloppsgränsen gäller inte import. Om beloppsgränsen överskrids, medför det att all omsättning ska beskattas (prop. 1994/95:202 s. 74). Skatt tas ut med 12 procent av beskattningsunderlaget (7 kap. 1 § andra stycket 2 ML).

Det bör i sammanhanget nämnas att Sverige i anslutningsfördraget till EU har fått möjlighet att tills vidare från beskattning undanta tjänster som tillhandahålls av konstnärer (SFS 1994:1501, bilaga XV, IX beskattning). I 3 kap. 11 § 1 ML finns följaktligen en bestämmelse om undantag för utövande konstnärers framförande av litterära eller konstnärliga verk som omfattas av lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk.

Bestämmelserna i 1 kap. 2 a och 2 b §§ ML har tidigare ansetts sakna stöd i mervärdesskattedirektivet. Mervärdesskatteutredningen föreslog i sitt betänkande ”Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv” (SOU 2002:74) att bestämmelserna skulle slopas.

Även i promemorian ”Mervärdesskatt för den ideella sektorn, m.m.” (Ds 2009:58) föreslogs att specialbestämmelserna i 1 kap. 2 a och 2 b §§ ML skulle slopas och ersättas av en generell omsättningsgräns om 250 000 kronor för små företag.

Förslagen om att slopa bestämmelserna om upphovsmans eller upphovsmannens dödsbos omsättning av konstverk har hittills inte lett till någon lagändring. Förslagen om en omsättningsgräns för små företag har dock lett till lagstiftning. Från och med den 1 januari 2017 gäller bestämmelserna i 9 d kap. ML om skattebefrielse för beskattningsbara personer med liten omsättning (prop. 2016/17:1). Omsättningsgränsen är 30 000 kronor. Härigenom genomförs artiklarna 281–294 i mervärdesskattedirektivet om en ”Särskild ordning för små företag”.

Specialbestämmelsen i 1 kap. 2 a § ML kan sägas utgöra en begränsning av kretsen beskattningsbara personer eftersom den undantar en specifik krets av personer från beskattning. I direktivet finns det inte någon motsvarande begränsning. ML:s begränsning av kretsen av beskattningsbara personer, varigenom konstnärer undantas från beskattning saknar alltså stöd i direktivet (SOU 2002:74 s. 182 och Ds 2009:58 s. 75 och 77).

Bestämmelserna i 1 kap. 2 a och 2 b §§ ML skiljer sig från direktivet på ytterligare en punkt. Skyldigheten att betala skatt till följd av att beloppsgränsen överskrids kan uppkomma i efterhand. Om beloppsgränsen överskrids, medför det att all omsättning ska beskattas.

Enligt direktivet är det förhållandena vid tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen som bestämmer om beskattning ska ske (artiklarna 63–71), t.ex. vid leveransen av en vara. Detta kan inte ändras vid en senare tidpunkt med hänvisning till att en beloppsgräns har överskridits (SOU 2002:74 s. 142 och 182).

Mot denna bakgrund anser vi att specialbestämmelserna i 1 kap. 2 a och 2 b §§ ML saknar stöd i direktivet. Bestämmelserna bör därför slopas. Upphovsmans eller dennes dödsbos leverans av egna konstverk kommer därigenom bedömas enligt den allmänna regeln om beskattningar person och vad som är självständig ekonomisk verksamhet. Det innebär att normalt kommer en upphovsmans leveranser av konstverk att beskattas såvida inte upphovsmannen är befriad från beskattning i enlighet med bestämmelserna i 18 kap. NML om en särskild ordning för beskattningsbara personer med liten årsomsättning.

Förslagets konsekvenser behandlas i avsnitt 17.

4.6.3 Begreppet utländsk beskattningsbar person

Utredningens förslag: ML:s begrepp utländsk beskattningsbar person förs inte över till NML.

Skälen för utredningens förslag: Med ML:s begrepp utländsk beskattningsbar person förstås enligt definitionen en beskattningsbar person som inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe här i landet och som inte heller är bosatt eller stadigvarande vistas här (1 kap. 15 § ML). Begreppet förekommer i flera kapitel i ML. Definitionen har betydelse för bl.a. reglerna om skattskyldighet, dvs. vem som ska betala skatten till staten (1 kap. 2 § ML), möjligheten att bli skattskyldig för omsättning av vissa byggtjänster inom landet där annars förvärvaren skulle vara skattskyldig (1 kap. 2 d § ML) och för reglerna om rätt till återbetalning av ingående skatt till beskattningsbara personer som är etablerade i andra EU-länder eller i tredjeland.

ML:s materiella bestämmelser om återbetalning finns i 10 kap. 1–3 §§ ML och är kopplade till begreppet utländsk beskattningsbar person. Förfarandet vid återbetalning av ingående skatt regleras i 19 kap. ML. Här används begreppet utländsk beskattningsbar person

när det gäller förfarandet för återbetalning till beskattningsbara personer etablerade i tredje land.

EU-domstolen har i de förenade målen C-318/11 och C-319/11 Daimler och Widex ansett att de svenska reglerna om återbetalning till beskattningsbara personer etablerade i andra EU-länder är oförenliga med rådets direktiv 2008/9/EG om fastställande av närmare regler för återbetalning enligt direktiv 2006/112/EG av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat (EU-återbetalningsdirektivet). Enligt ML utesluts återbetalning redan om sökanden har ett fast etableringsställe i Sverige. Det beror på att sökanden då inte längre uppfyller förutsättningarna för att betraktas som en utländsk beskattningsbar person enligt definitionen i 1 kap. 15 § ML.

Enligt EU-återbetalningsdirektivet utesluts dock återbetalning först om sökanden har ett fast etableringsställe från vilket affärstransaktioner genomförts (artikel 3 a). Det är alltså fråga om två kumulativa villkor som måste vara uppfyllda för att utesluta rätten till återbetalning; dels ska det finnas ett fast etableringsställe, dels ska affärstransaktioner ha genomförts därifrån.

Domen medförde en ändring (SFS 2015:888, prop. 2015/16:19) i bestämmelsen om förfarandet för återbetalning till beskattningsbara personer etablerade i andra EU-länder (19 kap. 1 § ML). Däremot ändrades inte definitionen eller 10 kap. 1 § ML med den materiella bestämmelsen om rätten till återbetalning för utländska beskattningsbara personer.

I direktivet förekommer inte begreppet utländsk beskattningsbar person utan enbart begreppet beskattningsbar person, vilket definieras i artikel 9.1. Definitionen av beskattningsbar person gör ingen åtskillnad mellan nationella och utländska personer, utan begreppet är globalt. För att avgöra om någon är en beskattningsbar person har det därför ingen betydelse var någonstans personen har etablerat sin ekonomiska verksamhet. Det innebär dock inte att etableringsplatsen saknar betydelse i direktivet. Var en beskattningsbar person är etablerad har avgörande betydelse för att bestämma beskattningsland (artiklarna 31–61) och vem som är betalningsskyldig för skatten (artiklarna 192a–205). I direktivet används dock i dessa fall inte något begrepp som kan sägas motsvara ML:s ”utländsk beskattningsbar person”.

Mot denna bakgrund anser vi att ML:s begrepp utländsk beskattningsbar person inte bör införas i NML utan slopas. Begreppet ersätts i NML av direktivets närmaste motsvarande uttryck. Exempelvis byts ”utländsk beskattningsbar person” ut mot ”en beskattningsbar person som inte är etablerad inom landet” i reglerna om vem som är betalningsskyldig, se t.ex. 16 kap. 5 § NML (artikel 194), 16 kap. 7 § NML (artikel 195) och 16 kap. 8 § NML (artikel 196). När det gäller återbetalning av ingående skatt föreslås i avsnitt 11 att NML:s regler om återbetalning anpassas till systematiken och terminologin i direktivet, EU-återbetalningsdirektivet och trettonde direktivet. Det innebär bl.a. att bestämmelserna om vem som kan ansöka om återbetalning utformas i enlighet med bestämmelserna i direktivet och de båda återbetalningsdirektiven. En grundläggande förutsättning för att få återbetalning av ingående skatt är att den beskattningsbara personen saknar viss angiven anknytning till Sverige. Något nytt begrepp som ska ersätta ML:s begrepp utländsk beskattningsbar person, föreslås inte eftersom något sådant inte finns i direktivet eller i återbetalningsdirektiven.

4.6.4 Definitionen av export

Utredningens förslag: ML:s definition av export förs inte över till NML.

Skälen för utredningens förslag: Med ML:s begrepp export förstås enligt definitionen en sådan omsättning utanför EU av varor och tjänster som görs i en ekonomisk verksamhet som bedrivs här i landet (1 kap. 10 § ML). För att omfattas av definitionen krävs alltså att omsättningen sker i en ”ekonomisk verksamhet som bedrivs här i landet”.

Mervärdesskattedirektivet innehåller, till skillnad från ML, inte någon definition av begreppet export. Begreppet används dock i flera bestämmelser och även i rubriker. De viktigaste bestämmelserna om export finns i artiklarna 146–153 i avdelning IX om undantag från skatteplikt. Med direktivets systematik anses export som en transaktion inom landet som omfattas av undantag från skatteplikt (det är dessutom kvalificerat undantaget, vilket innebär att transaktionen medför avdragsrätt). Systematiskt avviker ML från direktivet genom

att export i ML anses som en omsättning utanför landet, medan export enligt direktivet är en leverans av varor inom landet som omfattas av undantag från skatteplikt. I avsnitt 9 föreslår vi att NML anpassas till direktivet på så sätt att export ska omfattas av undantag från skatteplikt.

Den anpassning till direktivet som genomförs genomgående i NML medför att ett antal terminologiska följdändringar bör göras. Som ett led i den anpassningen och då direktivet inte definierar ”export”, bör NML inte innehålla någon definition av ”export”.

4.6.5 Begreppet verksamhet

Utredningens förslag: ML:s förklaring av vad som avses med ”verksamhet” förs inte över till NML.

Skälen för utredningens förslag: Av 1 kap. 7 § första stycket ML framgår att vad som föreskrivs i fråga om ”verksamhet” avser såväl hela verksamheten som en del av verksamheten. Det framgår även att i 13 kap. ML avses hela verksamheten om inte något annat anges. Eftersom mervärdesskattedirektivet inte innehåller någon närmare förklaring eller definition av ”verksamhet”, bör NML inte innehålla en sådan bestämmelse. Bestämmelsen i 1 kap. 7 § ML slopas därför.

5 Mervärdesskattens tillämpningsområde

5.1 Vårt uppdrag

Enligt våra utredningsdirektiv (dir. 2016:58) är det en särskild målsättning att den föreslagna lagstiftningen i högre grad ska stå i överensstämmelse med strukturen och terminologin i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet).

I detta avsnitt behandlas våra förslag rörande mervärdesskattens tillämpningsområde. I avsnitt 5.2.2 föreslår vi att tillämpningsområdet i den nya mervärdesskattelagen, förkortad NML, anpassas till direktivet. Därefter följer förslagen rörande tillämpningsområdet för leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster (avsnitt 5.3), tillämpningsområdet för unionsinterna förvärv av varor (avsnitt 5.4) och slutligen tillämpningsområdet för import av varor (avsnitt 5.5).

5.2 Mervärdesskattens tillämpningsområde

5.2.1 Gällande rätt

EU-rätt

Mervärdesskattesystemets tillämpningsområde framgår av artiklarna 1–8 i mervärdesskattedirektivet, där artiklarna 5–8 anger det territoriella tillämpningsområdet. Det territoriella tillämpningsområdet behandlas inte här. Mervärdesskattedirektivet anger inte bara vilka transaktioner som faller inom unionens gemensamma system för mervärdesskatt utan även sådana som faller utanför (ofta benämnt med den engelska termen ”out of scope”).

Artikel 2.1 fastställer den allmänna regeln om mervärdesskattens tillämpningsområde. De begrepp som används definieras och förklaras i andra avdelningar i direktivet. Artikeln inleds med ”följande transaktioner ska vara föremål för mervärdesskatt”. Direktivet innehåller inte någon legaldefinition av uttrycket ”föremål för mervärdesskatt”¹. I artikel 2.1 används uttrycket tillsammans med ordet ”beskattningsbar” för att ange de transaktioner som faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Att transaktionen faller inom tillämpningsområdet innebär att den är beskattningsbar, dvs. att mervärdesskatt kan tas ut. Det finns fyra typer av transaktioner som är beskattningsbara; leverans av varor, tillhandahållande av tjänster, unionsinterna förvärv av varor och import av varor. De beskattningsbara transaktionerna definieras och förklaras i artiklarna 14–30 i direktivet.

Att konstatera att en transaktion faller inom tillämpningsområdet innebär dock inte med nödvändighet att beskattning faktiskt också ska ske. I ett första steg konstateras enbart om transaktionen faller inom tillämpningsområdet och därmed *kan* beskattas. Tillämpningsområdet för mervärdesskatt omfattar alltså både skattepliktiga och från skatteplikt undantagna transaktioner. Det beror på att definitionerna av de beskattningsbara transaktionerna är av objektiv och neutral karaktär och är tillämpliga oberoende av målen med och resultaten av en viss transaktion (mål C-409/04 Teleos m.fl.). Det innebär att t.ex. begreppet leverans av varor har samma betydelse genom hela direktivet. Med hjälp av andra bestämmelser i direktivet får därefter avgöras om beskattning faktiskt ska ske, t.ex. genom att undersöka om transaktionen omfattas av något undantag från skatteplikt (artiklarna 131–166).

Av artiklarna 3 och 4 framgår att vissa unionsinterna förvärv av varor inte är föremål för mervärdesskatt, dvs. faller utanför tillämpningsområdet, se vidare avsnitt 5.4.3 om unionsinterna förvärv som faller utanför tillämpningsområdet.

En transaktion kan falla utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt av flera orsaker:

- Transaktionen uppfyller inte samtliga villkor i artikel 2.1. Som exempel kan nämnas att en tjänst tillhandahålls utan ersättning (mål 89/81 Hong Kong Trade) eller att det som tillhandahålls inte

¹ I den engelska språkversionen ”subject to VAT” och i den franska ”sont soumises à la TVA”.

kan klassificeras som en beskattningsbar transaktion enligt någon av artiklarna 14–30 (mål C-215/94 Jürgen Mohr).

- Transaktionen omfattas av artikel 3 eller 4.

Att en transaktion faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde innebär i princip att det mervärdesskatterättsliga systemet inte är tillämpligt på den transaktionen, dvs. att direktivet inte är tillämpligt. Detta påverkar både skyldigheten att redovisa och betala utgående skatt och rättigheten att dra av ingående skatt. Det innebär å ena sidan att det inte finns någon skyldighet att redovisa och betala utgående skatt men å andra sidan finns heller inte rätt att dra av ingående skatt som är hänförlig till transaktionen. Den här rättsföljden skiljer en transaktion utanför tillämpningsområdet från en transaktion som omfattas av ett undantag från skatteplikt. I systematiskt hänseende är den undantagna transaktionen inom tillämpningsområdet, vilket innebär att den kan omfattas av både rättigheter och skyldigheter. En undantagen transaktion kan i vissa fall medföra rätt till avdrag eller återbetalning av ingående skatt, s.k. kvalificerade undantag, vilket inte gäller för en transaktion utanför tillämpningsområdet. Som exempel kan nämnas en från skatteplikt undantagen unionsintern leverans av varor (artikel 138.1). En beskattningsbar person som utför en undantagen unionsintern leverans av varor har rätt till återbetalning av ingående skatt som är hänförlig till leveransen (artikel 169 b). Den unionsinterna leveransen medför också skyldigheter för den beskattningsbara personen. Den medför skyldighet att registrera sig för mervärdesskatt (artikel 214.1 a), att lämna mervärdesskattedeklaration (artikel 251) och att lämna en periodisk sammanställning (artikel 262).

Som nämnts ovan är direktivet i princip inte tillämpligt på en transaktion som faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde. Det här är dock en princip från vilken det finns undantag i direktivet. Det finns några transaktioner som faller utanför tillämpningsområdet som trots allt omfattas av skyldigheter enligt direktivet. Som exempel kan nämnas skyldigheten för varje person som felaktigt anger mervärdesskatt på en faktura att betala det beloppet till staten (artikel 203). Ett annat exempel är tillhandahållanden av tjänster som anses gjorda utanför EU, vilka ändå omfattas av skyldigheten att fakturera (artikel 219a.2 a ii).

Svensk rätt

Mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, som trädde i kraft före Sveriges anslutning till EU, har en helt annan terminologi och systematik än direktivet. Någon avgränsning av tillämpningsområdet på motsvarande sätt som i direktivet görs inte i portalparagrafen i 1 kap. 1 § första stycket ML. Genom ett flertal bestämmelser i olika kapitel i ML, uppnås emellertid i huvudsak samma resultat som direktivet.

Syftet med portalparagrafen 1 kap. 1 § första stycket ML är att slå fast skyldigheten att betala mervärdesskatt till staten, dvs. skattskyldigheten, och ange i vilka fall en sådan skattskyldighet uppstår (prop. 1993/94:99 s. 122). Enligt portalparagrafen i ML ska mervärdesskatt betalas till staten vid följande händelser:

1. vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs av en beskattningsbar person i denna egenskap, i den utsträckning den beskattningsbara personen inte är befriad från skatt på omsättningen,
2. vid skattepliktigt unionsinternt förvärv av varor som är lös egendom, om inte omsättningen är gjord inom landet, eller
3. vid sådan import av varor till landet som är skattepliktig.

5.2.2 Tillämpningsområdet anpassas till mervärdesskattedirektivet

Utredningens förslag: Tillämpningsområdet i NML ska anpassas till mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde så att det, i likhet med direktivet, omfattar både skattepliktiga och från skatteplikt undantagna beskattningsbara transaktioner. Direktivets uttryck "föremål för mervärdesskatt" införs och används i betydelsen transaktioner som *kan* beskattas inom landet. Beskattningsbara transaktioner som är föremål för mervärdesskatt omfattas därmed av tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Uttrycket "föremål för mervärdesskatt" anger däremot inte uttömmande alla situationer när NML är tillämplig.

Skälen för utredningens förslag: I mervärdesskattedirektivet utgör tillämpningsområdet grunden för mervärdesskattesystemets logiska uppbyggnad och ramen för dess systematik. Att en transaktion faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt är detsamma som att den är föremål för mervärdesskatt. Det är två sätt att uttrycka samma sak. En sådan transaktion är beskattningsbar, dvs. den *kan* beskattas. En beskattningsbar transaktion som är föremål för mervärdesskatt kan dock omfattas av ett undantag från mervärdesskatt, dvs. tillämpningsområdet omfattar både skattepliktiga och undantagna transaktioner.

ML har en helt annan terminologi, logisk uppbyggnad och systematik. ML är baserad på det centrala begreppet skattskyldig som saknar motsvarighet i direktivet. Begreppet står enbart för skyldigheten att betala skatt till staten och återfinns redan i portalparagrafen. Till skillnad från artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet, omfattar därför ML:s portalparagraf enbart skattepliktiga transaktioner.

I syfte att NML:s systematik bättre ska stämma överens med direktivet, föreslår vi att tillämpningsområdet anpassas till direktivets tillämpningsområde. Enligt vår mening ger det bäst förutsättning för att direktivets systematik ska kunna genomföras i NML. Det medför också att EU-domstolens tolkning av direktivets bestämmelser blir enklare att applicera på svenska förhållanden. Härigenom förbättras förutsebarheten.

Mot denna bakgrund föreslår vi följande lösning. I NML:s bestämmelser om mervärdesskattens tillämpningsområde ska direktivets uttryck "föremål för mervärdesskatt" användas. Uttrycket "föremål för mervärdesskatt" används i betydelsen "som *kan* beskattas inom landet". Det sagda innebär att mervärdesskatt kan tas ut när en viss händelse inträffar, vilket är när samtliga villkor för beskattning är uppfyllda.

Till skillnad från direktivet sammanfaller inte NML:s tillämpningsområde med NML:s tillämpningsområde för mervärdesskatt. Detta beror på att direktivets tillämpningsområde för mervärdesskatt inte behöver ta hänsyn till nationsgränser medan ett nationellt tillämpningsområde för mervärdesskatt inskränker sig till ett visst EU-land. Det får till följd att NML:s bestämmelser om mervärdesskattens tillämpningsområde, dvs. vilka transaktioner som är föremål för mervärdesskatt enligt NML, inte uttömmande anger samtliga transaktioner som kan omfattas av NML:s bestämmelser. Det inne-

bär att NML:s bestämmelser kan vara tillämpliga på transaktioner som är föremål för mervärdesskatt i ett annat EU-land, t.ex. kan NML:s fakturerings- och redovisningsregler vara tillämpliga i ett sådant fall.

Införandet av begreppet beskattningsbara transaktioner medför också att NML:s tillämpningsområde, i likhet med artikel 2.1 i direktivet, kommer att omfatta såväl skattepliktiga som från skatteplikt undantagna transaktioner. Dessa är beskattningsbara, dvs. de kan beskattas. Att en transaktion är beskattningsbar ska inte förväxlas med att den är skattepliktig.

Ur ett systemperspektiv är det en fördel att uttrycket ”föremål för mervärdesskatt” används i NML och i likhet med direktivet anger förutsättningarna för att beskattning ska kunna ske. Härigenom får bestämmelsen en utformning som gör det lättare att tolka NML i förhållande till utvecklingen inom EU-rätten. Exempelvis används uttrycket ”föremål för mervärdesskatt” i vouchersdirektivet från 2016².

Den valda lösningen har dock nackdelar. Uttrycket ”föremål från mervärdesskatt” är nytt i svensk skattelagstiftning, vilket medför risk för att det missuppfattas och antas betyda att ”skatt ska betalas till staten” (jfr 1 kap. 1 § ML). I svensk skattelagstiftning finns ofta en inledande bestämmelse som anger att skatt ska betalas till staten, se t.ex. lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt. Någon sådan bestämmelse kommer dock inte att finnas, varför NML i det avseendet avviker från traditionell svensk skattelagstiftning. Det finns också en risk för att uttrycket uppfattas betyda ”lagens tillämpning” i betydelsen att NML överhuvudtaget är tillämplig. Även med beaktande av dessa nackdelar, anser vi att fördelarna överväger med den valda lösningen och den anpassning till direktivet som det innebär.

Anpassningen av tillämpningsområdet till direktivet föranleder nya bestämmelser som på motsvarande sätt som i direktivet anger vilka transaktioner som är föremål för mervärdesskatt och vilka som inte är det. Vi lämnar förslag i de delarna i det följande.

Förslaget att anpassa NML till direktivets tillämpningsområde innebär inte någon materiell ändring. ML avviker i formell mening från direktivet men i materiellt hänseende leder dock ML:s reglering i allt väsentligt till samma beskattningsresultat som direktivet men

² Rådets direktiv (EU) 2016/1065 av den 27 juni 2016 om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller behandlingen av vouchers, EUT L 177, 1.7.2016, s. 9.

med annorlunda, lagtekniska konstruktioner. Även våra förslag i avsnitt 5.3.2, 5.4.2, 5.4.3, 5.4.4 och 5.5.2 innebär enligt vår bedömning endast en förändring i formellt hänseende. Effekterna av förslagen bedöms försumbar och tas därför inte upp i konsekvensanalysen i avsnitt 17.

5.3 Tillämpningsområdet för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster

5.3.1 Gällande rätt

EU-rätt

Av artiklarna 2.1 a och c i mervärdesskattedirektivet framgår villkoren för att en leverans av varor och ett tillhandahållande av tjänster är föremål för mervärdesskatt. Tillämpningsområdet avgränsas av följande fyra villkor; ”leverans av varor” respektive ”tillhandahållande av tjänster”, ”mot ersättning”, ”inom en medlemsstats territorium” och ”beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap”. Samtliga villkor måste vara uppfyllda för att en transaktion ska anses falla inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt.

Leverans av varor och tillhandahållande av tjänster är två av de fyra typerna av beskattningsbara transaktioner. Båda är unionsrättsliga begrepp som har samma betydelse genom hela direktivet. Begreppen definieras och förklaras i artiklarna 14–19 samt 24–29.

Kravet på ersättning är centralt. För att en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster ska kunna beskattas krävs att någon form av ersättning betalas eller kan beräknas³. En person som t.ex. enbart tillhandahåller tjänster utan ersättning anses inte bedriva ekonomisk verksamhet och är därmed inte en beskattningsbar person (mål 89/81 Hong Kong Trade och mål C-204/13 Malburg). Sådana tillhandahållanden faller därmed utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Beträffande uttag från en rörelse krävs i strikt bemärkelse inte ersättning. För att även uttag ska falla inom tillämpningsområdet, likställs därför uttag med ”leverans av varor mot ersättning” (artiklarna 16 och 18) respektive tillhandahållande av tjänster mot ersättning (artikel 26). Detsamma gäller en beskattningsbar

³ Kravet på ersättning gäller även för att unionsinterna förvärv ska anses falla inom tillämpningsområdet.

persons överföringar av varor från sin rörelse till ett annat EU-land (artikel 17).

Vem som är en beskattningsbar person framgår av artiklarna 9–13 i mervärdesskattedirektivet. Med uttrycket ”agerar i denna egenskap” avses att den beskattningsbara personen genomför en viss transaktion inom ramen för sin ekonomiska verksamhet (förenade målen C-354/03, C-355/03 och C-484/03 Optigen m.fl.). Uttrycket klargör att mervärdesskattesystemet endast är tillämpligt vid transaktioner som en beskattningsbar person företar inom ramen för sin ekonomiska verksamhet.

Vad en beskattningsbar person gör i egenskap av privatperson faller däremot utanför mervärdesskattens tillämpningsområde. Om en beskattningsbar person gör ett uttag av en vara från sin ekonomiska verksamhet (med eventuell uttagsbeskattning som följd) och därefter säljer varan, görs försäljningen av varan i egenskap privatperson. Försäljningen omfattas därför inte av mervärdesskattesystemet (mål C-415/98 Laszlo Bakcsi och C-291/92 Armbrecht).

Svensk rätt

Motsvarigheten till artikel 2.1 a och c i mervärdesskattedirektivet finns närmast i portalparagrafen 1 kap. 1 § första stycket 1 ML och i 2 kap. 1 § första stycket 1 och tredje stycket 1 ML. I portalparagrafen anges de händelser som utlöser skyldigheten att betala skatt till staten, se ovan avsnitt 5.2.1. För att en transaktion inom landet ska ge upphov till en skyldighet att betala skatt till staten krävs att samtliga följande fem villkor är uppfyllda; ”omsättning av varor eller tjänster”, ”inom landet”, som är ”skattepliktig”, görs av en ”beskattningsbar person i denna egenskap” och ”i den utsträckning den beskattningsbara personen inte är befriad från skatt på omsättning”.

Med omsättning av vara förstås att en vara överläts mot ersättning eller att den tas i anspråk genom uttag. Vidare likställs en överföring av en vara till ett annat EU-land med en omsättning (2 kap. 1 § första och andra stycket ML). Med omsättning av tjänst förstås att en tjänst mot ersättning utförs, överläts eller på annat sätt tillhandahålls någon eller att en tjänst tas i anspråk genom uttag (2 kap. 1 § tredje stycket ML).

Villkoret ”skattepliktig” medför att bestämmelsen enbart omfattar sådan omsättning av varor och tjänster som är skattepliktig. I vilka fall en omsättning är skattepliktig respektive undantagen från skatteplikt anges i 3 kap. ML.

5.3.2 Bestämmelserna om tillämpningsområdet för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster utformas i enlighet med mervärdesskattedirektivet

Utredningens förslag: Bestämmelserna som anger under vilka förutsättningar en leverans av varor och ett tillhandahållande av tjänster är föremål för mervärdesskatt ska utformas i enlighet med mervärdesskattedirektivet.

Skälen för utredningens förslag: Tillämpningsområdet i ML bygger främst på begreppen skattskyldighet men även på andra centrala begrepp med koppling till det begreppet, t.ex. omsättning. Båda dessa begrepp, som saknar motsvarighet i direktivet, används i ML:s portalparagraf. I avsnitt 4 föreslår vi i syfte att anpassa NML till direktivet att begreppen slopas. Det väcker frågan vilket begrepp som ska användas för att ange mervärdesskattens tillämpningsområde i NML.

Vid avgränsningen av tillämpningsområdet för mervärdesskatt i ML motsvarar ”omsättning av varor och tjänster” närmast direktivets ”leverans av varor mot ersättning” och ”tillhandahållande av tjänster mot ersättning” (artikel 2.1 a och c). Tillämpningsområdet kan liknas vid den yttersta gränsen för mervärdesskatt. Kravet på ersättning blir därmed centralt för avgränsningen av tillämpningsområdet i direktivet. Eftersom kravet på ersättning framgår redan av direktivets inledning, i artikel 2.1, kan andra begrepp definieras utan att särskilt ange villkoret ”ersättning”. Bland annat definieras de beskattningsbara transaktionerna ”leverans av varor” och ”tillhandahållande av tjänster” utan något krav på ersättning (artiklarna 14.1 och 24.1). Definitionerna av leverans av varor och tillhandahållanden av tjänster omfattar både skattepliktiga och från skatteplikt undantagna transaktioner. Det innebär att inom tillämpningsområdet faller enligt direktivet såväl skattepliktiga som undantagna leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster. Bestämmelsen i 1 kap. 1 § första stycket 1 ML är snävare eftersom den enbart omfattar skatte-

pliktig omsättning av varor och tjänster. I den praktiska rättstillämpningen medför skillnaden mellan ML och direktivet i detta avseende dock inte några skillnader i materiellt hänseende. ML:s bestämmelser tolkas i rättspraxis konformt med direktivet, varvid 1 kap. 1 § första stycket 1 ML tillsammans med 2 kap. 1 § första stycket 1 och tredje stycket 1 ML anses motsvara artikel 2.1 a och c i direktivet, se t.ex. HFD 2016 ref. 6. I systematiskt hänseende hindrar dock begreppen skattskyldighet och omsättning en anpassning till direktivet, varför vi i avsnitt 4 föreslår att begreppen inte förs över till NML utan slopas. Sammanfattningsvis kan konstateras att vad gäller avgränsningen av tillämpningsområdet för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster, så avviker ML i formell mening från direktivet. I materiellt hänseende leder dock ML i allt väsentligt till samma resultat som direktivet.

I syfte att NML bättre ska stämma överens med direktivets terminologi och systematik, föreslår vi att bestämmelserna i NML som anger villkoren för att leverans av varor och tillhandahållande av tjänster ska falla inom mervärdesskattens tillämpningsområde utformas i enlighet med bestämmelserna i artikel 2.1 a och c i direktivet.

Bestämmelsen som anger villkoren för att leverans av varor och tillhandahållande av tjänster inom landet ska vara föremål för mervärdesskatt finns 3 kap. 1 § NML.

5.4 Tillämpningsområdet för unionsinterna förvärv av varor

5.4.1 Gällande rätt

EU-rätt

Beskattningen av unionsinterna förvärv sker i enlighet med destinationsprincipen. Det innebär att skatten tas ut och tillfaller det EU-land dit varan är destinerad, ofta angett som det land där kunden finns eller varan konsumeras. I praktiken går det till på så sätt att om en vara sänds till ett annat EU-land, tar säljaren inte ut någon mervärdesskatt i avsändarlandet då leveransen är undantagen från skatteplikt med rätt för säljaren att göra avdrag för ingående skatt hänförlig till leveransen (kvalificerat undantag). I stället beskattas förvärvet hos förvärvaren i destinationslandet som ett unionsinternt förvärv. Om

säljarens leverans av varan har skett i enlighet med villkoren för en undantagen unionsintern leverans (artikel 138), gör förvärvaren ett unionsinternt förvärv av varan i det EU-land där varan tas emot. Dessa transaktioner benämns ibland med ett gemensamt namn, ”unionsintern transaktion”. Det finns alltså ”två sidor” av en sådan unionsintern transaktion.

I systematiskt hänseende är ett unionsinternt förvärv av varor ”spegelbilden” av en från skatteplikt undantagen unionsintern leverans av varor från ett annat EU-land. Om ett visst unionsinternt förvärv av varor inte uppfyller villkoren och därför faller utanför tillämpningsområdet, medför inte det att den korresponderande unionsinterna leveransen också faller utanför tillämpningsområdet. En sådan unionsintern leverans omfattas däremot inte av undantaget från skatteplikt i artikel 138 (artikel 139). Det får till följd att det i stället är leveransen som läggs till grund för beskattningen. Var beskattning ska ske bedöms med hjälp av beskattningslandsreglerna.

Direktivet innehåller bestämmelser om dels unionsinterna förvärv av varor som faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt (artikel 2.1 b i–iii), dels unionsinterna förvärv av varor som faller utanför tillämpningsområdet (artiklarna 3 och 4). Vad som avses med unionsinterna förvärv av varor framgår av artikel 20 första stycket i direktivet.

Svensk rätt

Bestämmelserna om avgränsningen av tillämpningsområdet för unionsinterna förvärv av varor i artiklarna 2.1 b i–iii, 3 och 4 i direktivet motsvaras i ML främst av bestämmelser i 1 kap., och 2 a kap. Bestämmelser i 3 kap. samt 5 kap. ML kan också ha betydelse för avgränsningen.

Enligt 1 kap. 1 första stycket 2 ML ska mervärdesskatt betalas till staten vid skattepliktigt unionsinternt förvärv av varor som är lös egendom, om inte omsättningen är gjord inom landet. Om samtliga förutsättningar är uppfyllda, beskattas förvärvet. Ett förvärv är skattepliktigt endast om motsvarande omsättning är det (3 kap. 1 § tredje stycket ML). Vidare krävs att omsättningen inte är gjord inom landet. Vid vissa gränsöverskridande leveranser av varor som transporteras till Sverige följer av reglerna om omsättningsland i 5 kap. ML att

omsättningen anses gjord inom landet. Det gäller t.ex. monteringsleveranser (5 kap. 2 § första stycket 2 ML) och distansförsäljning (5 kap. 2 § första stycket 4 och andra stycket ML).

Enligt 2 a kap. 2 § 1 ML förstås med unionsinternt förvärv att någon under de villkor som anges i 3–5 §§ mot ersättning förvärvar en vara, om varan transporteras till förvärvaren av denne eller av säljaren eller för någons räkning till Sverige från ett annat EU-land. Enligt 2 a kap. 3 § ML ska en vara anses förvärvad enligt 2 § 1 om förvärvet avser något av det som anges i punkterna 1–3. Förvärvet kan avse ett nytt transportmedel (punkt 1). Förvärvet kan också avse punktskattepliktiga varor och för sådana förvärv uppställs villkoret att köparen är en beskattningsbar person eller en juridisk person som inte är en beskattningsbar person (punkt 2).

Slutligen kan förvärvet också avse andra varor än förvärv av nya transportmedel och punktskattepliktiga varor. För dessa uppställs flera villkor, se 2 a kap. 3 § 3 och 3 § andra stycket ML.

Enligt 3 kap. 30 f § ML undantas från skatteplikt unionsinterna förvärv av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter, om varorna har sålts av en beskattningsbar återförsäljare som agerar i denna egenskap och omsättningen har beskattats i det EU-land där transporten till Sverige påbörjats enligt bestämmelser som motsvarar artiklarna 312–325 i mervärdesskattedirektivet.

5.4.2 Bestämmelserna som reglerar unionsinterna förvärv av varor inom tillämpningsområdet utformas i huvudsak i enlighet med mervärdesskattedirektivet

Utredningens förslag: Bestämmelserna som anger under vilka förutsättningar unionsinterna förvärv av varor är föremål för mervärdesskatt ska huvudsakligen utformas i enlighet med mervärdesskattedirektivet.

Skälen för utredningens förslag: I avsnitt 4 föreslår vi att NML ska anpassas till direktivets systematik och terminologi. Termer och begrepp i NML ska i hög grad stämma överens med terminologin i direktivet. I det syftet föreslår vi att begreppet skattskyldighet slopas och ersätts när det gäller den person som agerar med begreppet beskattningsbar person. Vi föreslår även att begreppet omsättning –

när det gäller tillämpningsområdet – byts ut mot leveranser av varor mot ersättning och tillhandahållande av tjänster mot ersättning.

Begreppet unionsinterna förvärv av varor är en EU-rättslig term som redan finns i ML. Att begreppet unionsinterna förvärv av varor används i ML innebär dock inte att regleringen i ML följer direktivet i alla avseenden. ML:s bestämmelserna om tillämpningsområdet för unionsinterna förvärv har nämligen en annan struktur och bygger på en annan lagteknisk konstruktion än direktivets motsvarigheter. Bestämmelserna i ML om unionsinterna förvärv tolkas i svensk rättspraxis konformt med direktivet. ML avviker därför bara i formell mening från direktivet. I materiellt avseende leder den svenska lagstiftningen i praktiken i allt väsentligt till samma resultat som direktivet.

Som ett led i anpassningen till direktivet bör dock ändå bestämmelserna om tillämpningsområdet för unionsinterna förvärv i NML anpassas till motsvarande artiklar i direktivet. Genom en struktur och lydelse som nära följer direktivet, skapas förutsättningar för att NML ska kunna tolkas i enhetlighet med EU-domstolens framtida rättspraxis på området. Detta är en klar fördel.

Bestämmelser som anger villkoren för att unionsinterna förvärv av varor ska vara föremål för mervärdesskatt finns 3 kap. 1–3 §§ NML.

5.4.3 Bestämmelserna som anger vilka unionsinterna förvärv som inte är föremål för mervärdesskatt utformas i enlighet med mervärdesskattedirektivet

Utredningens förslag: Bestämmelserna som anger under vilka förutsättningar unionsinterna förvärv av varor inte är föremål för mervärdesskatt ska huvudsakligen utformas i enlighet med mervärdesskattedirektivet.

Skälen för utredningens förslag: I mervärdesskattedirektivet regleras de unionsinterna förvärv av varor som faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt i artiklarna 3 och 4. Artikel 3.1 a och b handlar om unionsinterna förvärv av varor där en leverans av varan inom landet skulle ha omfattats av vissa undantag från mervärdesskatt och om förvärvare som saknar avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående skatt eller som är juridiska personer som inte

är beskattningsbara personer. Syftet är att undanta dessa leveranser och personer från de skyldigheter som följer av ett unionsinternt förvärv av varor, t.ex. att redovisa och betala skatt.

Bestämmelsen i artikel 4 i direktivet syftar till att undvika dubbelbeskattning i de fall de förvärvade varorna har varit föremål för mervärdesskatt i det andra EU-landet i enlighet med de särskilda ordningarna för vinstmarginalbeskattning för begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter (artiklarna 312–341).

Att ett unionsinternt förvärv faller utanför tillämpningsområdet innebär i princip att det mervärdesskatterättsliga systemet inte är tillämpligt och att förvärvet inte ger upphov till några rättigheter och skyldigheter. Det unionsinterna förvärvet kan t.ex. inte läggas till grund för beskattning. Det blir i stället leveransen som läggs till grund för beskattning, i enlighet med de regler som gäller den aktuella leveransen.

Någon exakt motsvarighet till direktivets bestämmelser om transaktioner utanför tillämpningsområdet finns inte i ML. Däremot uppnås i huvudsak samma resultat som direktivets bestämmelse men med en annan lagteknisk konstruktion. Enligt båda regelverken blir resultatet att de unionsinterna förvärven av varor inte kan beskattas.

Som ett led i att anpassa NML till direktivet föreslår vi att det i NML ska tas in bestämmelser som motsvarar artiklarna 3.1 a och b samt 4. Bestämmelser om de unionsinterna förvärv av varor som inte är föremål för mervärdesskatt finns i 3 kap. 4, 5 och 8 §§ NML.

5.4.4 En ny bestämmelse om beräkning av tröskelvärdet för vissa unionsinterna förvärv av varor

Utredningens förslag: En ny bestämmelse ska införas som anger hur tröskelvärdet beräknas för vissa unionsinterna förvärv av andra varor än nya transportmedel och punktskattepliktiga varor, vilka inte är föremål för mervärdesskatt om förvärven understiger ett tröskelvärde.

Skälen för utredningens förslag: Andra unionsinterna förvärv av varor än de som avses i artiklarna 3.1 a och 4 samt förvärv av andra varor än nya transportmedel och punktskattepliktiga varor är inte föremål för mervärdesskatt under vissa förutsättningar. Bestämmel-

sen gäller under förutsättning bl.a. att förvärvaren är en beskattningsbar person som enbart utför sådana leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som inte medför rätt till avdrag för ingående skatt eller en icke beskattningsbar juridisk person (artikel 3.1 b). Som ytterligare villkor gäller att förvärvarens unionsinterna förvärv av varor ska understiga ett visst tröskelvärde. Varje EU-land ska fastställa ett sådant tröskelvärde men det får inte vara lägre än 10 000 EUR eller motsvarande värde i nationell valuta (artikel 3.2 första stycket). Hur detta tröskelvärde ska beräknas anges i artikel 3.2 andra stycket i direktivet.

ML:s närmaste motsvarighet till artikel 3.2 första stycket innehåller en bestämmelse om tröskelvärdet (2 kap. 3 § första stycket 3 och andra stycket ML). Däremot saknar ML en uttrycklig reglering motsvarande artikel 3.2 andra stycket om hur detta tröskelvärde ska beräknas. Vi föreslår att en sådan bestämmelse införs i NML. Eftersom det närmast rör sig om ett förtydligande bedömer vi att effekterna av förslaget blir försumbara, varför förslaget inte tas upp i konsekvensanalysen i avsnitt 17.

En bestämmelse som anger hur tröskelvärdet för unionsinterna förvärv av vissa varor ska beräknas finns i 3 kap. 6 § NML.

5.5 Tillämpningsområdet för import av varor

5.5.1 Gällande rätt

EU-rätt

Enligt artikel 2.1 d i mervärdesskattedirektivet är import av varor föremål för mervärdesskatt. Vad som avses med import framgår av artikel 30. Med import av varor avses införsel till unionen av varor som inte är i fri omsättning i den mening som avses i artikel 29 i EUF-fördraget. Med import av varor avses även införsel i unionen av en vara i fri omsättning från ett tredje territorium (artikel 6) som ingår i unionens tullområde. Det är själva införseln i ett EU-land som är föremål för mervärdesskatt, dvs. oavsett om det sker en transaktion, oavsett om den genomförs mot eller utan ersättning och oavsett om den görs av en beskattningsbar person eller en privatperson (mål C-305/03 kommissionen mot Storbritannien och mål 15/81 Schul). De avgränsningar avseende transaktion, beskattningsbar person och

ersättning som finns i fråga om leverans av varor och tillhandahållande av tjänster samt unionsinterna förvärv av varor (artikel 2.1 a–c) gäller därmed inte vid import av varor.

Vad som avses med import av varor enligt direktivet behandlas i avsnitt 6.

Svensk rätt

Enligt 1 kap. 1 § första stycket 3 ML ska mervärdesskatt betalas till staten vid sådan import av varor till landet som är skattepliktig. Med import förstås att en vara förs in till Sverige från en plats utanför EU (2 kap. 1 a § ML). Är omsättningen av en vara undantagen från skatteplikt, är även importen av varan undantagen från skatteplikt (3 kap. 1 § andra stycket ML).

5.5.2 Import av varor som är föremål för mervärdesskatt

Utredningens förslag: Bestämmelsen som anger under vilka förutsättningar import av varor är föremål för mervärdesskatt ska utformas i huvudsak enligt mervärdesskattedirektivet.

Skälen för utredningens förslag: Enligt 1 kap. 1 § första stycket 3 ML ska skatt betalas vid import om följande villkor är uppfyllda; ”import av varor”, ”till landet” som är ”skattepliktig”. Genom kraven på att importen dels ska ske till landet, dels ska vara skattepliktig skiljer sig ML från mervärdesskattedirektivet.

Artikel 2.1 d i mervärdesskattedirektivet anger de villkor som måste vara uppfyllda för att en import av varor ska anses falla inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt och därmed kunna beskattas. Vad som avses med import och om beskattning faktiskt också ska ske och i så fall i vilket EU-land, framgår däremot inte av artikel 2.1 d. Det framgår i stället av andra artiklar i direktivet. Vad som avses med import förklaras i artikel 30, var importen ska anses ha ägt rum framgår av artiklarna 60 och 61, när den beskattningsgrundande händelsen inträffar och att skatten därmed blir utkrävbar framgår av artiklarna 70 och 71.

Det kan alltså konstateras att bestämmelsen i ML har ett annat syfte och är utformad på ett annat sätt än direktivets bestämmelser. Vårt mål är att NML i hög grad ska stå i överensstämmelse med direktivets terminologi och systematik. Bestämmelsen i NML som anger villkoren för att en import av varor ska vara föremål för mervärdesskatt utformas därför huvudsakligen i enlighet med artikel 2.1 d i direktivet.

Med föremål för mervärdesskatt avses i NML att en transaktion *kan* beskattas, dvs. den ligger inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt. En import av varor som är föremål för mervärdesskatt kan alltså beskattas inom landet med stöd av NML. I enlighet med direktivets systematik, är det därefter andra bestämmelser som avgör om en viss import faktiskt ska beskattas här. Import av varor definieras i 5 kap. 35 § NML, i vilka fall importen har gjorts till landet anges i 6 kap. NML, när den beskattningsgrundande händelsen inträffar anges i 7 kap. NML. Skillnaden mellan direktivet, som gäller i samtliga EU-länder, och den nu aktuella bestämmelsen som anger villkoren för att beskattning ska kunna ske inom landet, medför att det bör framgå att enbart import av varor till Sverige kan komma att beskattas med stöd av NML. I förtydligande syfte bör därför bestämmelsen ange att det är import av varor till landet som är föremål för mervärdesskatt.

Bestämmelsen som anger villkoren för att import av varor ska vara föremål för mervärdesskatt finns 3 kap. 1 § NML.

6 Beskattningsbara transaktioner

6.1 Vårt uppdrag

Enligt utredningens direktiv (dir. 2016:58) är en del av vårt uppdrag att förbättra mervärdesskattelagstiftningen genom att den får en tydligare struktur och blir mer överskådlig samt språkligt moderniserad. En särskild målsättning är att den föreslagna lagstiftningens terminologi och systematik i högre grad ska stå i överensstämmelse med motsvarigheterna i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet). Lagstiftningens utformning och struktur ska även vara långsiktigt hållbar.

I detta avsnitt behandlas begreppet beskattningsbara transaktioner (avsnitt 6.2), leverans av varor (avsnitt 6.3), transaktioner som likställs med leverans av varor mot ersättning (avsnitt 6.4), unionsinternt förvärv av varor (avsnitt 6.5), överföringar av varor som likställs med unionsinternt förvärv av varor mot ersättning (avsnitt 6.6), tillhandahållande av tjänster (avsnitt 6.7), uttag av tjänster som likställs med tillhandahållande av tjänster mot ersättning (avsnitt 6.8), import av varor (avsnitt 6.9) och slutligen bestämmelser om vouchrar (avsnitt 6.10). Bestämmelser avseende beskattningsbara transaktioner införs i kapitel 5 i den nya mervärdesskattelagen, förkortad NML.

6.2 Begreppet beskattningsbara transaktioner

Utredningens förslag: Begreppet beskattningsbara transaktioner, dvs. leverans av varor, unionsinterna förvärv av varor, tillhandahållande av tjänster och import av varor, ska införas i NML. Bestämmelserna ska utformas på ett landsneutralt sätt.

Skälen för utredningens förslag

Beskattningsbara transaktioner

I mervärdesskattedirektivet finns bestämmelser avseende beskattningsbara transaktioner i avdelning IV i artiklarna 14–30b. Där definieras och förklaras vad som avses med leverans av varor, unionsinterna förvärv av varor, tillhandahållande av tjänster och import av varor. I avdelning IV finns vidare bestämmelser om uttag av varor och tjänster och överföringar av varor som likställs med leverans av varor, unionsinterna förvärv av varor och tillhandahållande av tjänster mot ersättning. Slutligen finns det även bestämmelser om verksamhetsöverlåtelser, förmedling av varor och tjänster samt bestämmelser om vouchrar. I bestämmelserna i denna avdelning regleras inte i vilken medlemsstat en leverans eller ett tillhandahållande ska anses utföras, utan detta regleras i stället genom bestämmelser i avdelning V om platsen för beskattningsbara transaktioner.

I mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, är inte begreppet beskattningsbara transaktioner infört, och lagens struktur skiljer sig från direktivets struktur. I ML används begreppet ”omsättning” som är kopplat till skattskyldighetsbegreppet, vilket bidrar till de systematiska skillnaderna mellan regelverken. I syfte att anpassa NML:s struktur och systematik till mervärdesskattedirektivet, föreslås i avsnitt 4 att begreppen skattskyldighet och omsättning slopas.

En annan skillnad mellan strukturen i mervärdesskattedirektivet och ML när det gäller denna typ av transaktioner är att i ML finns det i definitionerna av unionsinterna förvärv och import av varor en koppling till Sverige och i definitionen av överföring av varor en koppling till andra EU-länder. I direktivet är dessa definitioner landsneutrala och i vilken medlemsstat en transaktion anses utförd bestäms i stället genom bestämmelserna om platsen för beskattningsbara transaktioner.

Som ett led i förslaget att anpassa NML:s struktur och systematik till mervärdesskattedirektivet, föreslår vi att begreppet beskattningsbara transaktioner införs. Dessutom föreslår vi i avsnitt 4 att NML:s struktur i huvudsak ska följa direktivets struktur. Enligt vår bedömning leder förslagen till att NML blir tydligare och enklare att tillämpa eftersom samma begrepp kommer att användas som i direktivet och strukturen på bestämmelserna i 5 kap. NML kommer med några få undantag att följa strukturen i avdelning IV i direktivet.

Därmed blir det också enklare för användarna att jämföra NML och direktivet. Att samtliga definitioner av beskattningsbara transaktioner samlas i ett kapitel gör det också enklare för användarna att hitta bestämmelserna.

Landsneutrala definitioner

Vid utformningen av definitionerna i NML av beskattningsbara transaktioner som rör gränsöverskridande transporter av varor uppkommer frågan om det är lämpligt att, som i direktivet, utforma definitionerna av dessa transaktioner på ett lands neutralt sätt. I ML finns det i definitionerna av motsvarande typer av transaktioner kopplingar till Sverige respektive annat EU-land, dvs. definitionerna utgör en sorts sammanslagning av definitionerna och bestämmelser om platsen för beskattningsbara transaktioner i direktivet.

En nackdel med landsneutrala definitioner av gränsöverskridande transaktioner är att definitionerna blir vida och omfattar även transaktioner mellan andra EU-länder och import till andra EU-länder. Bestämmelserna kan därför kännas svårare för en användare av lagen att ta till sig än bestämmelser som direkt talar om transaktioner till eller från Sverige.

En annan nackdel med landsneutrala definitioner är att de leder till att användarna av lagen måste läsa på två olika ställen i lagen för att få reda på om ett unionsinternt förvärv eller en import utgör ett unionsinternt förvärv eller import i Sverige, dels i det här föreslagna kapitlet om beskattningsbara transaktioner (5 kap.), dels i kapitlet om platsen för beskattningsbara transaktioner (6 kap.) i stället för att bara läsa på ett ställe, såsom i ML. Detta måste dock användarna göra även avseende andra beskattningsbara transaktioner som t.ex. leverans av varor och tillhandahållande av tjänster.

En fördel med landsneutrala definitioner av gränsöverskridande transaktioner är att en sådan lösning leder till att både 5 och 6 kap. i NML blir enhetliga och tydliga genom att samtliga definitioner av beskattningsbara transaktioner finns i 5 kap. och samtliga bestämmelser om platsen för beskattningsbara transaktioner finns i 6 kap. NML. Landsneutrala definitioner medför att överföringar av varor, unionsinterna förvärv av varor och import av varor hanteras på samma sätt som övriga beskattningsbara transaktioner i NML, vilket gör

hanteringen av bestämmelserna enhetlig. Denna struktur bör därmed göra det enklare för användaren av lagen att hitta bland bestämmelserna.

En annan fördel med landsneutrala definitioner av gränsöverskridande transaktioner är att NML:s struktur kommer att följa direktivets struktur, vilket gör det lättare att jämföra NML och direktivet. Vidare blir NML med denna struktur lättare att anpassa till framtida förändringar av direktivet, eftersom både nya typer av beskattningsbara transaktioner och nya regler avseende platsen för beskattningsbara transaktioner kan införas i respektive kapitel. Denna struktur bör därmed minska risken för att det ska uppkomma situationer där en lagteknisk lösning som avviker från direktivets struktur måste införas i NML för att uppnå motsvarande effekt som en förändring av direktivet. Landsneutrala bestämmelser skulle därmed bidra till en långsiktigt hållbar utformning av lagstiftningen, vilket är en del av utredningens uppdrag.

Enligt vår sammantagna bedömning talar övervägande skäl för att införa landsneutrala definitioner av gränsöverskridande transaktioner i NML. Vi föreslår därför att bestämmelserna om beskattningsbara transaktioner ska utformas på ett lands neutralt sätt.

Bestämmelser avseende beskattningsbara transaktioner finns i 5 kap. NML.

6.3 Leverans av varor

6.3.1 Gällande rätt

EU-rätt

Den beskattningsbara transaktionen leverans av varor definieras i artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet. Med leverans av varor avses överföring av rätten att så som ägare förfoga över materiella tillgångar. Detta är ett unionsrättsligt begrepp som enligt EU-domstolens dom i mål C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe, inte hänför sig till äganderättsövergång i enlighet med de formkrav som den tillämpliga nationella rätten ställer upp. Begreppet innefattar enligt domstolen samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan, vilka ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till desamma.

Svensk rätt

I ML finns en definition av begreppet leverans av vara i 1 kap. 3 § tredje stycket. Begreppet används för att bestämma när skattskyldighetens inträde uppkommer vid omsättning av varor. Vidare finns det i ML bestämmelser om omsättning av varor i 2 kap. I 2 kap. 1 § första stycket ML anges att med omsättning av vara förstås att en vara överläts mot ersättning eller att en vara tas i anspråk genom uttag.

I 6 kap. 7 § ML finns en bestämmelse som reglerar hur förmedling av vara eller tjänst ska bedömas i mervärdesskattelhänseende. I bestämmelsen anges att om någon i eget namn förmedlar en vara eller en tjänst för annans räkning och uppbär likviden för varan eller tjänsten, ska vid bedömningen av skattskyldigheten för omsättningen av varan eller tjänsten denna anses omsatt såväl av honom som av hans huvudman.

6.3.2 Definitionen av begreppet leverans av varor

Utredningens förslag: Definitionen av det unionsrättsliga begreppet leverans av varor utformas i enlighet med mervärdesskattedirektivet.

Skälen för utredningens förslag: I mervärdesskattedirektivet utgör leverans av varor en av fyra typer av beskattningsbara transaktioner. Begreppet leverans av varor definieras i artikel 14.1 som överföring av rätten att så som ägare förfoga över materiella tillgångar. I ML har, som nämnts i avsnitt 6.2, begreppet beskattningsbara transaktioner inte införts, och lagens struktur skiljer sig från direktivets struktur när det gäller denna typ av transaktioner. ML innehåller visserligen det till ordalydelsen snarlika ”leverans av vara” (1 kap. 3 § tredje stycket ML) men begreppet används för att bestämma när skattskyldigheten inträder vid omsättning av varor och inte som en definition av en beskattningsbar transaktion. I avsnitt 4 föreslås att ML:s leveransbegrepp slopas och att direktivets begrepp ”leverans av varor” i stället ska användas i betydelsen vad som ska beskattas.

Som ett led i anpassningen till direktivet föreslår vi att definitionen av det unionsrättsliga begreppet leverans av varor utformas i enlighet med definitionen i artikel 14.1 i direktivet.

I artikel 14.2 i direktivet anges tre transaktioner som också ska anses som leverans av varor. De tre transaktionerna avser överföring av äganderätten till en vara mot ersättning på order av en offentlig myndighet eller i dess namn eller i enlighet med lagstiftning (artikel 14.2 a), faktiskt överlämnande av vara i överensstämmelse med avtal om uthyrning av varor under en viss tid och avbetalningsköp (artikel 14.2 b) samt överföring av vara i enlighet med ett kommissionärsavtal om köp eller försäljning (artikel 14.2 c).

Artikel 14.2 c motsvaras närmast av 6 kap. 7 § ML, som dock rör både förmedling av varor och tjänster. Bestämmelserna i artikel 14.2 a och b har inte uttryckligen införts i ML, men de torde enligt vår uppfattning omfattas av ML:s bestämmelser. För att uppnå en formell överensstämmelse med motsvarande bestämmelser i direktivet, föreslår vi en bestämmelse som uttryckligen anger att dessa transaktioner ska anses utgöra leverans av varor.

En bestämmelse med en definition av begreppet leverans av varor finns i 5 kap. 3 § NML.

6.4 Transaktioner som likställs med leverans av varor mot ersättning

6.4.1 Uttag av varor likställs med leverans av varor mot ersättning

Utredningens förslag: Uttag av varor ska likställas med leverans av varor mot ersättning.

Skälen för utredningens förslag: I mervärdesskattedirektivet likställs uttag av varor med leverans av varor mot ersättning (artiklarna 16 och 18). En förutsättning för att en leverans av en vara ska falla inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt och kunna beskattas är att den sker mot ersättning (artikel 2). Uttag av varor sker inte mot ersättning. För att uttag av varor ska kunna beskattas likställs de därför med leverans av varor mot ersättning.

I ML anges att med omsättning av vara avses att en vara tas i anspråk genom uttag (2 kap. 1 § första stycket 2 ML). I syfte att anpassa NML till direktivet föreslår vi i avsnitt 4 att begreppet omsättning slopas och ersätts med begreppen leverans av varor eller

leverans av varor mot ersättning. Som ett led i den anpassningen föreslår vi här att en bestämmelse ska införas i NML som, på samma sätt som i direktivet, likställer uttag av varor med leverans av varor mot ersättning.

Bestämmelser avseende uttag av varor finns i 5 kap. 8–11 §§ NML.

6.4.2 Överföring av varor till andra EU-länder likställs med leverans av varor mot ersättning

Utredningens förslag: En beskattningsbar persons överföring av varor från den egna rörelsen till ett annat EU-land ska likställas med en leverans av varor mot ersättning.

Skälen för utredningens förslag: Enligt mervärdesskattedirektivet är en förutsättning för att en leverans av en vara ska omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt och kunna beskattas att den sker mot ersättning. Överföring av varor sker inte mot ersättning. För att överföringar av varor ska kunna beskattas likställs de därför med leverans av varor mot ersättning.

Enligt artikel 17.1 i direktivet ska en beskattningsbar persons överföring av varor från sin rörelse till en annan medlemsstat likställas med leverans av varor mot ersättning. Med överföring av varor till en annan medlemsstat avses enligt artikeln varje försändelse eller transport av materiell lös egendom som utförs av en beskattningsbar person eller för hans räkning inom ramen för den beskattningsbara personens rörelse, till en bestämmelseort utanför den medlemsstats territorium där tillgångarna befinner sig men inom unionen. I artikel 17.2 anges dock ett antal transaktioner för vilka en försändelse eller transport av en vara inte ska anses som en överföring till en annan medlemsstat. Bland dessa transaktioner finns t.ex. överföringar av varor för distansförsäljning och monteringsleveranser.

I ML finns också bestämmelser om vad som utgör överföring av vara till annat EU-land i 2 kap. 1 § andra stycket ML. Enligt denna paragraf ska en överföring av en vara likställas med en omsättning av varan om varan transporteras av en beskattningsbar person eller för dennes räkning från en verksamhet som den beskattningsbara personen bedriver inom EU, överföringen görs för dennes verksamhet och överföringen ska beskattas som unionsinternt förvärv i det andra

EU-landet. I bestämmelsen anges därmed inte, så som i direktivet, att vissa transporter som t.ex. vid monteringsleveranser och distansförsäljningar inte ska anses utgöra överföringar av varor till annat EU-land. I stället anges i 2 a kap. 7 § andra stycket ML att denna typ av transporter inte ska anses utgöra unionsinterna förvärv av varor.

ML:s bestämmelser är tänkta att leda till samma resultat som mervärdesskattedirektivets bestämmelser, men strukturen i ML skiljer sig alltså från direktivets struktur. Som ett led i anpassningen av NML till direktivets systematik och terminologi, föreslår vi att en beskattningsbar persons överföring av varor från den egna rörelsen till ett annat EU-land ska likställas med leverans av varor mot ersättning. Bestämmelserna bör anpassas till direktivets struktur genom att det redan i definitionen av vad som utgör en överföring av varor till annat EU-land anges, på samma sätt som i direktivet, att vissa försändelser och transporter som t.ex. vid monteringsleveranser och distansförsäljningar inte utgör överföringar av varor och därmed inte ska likställas med leverans av varor mot ersättning. Bestämmelserna i NML och direktivet avseende vad som utgör överföring av varor blir därmed enhetliga och det bör underlätta tillämpningen av NML. Bestämmelserna om överföringar görs också landsneutrala för att strukturen i NML och direktivet avseende beskattningsbara transaktioner och platsen för beskattningsbara transaktioner ska vara enhetliga, se ovan avsnitt 6.2. Det gäller även för sådana överföringar till avropslager som inte likställs med en leverans av varor mot ersättning.

Bestämmelser avseende överföring av varor till andra EU-länder samt överföring till avropslager finns i 5 kap. 12–21 §§ NML.

6.5 Unionsinternt förvärv av varor

Utredningens förslag: Definitionen av det unionsrättsliga begreppet unionsinternt förvärv av varor utformas i enlighet med mervärdesskattedirektivet.

Skälen för utredningens förslag: Den beskattningsbara transaktionen unionsinternt förvärv av varor definieras i artikel 20 i mervärdesskattedirektivet. Med unionsinternt förvärv av varor avses förvärv av rätten att såsom ägare förfoga över materiell lös egendom som för-

sänds eller transporteras till förvärvaren av säljaren eller förvärvaren eller för någonderas räkning i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten avgick. Enligt andra stycket i samma artikel ska, i situationer där varor som förvärvats av en icke beskattningsbar juridisk person försänds eller transporteras från en plats utanför EU:s mervärdesskatteområde och av förvärvaren importerats till en annan medlemsstat än den där försändelsen eller transporten avslutas, varorna anses ha försänts eller transporterats från importmedlemsstaten. Genom denna bestämmelse skapas ett unionsinternt förvärv om en juridisk person som inte är en beskattningsbar person importerar en vara i ett EU-land för att därefter transportera varan till ett annat EU-land. Bestämmelsen syftar till att hindra juridiska personer som inte är beskattningsbara personer från att kunna minska sina mervärdesskattekostnader genom att välja ett EU-land med låg mervärdesskatt för import av varor och därefter, utan mervärdesskattekonsekvenser, föra över varorna till ett annat EU-land.

I ML definieras vad som utgör unionsinternt förvärv av varor i 2 a kap. 2 §. Enligt första punkten i denna paragraf avses, under förutsättningar som anges i 2 a kap. 3–5 §§ ML, med unionsinternt förvärv att någon mot ersättning förvärvar en vara, om varan transporteras till förvärvaren av denne eller av säljaren eller för någonderas räkning till Sverige från ett annat EU-land. I 3 och 4 §§ anges ett antal förutsättningar för att förvärv av olika typer av varor ska anses utgöra unionsinterna förvärv av varor (bl.a. status på köparen och en beloppsgräns). I 5 § anges på motsvarande sätt som i andra stycket i artikel 20 i mervärdesskattedirektivet att en vara ska anses förvärvad enligt 2 § 1 även i de fall transporten påbörjas utanför EU och varan därefter importerats till ett annat EU-land av förvärvaren för vidare transport till Sverige, om förvärvaren är en juridisk person som inte är en beskattningsbar person.

ML:s bestämmelser är tänkta att leda till samma resultat som mervärdesskattedirektivets bestämmelser, men strukturen i ML skiljer sig från direktivets struktur. Som ett led i anpassningen av strukturen i NML till mervärdesskattedirektivet föreslår vi att definitionen av begreppet unionsinternt förvärv av varor utformas i enlighet med direktivet. Definitionen av unionsinternt förvärv av varor görs också landsneutral för att strukturen i NML och direktivet avseende beskattningsbara transaktioner och platsen för beskattningsbara transak-

tioner ska vara enhetlig, se ovan avsnitt 6.2. Därmed kommer bestämmelser avseende när ett unionsinternt förvärv sker i Sverige framgå av bestämmelserna om platsen för beskattningsbara transaktioner (6 kap. NML) i stället för som i ML direkt av definitionen.

Bestämmelsen i ML om situationer där transporten av en vara börjar utanför EU och varan därefter importerats till ett annat EU-land av förvärvaren för vidare transport till Sverige, om förvärvaren är en juridisk person som inte är en beskattningsbar person (2 a kap. 5 § ML) anpassas också till direktivets lydelse och införs i NML som en del av bestämmelsen om vad som avses med unionsinterna förvärv av varor.

En bestämmelse med en definition av begreppet unionsinternt förvärv av varor finns i 5 kap. 22 §§ NML.

6.6 Överföringar av varor som likställs med unionsinternt förvärv av varor mot ersättning

6.6.1 Gällande rätt

EU-rätt

Enligt artikel 21 i mervärdesskattedirektivet ska en beskattningsbar persons användning, inom ramen för sin rörelse, av varor som av honom eller för hans räkning försänts eller transporterats från en annan medlemsstat inom vilken varorna producerats, utvunnits, bearbetats, inköpts eller förvärvats i den mening som avses i artikel 2.1 b, eller importerats av den beskattningsbara personen inom ramen för hans rörelse till denna andra medlemsstat, likställas med ett unionsinternt förvärv av varor mot ersättning. Syftet med denna bestämmelse är att överföringar av varor som likställs med unionsinterna förvärv av varor mot ersättning ska vara en spegelbild av sådana överföringar som enligt artikel 17.1 i direktivet ska likställas med leverans av varor mot ersättning.

Svensk rätt

Enligt 2 a kap. 2 § tredje och fjärde punkten ML ska med unionsinterna förvärv förstås att varor förs över från ett annat EU-land till Sverige under förutsättningar som delvis motsvarar förutsättningarna i artikel 21. Systematiken i ML skiljer sig dock från mervärdesskattedirektivet genom att de förflyttningar av varor mellan EU-länder, som enligt artikel 17.2 i direktivet inte utgör överföringar av varor, enligt 2 a kap. 7 § andra stycket ML i stället anges som överföringar som inte ska anses utgöra unionsinterna förvärv av varor.

6.6.2 Överföring av varor från andra EU-länder likställs med unionsinternt förvärv av varor mot ersättning

Utredningens förslag: En beskattningsbar persons överföring av varor från andra EU-länder ska under vissa förutsättningar likställas med ett unionsinternt förvärv av varor mot ersättning.

Skälen för utredningens förslag: I mervärdesskattedirektivet likställs vissa överföringar av varor från andra EU-länder med unionsinterna förvärv av varor mot ersättning. En förutsättning för att ett unionsinternt förvärv ska kunna omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt och beskattas är att det sker mot ersättning. Överföringar av varor sker inte mot ersättning. För att överföringar av varor ska kunna beskattas likställs de därför med unionsinterna förvärv av varor mot ersättning. I ML anses vissa överföringar av varor från andra EU-länder utgöra unionsinterna förvärv av varor. Även om regleringarna leder till samma beskattningsresultat så skiljer sig lydelseerna och strukturen åt mellan dessa regleringar.

Som ett led i anpassningen av strukturen i NML till mervärdesskattedirektivet föreslår vi att bestämmelsen som likställer vissa överföringar av varor från andra EU-länder med unionsinterna förvärv av varor mot ersättning utformas i enlighet med direktivet. För att behålla den tydliga spegelbilden mellan överföringar av varor som likställs med leveranser av varor mot ersättning och sådana överföringar av varor som likställs med unionsinterna förvärv av varor mot ersättning, föreslår vi också att det i bestämmelsen uttryckligen ska anges att försändelser och transporter av varor som inte utgör

överföringar av varor till annat EU-land inte heller ska likställas med unionsinterna förvärv av varor mot ersättning. Vi föreslår även att det i förtydligande syfte införs en bestämmelse där det uttryckligen framgår att en överföring till ett avropslager är ett unionsinternt förvärv mot ersättning endast under förutsättning att överföringen likställs med en leverans av varor mot ersättning. Bestämmelsen om vilka överföringar av varor från annat EU-land som ska likställas med unionsinternt förvärv av varor mot ersättning görs också landsneutral för att strukturen i NML och direktivet avseende beskattningsbara transaktioner och platsen för beskattningsbara transaktioner ska vara enhetlig, se ovan avsnitt 6.2. Därmed kommer bestämmelser avseende när en överföring av vara som likställs med ett unionsinternt förvärv av vara mot ersättning sker i Sverige framgå av bestämmelserna om platsen för beskattningsbara transaktioner (6 kap. NML) i stället för som i ML direkt av definitionen.

Bestämmelser avseende överföring av varor från annat EU-land som likställs med unionsinterna förvärv av varor mot ersättning finns i 5 kap. 23 och 24 §§ NML.

6.7 Tillhandahållande av tjänster

Utredningens förslag: Definitionen av det unionsrättsliga begreppet tillhandahållande av tjänster utformas i enlighet med mervärdesskattedirektivet.

Utredningens bedömning: En ny bestämmelse som exemplifierar vad som avses med tillhandahållande av tjänster motsvarande artikel 25 i mervärdesskattedirektivet bör inte införas.

Skälen för utredningens förslag och bedömning

Definitionen av begreppet tillhandahållande av tjänster

Den beskattningsbara transaktionen tillhandahållande av tjänster definieras i artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet. Med tillhandahållande av tjänster avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor. Denna bestämmelse motsvaras i ML närmast av en definition av begreppet omsättning av tjänst, med vilket avses att en tjänst mot ersättning utförs, överläts eller på annat sätt tillhandahålls någon.

Av 1 kap. 6 § ML följer att med tjänst förstås allt som kan tillhandahållas som inte utgör varor.

Som ett led i anpassningen av strukturen i NML till mervärdesskattedirektivet, föreslår vi att definitionen av begreppet tillhandahållande av tjänster utformas i enlighet med artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet. I paragrafen definieras därmed, till skillnad från definitionen av omsättning av tjänst i ML, enbart vad som avses med den beskattningsbara transaktionen tillhandahållande av tjänst utan någon koppling till ett krav på ersättning. Definitionen finns i 5 kap. 25 § NML.

Exemplifiering av tillhandahållande av tjänster

I artikel 25 i mervärdesskattedirektivet anges att ett tillhandahållande av tjänster bl.a. kan utgöras av någon av tre typer av transaktioner. Den första typen är överlåtelse av immateriella tillgångar, vare sig det upprättats någon handling angående äganderätten eller ej. Den andra typen är åtagande att avstå från ett handlande eller att tolerera ett handlande eller en situation. Den sista typen är utförande av tjänster på anmodan av en offentlig myndighet eller i dennas namn eller enligt lag.

I ML finns inte någon motsvarande bestämmelse. Enligt vår bedömning kan de exemplifierade transaktionerna anses omfattas av den föreslagna definitionen av tillhandahållande av tjänster (som motsvarar definitionen i artikel 24 i direktivet). Det finns därmed inte något behov av att införa en bestämmelse i NML med motsvarande exempel. En sådan bestämmelse bör därmed inte införas i NML.

6.8 Uttag av tjänster likställs med tillhandahållande av tjänster mot ersättning

Utredningens förslag: Uttag av tjänster ska likställas med tillhandahållande av tjänster mot ersättning.

Skälen för utredningens förslag: I mervärdesskattedirektivet likställs uttag av tjänster med tillhandahållande av tjänster mot ersättning (artiklarna 26 och 27). En förutsättning för att ett tillhandahållande

hållande av en tjänst ska omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt och kunna beskattas är att det sker mot ersättning. Uttag av tjänster sker inte mot ersättning. För att uttag av tjänster ska kunna beskattas likställs de därför med tillhandahållande av tjänster mot ersättning.

I ML förstås med omsättning av tjänst att en tjänst tas i anspråk genom uttag (2 kap. 1 § tredje stycket 2 ML). I avsnitt 4 föreslår vi i syfte att anpassa NML till direktivet att begreppet omsättning slopas. Som ett led i den anpassningen föreslår vi här att en bestämmelse ska införas i NML som, på samma sätt som i direktivet, likställer uttag av tjänster med tillhandahållande av tjänster mot ersättning.

Bestämmelser avseende uttag av tjänster finns i 5 kap. 26–34 §§ NML.

6.9 Import av varor

6.9.1 Gällande rätt

EU-rätt

I artikel 30 i mervärdesskattedirektivet finns en definition av begreppet import av varor. I första stycket anges att med import av varor avses införsel i unionen av varor som inte är i fri omsättning i den mening som avses i artikel 24 i fördraget om upprättandet av gemenskapen (numera artikel 29 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, förkortat EUF-fördraget). Av artikel 29 framgår att varor som kommer från tredjeland ska anses vara i fri omsättning i en medlemsstat, om importformaliteterna har uppfyllts och tillämpliga tullar och avgifter med motsvarande verkan har tagits ut i denna medlemsstat och hel eller partiell restitution av sådana tullar och avgifter inte har lämnats. Första stycket i artikel 30 i direktivet avser därmed situationer där varor som inte har fått status som unionsvara genom tullförfarandet ”övergång till fri omsättning” förs in från en plats utanför unionen. Om en vara vid ankomsten till unionen hänförs t.ex. till ett tullagerförfarande (dvs. placeras i ett speciellt lager utan att någon tull eller mervärdesskatt påförs) i stället för till tullförfarandet övergång till fri omsättning, anses importen av varan äga rum i den medlemsstat varan befinner sig när den upphör att omfattas av tullagerförfarandet (artikel 61 i mervärdesskattedirektivet).

Varor som kommer till unionen är i normala fall inte i fri omsättning. Det finns dock situationer där unionsvaror tillfälligt lämnar tullområdet för att därefter komma tillbaka igen. Enligt huvudregeln förlorar dessa varor sin status som unionsvaror i och med att de lämnar unionens tullområde (artikel 154 i unionstullkodexen). Varorna är då inte i fri omsättning när de kommer tillbaka utan måste deklarerars och genom tullförfarandet övergång till fri omsättning få status som unionsvaror igen. Från denna bestämmelse finns dock undantag för s.k. intern transitering och vissa särskilda fall där varor som tillfälligt lämnar tullområdet får behålla sin status som unionsvaror och därmed redan är i fri omsättning när det återkommer till området (artikel 155 i unionstullkodexen och artikel 119 i kompletteringsförordningen 2015/2446). Ett exempel på en sådan situation är en lastbil som lämnar Sverige för att köra paket till Norge och sedan återvänder till Sverige. Lastbilen kan då under vissa förutsättningar behålla sin status som unionsvara under hela tiden, dvs. är i fri omsättning när den kommer tillbaka till Sverige. Ett annat exempel är varor som någon som tillfälligt reser ut ur EU har i sitt bagage. Dessa varor behåller också sin status som unionsvaror och är i fri omsättning när personen återvänder till Sverige med dem (under förutsättning att vissa krav är uppfyllda). I dessa fall omfattas införseln till unionen inte av mervärdesskattedirektivets definition av import av varor eftersom varorna är i fri omsättning.

Av andra stycket i artikel 30 i direktivet framgår att med import av varor avses även införsel i gemenskapen av en vara i fri omsättning från ett tredje territorium som ingår i gemenskapens tullområde. Detta stycke avser därmed införsel av varor som är i fri omsättning från en plats som ligger inom EU:s tullområde men utanför EU:s mervärdesskatteområde, t.ex. Åland. Vad som utgör EU:s mervärdesskatteområde och vad som utgör tredje territorier som inte omfattas av EU:s mervärdesskatteområde regleras i artiklarna 5, 6 och 7. Av artikel 6.1 framgår vilka tredje territorier som ingår i EU:s tullområde (och som därmed avses i andra stycket i artikel 30).

Svensk rätt

I ML finns en definition av begreppet import i 2 kap. 1 a §. Av bestämmelsen framgår att med import förstås att en vara förs in till Sverige från en plats utanför EU. Enligt 1 kap. 10 a § ML avses med EU inte de tredje territorier som regleras i 1 kap. 10 b § ML. Därmed omfattar definitionen av import all varuinförsel till Sverige från platser utanför EU:s mervärdesskatteområde.

I 1 kap. 19 § ML anges att med fri omsättning förstås detsamma som i unionstullkodexen.

6.9.2 Definitionen av begreppet import av varor

Utredningens förslag: Definitionen av det unionsrättsliga begreppet import av varor ska utformas i enlighet med mervärdesskattedirektivet.

Skälen för utredningens förslag: Definitionerna av import i ML och mervärdesskattedirektivet skiljer sig åt i vissa delar. I ML:s definition görs ingen skillnad på varor som är i fri omsättning och varor som inte är i fri omsättning. Därmed omfattas situationer där varor i fri omsättning förs in till Sverige från en plats utanför EU:s tullområde av begreppet import i ML men inte av begreppet import av varor i mervärdesskattedirektivet. Vidare anges i ML att varan ska införas från en plats utanför EU. Varor som inte är i fri omsättning och som införs till Sverige kan dock komma från ett tullager inom EU:s mervärdesskatteområde. Varorna finns då fysiskt på en plats inom EU även om de i tullhänseende inte har importerats till tullunionen. Denna införsel kan utgöra en import av varor till Sverige enligt artikel 61 i direktivet, men det är inte helt tydligt om en sådan import omfattas av ML:s definition. Vi föreslår därför att definitionen av begreppet import av varor utformas i enlighet med direktivets definition, så att det klargörs att de omfattar samma situationer. Definitionen av import av varor görs också landsneutral genom att den beskriver vad som avses med import av varor till EU i stället för att som i ML endast beskriva vad som avses med import av varor till Sverige. Vilka importer som sedan ska anses ske till Sverige avgörs i enlighet med bestämmelserna om platsen för beskattnings-

bara transaktioner (6 kap. NML). Denna förändring görs för att strukturen i NML och direktivet avseende beskattningsbara transaktioner och platsen för beskattningsbara transaktioner ska vara enhetlig, se ovan avsnitt 6.2.

En bestämmelse med en definition av import av varor finns i 5 kap. 35 § NML. En bestämmelse om fri omsättning finns i 2 kap. NML om definitioner och förklaringar.

6.10 Bestämmelser om vouchrar

6.10.1 Överlåtelse av enfunktionsvoucher

Utredningens förslag: Överlåtelse av en enfunktionsvoucher ska under vissa förutsättningar anses som en leverans av de varor eller ett tillhandahållande av de tjänster som vouchern avser. Motsvarande direktivanpassningar ska även göras i övriga bestämmelser i kapitlet avseende enfunktionsvouchrar.

Skälen för utredningens förslag: I mervärdesskattedirektivet betraktas en överlåtelse av enfunktionsvoucher som görs av en beskattningsbar person som agerar i eget namn som en leverans av de varor eller tillhandahållande av de tjänster som vouchern avser (artikel 30b). I motsvarande bestämmelser i ML anses en överlåtelse av en enfunktionsvoucher mot ersättning eller ett uttag av en voucher som en omsättning av de varor eller tjänster som vouchern avser (2 kap. 9 § ML). Denna bestämmelse (liksom övriga bestämmelser i 2 kap. ML om enfunktions- och flerfunktionsvouchrar) leder till samma beskattningsresultat som direktivets bestämmelser, men strukturen i ML skiljer sig från direktivets struktur eftersom överlåtelsen kopplas till begreppet omsättning.

I syfte att anpassa NML till direktivet föreslår vi i avsnitt 4 att begreppet omsättning slopas. Som ett led i den anpassningen föreslår vi här att en bestämmelse ska införas i NML enligt vilken, på samma sätt som i direktivet, överlåtelse av en enfunktionsvoucher som görs av en beskattningsbar person som agerar i eget namn ska anses som leverans eller ett tillhandahållande av de varor eller tjänster som vouchern avser. Därigenom slopas skrivningen om att överlåtelsen ska ske mot ersättning och hänvisningen till bestämmelsen om uttag,

eftersom dessa skrivningar endast behövs i ML för att överlåtelseerna av enfunktionsvouchrar kopplas till begreppet omsättning i stället för som i direktivet och i NML till begreppen leverans av varor och tillhandahållande av tjänster. På motsvarande sätt föreslår vi att begreppet omsättning byts ut i övriga bestämmelser i 5 kap. NML avseende enfunktionsvouchrar.

Bestämmelser avseende överlåtelse av enfunktionsvouchrar finns i 5 kap. 38 § NML. Övriga bestämmelser i kapitlet avseende enfunktionsvouchrar finns i 5 kap. 39–40 §§ NML.

6.10.2 Hantering av flerfunktionsvoucher

Utredningens förslag: Den faktiska leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster i utbyte mot en flerfunktionsvoucher ska under vissa förutsättningar vara föremål för mervärdesskatt, medan tidigare överlåtelser av vouchern inte ska det. Om överlåtelse av en flerfunktionsvoucher görs av en annan beskattningsbar person än den som utför den faktiska leveransen eller det faktiska tillhandahållandet i utbyte mot vouchern, ska alla tillhandahållanden av tjänster som kan identifieras vara föremål för mervärdesskatt.

Skälen för utredningens förslag: Enligt mervärdesskattedirektivet ska den faktiska leveransen av varorna eller det faktiska tillhandahållandet av tjänsterna i utbyte mot en flerfunktionsvoucher som godtas som ersättning eller partiell ersättning av leverantören eller tillhandahållaren vara föremål för mervärdesskatt medan föregående överlåtelser av flerfunktionsvouchern inte är föremål för mervärdesskatt (artikel 30b.2). Vidare regleras att när överlåtelsen av en flerfunktionsvoucher görs av en annan beskattningsbar person än den som utför den transaktion som är föremål för mervärdesskatt ska allt tillhandahållande av tjänster som kan identifieras vara föremål för mervärdesskatt.

I ML anges i stället att den faktiska leveransen eller tillhandahållandet i utbyte mot en flerfunktionsvoucher ska anses som en omsättning medan tidigare överlåtelser av vouchern inte är omsättningar (2 kap. 12 § ML). När en överlåtelse av en flerfunktionsvoucher görs av en annan person än den beskattningsbara person som genom-

för omsättningen ska alla tjänster som kan identifieras anses som omsättningar (2 kap. 13 § ML). Dessa bestämmelser leder till samma beskattningsresultat som direktivets bestämmelser, men strukturen i ML skiljer sig från direktivets struktur eftersom de faktiska leveranserna och tillhandahållandena, samt ovan nämnda tillhandahållanden av tjänster som kan identifieras, kopplas till begreppet omsättning.

I syfte att anpassa NML till direktivet föreslår vi i avsnitt 4 att begreppet omsättning slopas. Som ett led i den anpassningen föreslår vi att en bestämmelse ska införas i NML enligt vilken den faktiska leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna i utbyte mot en flerfunktionsvoucher som godtas som ersättning eller partiell ersättning av leverantören eller tillhandahållaren ska, på samma sätt som i direktivet, vara föremål för mervärdesskatt medan tidigare överlåtelser av vouchern inte ska det. Vidare föreslår vi att tjänster som tillhandahålls av den som överlåter en flerfunktionsvoucher utan att utföra den faktiska leveransen eller tillhandahållandet i utbyte mot flerfunktionsvouchern ska vara föremål för mervärdesskatt.

Bestämmelser avseende hantering av flerfunktionsvouchrar finns i 5 kap. 41 och 42 §§ NML.

7 Beskattningsgrundande händelse och redovisningsskyldighet

7.1 Vårt uppdrag

Enligt utredningens direktiv (dir. 2016:58) är en del av vårt uppdrag att förbättra mervärdesskattelagstiftningen genom att den får en tydligare struktur och blir mer överskådlig samt språkligt moderniserad. En särskild målsättning är att den föreslagna lagstiftningens terminologi och systematik i högre grad ska stå i överensstämmelse med motsvarigheterna i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet). Lagstiftningens utformning och struktur ska även vara långsiktigt hållbar.

I detta avsnitt behandlas begreppet beskattningsgrundande händelse, bestämmelser om tidpunkten för när den beskattningsgrundande händelsen inträffar samt bestämmelser om redovisningsskyldighet.

7.2 Beskattningsgrundande händelse och redovisningsskyldighet

7.2.1 Gällande rätt

EU-rätt

I mervärdesskattedirektivet finns bestämmelser avseende beskattningsgrundande händelse i avdelning VI i artiklarna 62–71. I artikel 62.1 anges att med beskattningsgrundande händelse avses den händelse genom vilken de rättsliga villkoren för att mervärdesskatt ska bli utkrävbar är uppfyllda. Av artikel 63 framgår att den beskattningsgrundande händelsen inträffar när leveransen av varorna eller till-

handahållandet av tjänsterna äger rum. Enligt artikel 14.1 avses med leverans av varor överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar. Detta är ett unionsrättsligt begrepp som enligt EU-domstolens dom i mål C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe, inte hänför sig till äganderättsövergång i enlighet med de formkrav som den tillämpliga nationella rätten ställer upp. Begreppet innefattar enligt domstolen samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan, vilka ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till densamma. Definitionen av tillhandahållande av tjänster finns i artikel 24 där det anges att med tillhandahållande av tjänst avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor.

I artikel 64 anges vid vilken tidpunkt vissa leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som ger upphov till successiva avräkningar eller successiva betalningar ska anses äga rum och vid vilken tidpunkt vissa kontinuerliga leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster ska anses äga rum.

Tidpunkten för när den beskattningsgrundande händelsen inträffar vid unionsinterna förvärv av varor är enligt artikel 68 när förvärvet äger rum, vilket ska anses vara den tidpunkt då leverans av liknande varor inom medlemsstatens territorium anses äga rum. För import av varor regleras tidpunkten för när den beskattningsgrundande händelsen inträffar i artiklarna 70 och 71. Denna tidpunkt är enligt artikel 70 då importen av varorna äger rum. I artikel 71 regleras särskilda tidpunkter för när den beskattningsgrundande händelsen inträffar i de fall varorna hänförs till vissa förfaranden eller situationer vid införseln.

I avdelning VI i artiklarna 62–71 finns också bestämmelser om mervärdesskattens utkrävbarhet. I artikel 62.2 anges att med mervärdesskattens utkrävbarhet avses att staten enligt lag får rätt att vid en given tidpunkt kräva skatt från den person som är betalningsskyldig för skatten.

Svensk rätt

I 1 kap. 3 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, finns huvudregeln för skattskyldighetens inträde. Enligt denna bestämmelse inträder skattskyldigheten när varan har leve-

rerats eller tjänsten har tillhandahållits eller när varan eller tjänsten tagits i anspråk genom uttag. I tredje stycket i samma bestämmelse anges att med leverans av vara förstås att varan avlämnas eller att den sänds till en köpare mot postförskott eller efterkrav. Av förarbetena framgår att vad som avsågs var att varan civilrättsligt har avlämnats till köparen, med undantag för avsändande mot postförskott och efterkrav då skattskyldigheten inträder vid avsändandet.¹ Civilrättsliga regler om när en vara anses avlämnad finns bl.a. i köplagen (1990:931).

I 13 kap. ML finns bestämmelser om redovisning av utgående och ingående mervärdesskatt. En av huvudreglerna för redovisning av utgående mervärdesskatt finns i 13 kap. 6 § ML, enligt vilken skatten ska redovisas för den redovisningsperiod då en omsättning av en vara eller tjänst enligt god redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts (om förskotts- eller a contobetalning har tagits emot eller lämnats ska skatten dock redovisas för den redovisningsperiod då detta skett). Om den skattskyldige inte är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) ska utgående mervärdesskatt redovisas för den redovisningsperiod då skattskyldigheten har inträtt (13 kap. 7 § ML). Slutligen finns det en möjlighet för vissa skattskyldiga att redovisa den utgående mervärdesskatten för den redovisningsperiod då betalning tas emot kontant eller på annat sätt kommer den skattskyldige tillgodo (13 kap. 8 § ML).

För redovisning av ingående mervärdesskatt finns en av huvudreglerna i 13 kap. 16 § ML enligt vilken skatten ska dras av för den redovisningsperiod då ett förvärv av en vara eller tjänst enligt god redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts (om förskotts- eller a contobetalning har lämnats ska skatten dock dras av för den redovisningsperiod då detta skett). Om den skattskyldige inte är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) ska ingående mervärdesskatt redovisas för den redovisningsperiod då varan eller tjänsten levererats eller tillhandahållits den skattskyldige (13 kap. 17 § ML). Slutligen ska skattskyldiga som redovisar utgående skatt enligt den s.k. bokslutsmetoden i 13 kap. 8 § ML även dra av ingående mervärdesskatt för den redovisningsperiod då betalning gjorts (13 kap. 18 § ML).

¹ Prop. 1993/94:99 s. 126 f.

7.2.2 Begreppet beskattningsgrundande händelse införs

Utredningens förslag: Begreppet beskattningsgrundande händelse, dvs. den händelse genom vilken de rättsliga villkoren för att mervärdesskatt ska bli utkrävbar är uppfyllda, ska införas i den nya mervärdesskattelagen. En huvudregel om tidpunkten för när en beskattningsgrundande händelse inträffar, som motsvarar tidpunkten för när den beskattningsgrundande händelsen inträffar enligt direktivet, ska införas. Bestämmelserna om tidpunkt för när den beskattningsgrundande händelsen inträffar ska omfatta samtliga beskattningsbara transaktioner, oavsett om de beskattas i Sverige eller inte.

Skälen för utredningens förslag

Begreppet beskattningsgrundande händelse

I mervärdesskattedirektivet finns bestämmelser avseende beskattningsgrundande händelse i artiklarna 62–71. Där definieras vad som avses med beskattningsgrundande händelse och tidpunkten för när en beskattningsgrundande händelse inträffar. Med den beskattningsgrundande händelsen avses den omständighet som innebär att skatt kan komma att tas ut. Den beskattningsgrundande händelsen är en förutsättning för att skatt ska kunna utkrävas.² Tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen för en transaktion avgör vilka bestämmelser som ska tillämpas på transaktionen (när det gäller vilken skattesats som ska vara tillämplig finns det dock i direktivet särskilda bestämmelser som i vissa fall i stället kopplar tillämplig skattesats till tidpunkten för skattens utkrävbarhet).

I ML är inte begreppet beskattningsgrundande händelse infört, och lagens struktur skiljer sig från direktivets struktur. När det gäller bestämmelserna i direktivet om tidpunkten för när en beskattningsgrundande händelse inträffar finns närmast motsvarande bestämmelser i ML i 1 kap. 3–5 a §§ (samt i 1 kap. 5 b § som införs i ML genom prop. 2019/20:122). I dessa bestämmelser regleras tidpunkten för skattskyldighetens inträde, som avgör vilka bestämmelser som ska tillämpas på en transaktion. I bestämmelserna används begreppet

² SOU 2002:74 s. 463 f.

”skattskyldighet” och detta begrepp är kopplat till skyldigheten att betala skatt enligt portalparagrafen i 1 kap. 1 § ML, dvs. till skattepliktiga transaktioner. Denna koppling innebär därmed att ML endast reglerar skattskyldighetens inträde för skattepliktiga transaktioner. Detta utgör en skillnad mot direktivet, där bestämmelserna om när en beskattningsgrundande händelse inträffar är kopplad till de beskattningsbara transaktionerna, vilket innebär att de omfattar både skattepliktiga och undantagna transaktioner.

En annan skillnad mellan systematiken i direktivet och i ML är att direktivets begrepp beskattningsgrundande händelse är kopplat till direktivets definition av vad som utgör leverans av varor i artikel 14 (dvs. överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar). I ML finns det en definition av vad som avses med omättning av vara (2 kap. 1 §) och en definition av vad som avses med leverans av vara som används för att bestämma när skattskyldigheten inträder (1 kap. 3 § tredje stycket ML).

I syfte att anpassa strukturen och systematiken i den nya mervärdesskattelagen, förkortad NML, till mervärdesskattedirektivet, föreslås i avsnitt 4 att begreppet skattskyldighet slopas. Det innebär att även begreppet skattskyldighetens inträde försvinner. Vi föreslår i stället att begreppet beskattningsgrundande händelse införs. Vidare föreslår vi att det införs en huvudregel om när den beskattningsgrundande händelsen inträffar, som motsvarar bestämmelsen i artikel 63 i direktivet. Genom att begreppet beskattningsgrundande händelse är kopplat till samtliga beskattningsbara transaktioner, införs därmed en tidpunkt för när den beskattningsgrundande händelsen inträffar för samtliga dessa transaktioner, oavsett om de ska beskattas i Sverige eller inte. Därmed kommer det, till skillnad från i ML, även finnas en tidpunkt i NML, för när den beskattningsgrundande händelsen inträffar för leveranser av varor och tjänster som inte beskattas i Sverige, till vilken skyldigheter avseende t.ex. fakturering och redovisning kan knytas.

Tidpunkten för när den beskattningsgrundande händelsen inträffar enligt den nya huvudregeln kopplar på samma sätt som i direktivet till definitionen av leverans av varor i 5 kap. 3 § NML (som motsvarar definitionen i artikel 14.1) och till definitionen av tillhandahållande av tjänster i 5 kap. 25 § NML (som motsvarar definitionen i artikel 24.1) om inte de särskilda bestämmelserna för när leverans eller tillhandahållande äger rum i 7 kap. 5 och 6 §§ NML är tillämpliga.

En definition som motsvarar definitionen av leverans av vara i 1 kap. 3 § tredje stycket ML blir därmed överflödig och slopas. Definitionen av leverans av vara i ML skiljer sig något från direktivets definition av leverans av varor och ska enligt förarbetena tolkas i enlighet med de civilrättsliga reglerna för avlämnande (vi bortser här från leveranser mot postförskott eller efterkrav, dessa behandlas i avsnitt 7.2.4). Skatteverket anser i ett ställningstagande från 2019³ att begreppet leverans ska tolkas på ett sätt som är konformt med mervärdesskattedirektivet och att det innebär att leverans har samma innebörd som leverans av varor i direktivet, dvs. överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar. I förhållande till Skatteverkets tillämpning innebär slopandet av ML:s definition av leverans av vara inte någon ändring av tidpunkten för när den beskattningsgrundande händelsen inträffar för leveranser av varor som inte sker mot postförskott eller efterkrav, jämfört med tidpunkten för när skattskyldigheten inträffar enligt ML för motsvarande leveranser.

När det gäller de beskattningsbara transaktionerna unionsinternt förvärv av varor och import av varor innebär även här införandet av begreppet beskattningsgrundande händelse att det, till skillnad från i ML, även kommer att finnas en tidpunkt för när den beskattningsgrundande händelsen inträffar för från mervärdesskatt undantagna unionsinterna förvärv och import av varor, eftersom den beskattningsgrundande händelsen omfattar samtliga beskattningsbara transaktioner. Bestämmelser om tidpunkten för när den beskattningsgrundande händelsen inträffar för dessa transaktioner finns i 7 kap. 12 och 13 §§ NML, som motsvarar 1 kap. 4 a § första stycket och 5 § ML.

Uttag

Genom slopandet av begreppet skattskyldighet och införandet av begreppet beskattningsgrundande händelse, kommer direktivets bestämmelse för när den beskattningsgrundande händelsen inträffar, dvs. den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum, införas som en huvudregel i NML. I ML anges i samband med huvudregeln för när skattskyldigheten inträder att vid uttag inträder skattskyldigheten när varan eller tjänsten har tagits

³ Skatteverkets ställningstagande Omsättning av vara och leverans, mervärdesskatt., dnr 202 398393-18/111.

i anspråk. Denna reglering behövs i ML eftersom det med omsättning av vara respektive omsättning av tjänst även förstås uttag av varor och tjänster (2 kap. 1 § ML), men någon leverans eller något tillhandahållande mot ersättning sker ju inte i dessa fall.

I direktivet likställs uttag av varor och tjänster med leverans av varor mot ersättning respektive med tillhandahållande av tjänster mot ersättning (artiklarna 16, 18, 26 och 27). Därigenom kommer även uttag av varor och tjänster att omfattas av direktivets bestämmelse i artikel 63 om när den beskattningsgrundande händelsen inträffar. Eftersom uttag av varor och tjänster likställs, på samma sätt som i direktivet, med leverans av varor och tillhandahållande av tjänster mot ersättning i NML (5 kap. 8 och 26 §§), blir en särskild reglering av uttag när det gäller tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen överflödig. Uttag av varor och tjänster omfattas därmed även i NML av bestämmelserna för när den beskattningsgrundande händelsen inträffar för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster.

Enfunktionsvouchrar

När det gäller s.k. enfunktionsvouchrar finns det en skillnad mellan regleringen i ML och i direktivet. Med enfunktionsvoucher avses enligt 1 kap. 21 § ML en voucher för vilken det redan när den ställs ut är känt med vilket belopp mervärdesskatt ska betalas för de varor och tjänster som vouchern avser, och i vilket land omsättningen av varorna eller tjänsterna ska anses ha skett. Enligt 2 kap. 9 § ML ska varje överlåtelse mot ersättning av en enfunktionsvoucher som görs av en beskattningsbar person som agerar i eget namn anses som en omsättning av de varor eller tjänster som vouchern avser. I direktivet ska en sådan överlåtelse av en enfunktionsvoucher i stället betraktas som en leverans av de varor eller tjänster som vouchern avser (artikel 30b). Genom direktivets systematik kommer därmed överlåtelser av enfunktionsvouchrar omfattas av bestämmelsen om tidpunkten för när den beskattningsgrundande händelsen inträffar för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster, medan det i ML särskilt behöver anges i 1 kap. 3 § tredje stycket att en överlåtelse av en enfunktionsvoucher ska vid tillämpningen av första stycket likställas med en leverans av de varor eller ett tillhandahållande av de tjänster

som vouchern avser. I och med att det i 5 kap. 38 § NML införs en bestämmelse som på samma sätt som i artikel 30b i direktivet betraktar en överlåtelse av en enfunktionsvoucher som en leverans av de varor eller tjänster som vouchern avser (i stället för att överlåtelsen ska anses som en omsättning av varorna eller tjänsterna), blir en särskild reglering av enfunktionsvouchrar när det gäller tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen överflödig. Överlåtelse av enfunktionsvouchrar kommer därmed omfattas av bestämmelserna för när den beskattningsgrundande händelsen inträffar för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster.

Bestämmelser om redovisningsskyldighet

I ML finns bestämmelser om redovisning av utgående och ingående mervärdesskatt i 13 kap. I detta kapitel finns även bestämmelser om redovisning av omsättning av varor till andra EU-länder som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § ML (8 b § andra stycket), redovisning av omsättning av tjänster som omfattas av uppgiftsskyldigheten enligt 35 kap. 2 § första stycket 2 skatteförordningen (2011:1244) (8 c §), vilken valuta som ska användas vid redovisning av utgående och ingående mervärdesskatt (15 a och 23 a §§), ändring av tidigare redovisad utgående eller ingående mervärdesskatt (24–26 §§), redovisning av felaktigt debiterad mervärdesskatt (27 och 28 §§) och redovisning av sådan jämkning som avses i 8 a kap. (28 a §). Bestämmelserna i 13 kap. ML motsvarar i vissa delar direktivets bestämmelser om tidpunkten för mervärdesskattens utkrävbarhet och många av bestämmelserna har kopplingar till tidpunkten för skattskyldighetens inträde. I och med att skattskyldighetens inträde slopas och ersätts i NML med begreppet beskattningsgrundande händelse, anpassas även ovan nämnda bestämmelser om redovisningsskyldighet genom att dessa bestämmelser kommer hänvisa till tidpunkten för när den beskattningsgrundande händelsen inträffar i stället för till tidpunkten för när skattskyldigheten inträder.

När det gäller bestämmelserna om redovisningsskyldigheten ska utredningen enligt utredningsdirektiven inte föreslå några materiella förändringar rörande de huvudsakliga metoderna för redovisning av utgående och ingående skatt som tidigare har behandlats i betänkandet Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv (SOU 2002:74).

Vi har därför valt att inte heller införa begreppet ”mervärdesskattens utkrävbarhet” som används i direktivet i de bestämmelser som närmast motsvarar NML:s redovisningsregler.

7.2.3 Tidpunkt för när vissa kontinuerliga leveranser av varor och tjänster äger rum

Utredningens förslag: Bestämmelser om när vissa kontinuerliga leveranser av varor till andra EU-länder och vissa kontinuerliga tjänster för vilka platsen för tillhandahållandet är i ett annat EU-land ska anses äga rum ska införas.

Skälen för utredningens förslag: I direktivet regleras i artikel 64.2 när vissa leveranser och överföringar av varor till andra EU-länder som undantas från mervärdesskatt enligt artikel 138 och som pågår kontinuerligt mer än en kalendermånad ska anses äga rum (kontinuerliga EU-leveranser). Dessa kontinuerliga EU-leveranser anses äga rum vid utgången av varje kalendermånad till dess att leveransen upphör. I denna artikel regleras också när vissa kontinuerliga tillhandahållanden av tjänster ska anses äga rum. Det gäller tjänster för vilka skatten ska betalas av köparen i enlighet med artikel 196, och som pågår under en längre period än ett år och inte ger upphov till avräkningar eller betalningar under denna period (kontinuerliga EU-tillhandahållanden). Enligt artikeln anses dessa kontinuerliga EU-tillhandahållanden äga rum vid utgången av varje kalenderår till dess att tillhandahållandet upphör. Bestämmelserna om när kontinuerliga EU-leveranserna respektive EU-tillhandahållanden äger rum leder därmed till att tidpunkten för när den beskattningsgrundande händelsen inträffar för dessa leveranser och tillhandahållanden skiljer sig från vanliga leveranser och tillhandahållanden. I direktivet kopplas sedan tidpunkten för när en faktura senast ska utfärdas för kontinuerliga EU-leveranser och EU-tillhandahållanden till tidpunkten för när den beskattningsgrundande händelsen inträffar för dessa leveranser och tillhandahållanden (artikel 222).

I ML finns det inte någon reglering av skattskyldighetens inträde för kontinuerliga EU-leveranser och EU-tillhandahållanden som inte beskattas i Sverige, eftersom ML endast reglerar tidpunkten för skattskyldighetens inträde för transaktioner som beskattas i Sverige. I ML

finns därför endast en reglering för skattskyldighetens inträde vid kontinuerliga EU-leveranser som beskattas i Sverige som unions-interna förvärv av varor (1 kap. 4 a § andra stycket ML). Tidpunkten för fakturering avseende kontinuerliga EU-leveranser som inte beskattas i Sverige (och övriga leveranser av varor till andra EU-länder som är undantagna från mervärdesskatt enligt 3 kap. 30 a § ML) har därför fått kopplas till när skattskyldigheten inträder för motsvarande unionsinterna förvärv av varor (11 kap. 3 a § andra stycket ML).⁴ Denna tidpunkt styr också tidpunkten för redovisningsskyldigheten avseende denna typ av leveranser av varor (13 kap. 8 b § andra stycket ML). På motsvarande sätt finns det i ML endast bestämmelse om skattskyldighetens inträde avseende kontinuerliga EU-tillhandahållanden som beskattas i Sverige i 1 kap. 5 a § ML. Även här har därför bestämmelsen om tidpunkten för redovisning av kontinuerliga EU-tillhandahållanden som inte beskattas i Sverige (och av övriga tjänster som ska tas upp i periodisk sammanställning) i 13 kap. 8 c § ML fått kopplas till tidpunkten för när skattskyldigheten för motsvarande omsättning inom landet inträder.⁵ Även faktureringsbestämmelsen avseende omsättning av denna typ av tjänster har fått kopplas till skattskyldighetens inträde för motsvarande omsättning inom landet (11 kap. 3 a § tredje stycket ML).⁶

Genom att begreppet beskattningsgrundande händelse införs i NML kommer även från mervärdesskatt undantagna leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster omfattas av huvudregeln för när den beskattningsgrundande händelsen inträffar. För att tidpunkten för när den beskattningsgrundande händelsen inträffar för kontinuerliga EU-leveranser och EU-tillhandahållanden som inte beskattas i Sverige ska stämma överens med mervärdesskattedirektivet, föreslår vi att direktivets bestämmelser om när denna typ av leveranser och tillhandahållanden ska anses äga rum införs i NML. Därmed kan tidpunkten för faktureringskyldigheten för dessa leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster i 17 kap. 14 och 15 §§ kopplas direkt till tidpunkten för när den beskattningsgrundande händelsen inträffar för dem, i stället för att som i ML kopplas till motsvarande tidpunkt för förvärv av dessa varor och tjänster. Även redovisningsregeln för kontinuerliga EU-leveranser kommer därmed indirekt via

⁴ Prop. 2011/12:94 s. 60.

⁵ Prop. 2009/10:15 s. 143.

⁶ Prop. 2011/12:94 s. 61–62.

faktureringsreglerna kopplas till tidpunkten för när den beskattningsgrundande händelsen inträffar för dessa leveranser. Redovisningsregeln för kontinuerliga EU-tillhandahållanden kommer kunna kopplas direkt till tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen för dessa tjänster i stället för som i ML kopplas till tidpunkten för när skattskyldigheten inträffar för motsvarande förvärv av tjänster. Ovan nämnda tidpunkter för fakturering och redovisning kommer därmed vara densamma som i ML, men vara kopplade till tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen för respektive transaktion. NML:s struktur kommer härigenom närma sig direktivets struktur.

Bestämmelser avseende tidpunkten för när kontinuerliga EU-leveranser och EU-tillhandahållanden äger rum finns i 7 kap. 5 och 6 §§ NML.

7.2.4 Slopad särreglering av varor som sänds till köpare mot postförskott eller efterkrav

Utredningens förslag: Särregleringen av varor som sänds till en köpare mot postförskott eller efterkrav slopas som en följd av att ML:s definition av leverans av vara slopas.

Skälen för utredningens förslag: Enligt 1 kap. 3 § första stycket ML inträder skattskyldigheten när en vara har levererats. I tredje stycket i samma paragraf finns det en definition av vad som avses med leverans av vara. Enligt denna definition förstås med leverans av en vara att varan avlämnas eller att den sänds till en köpare mot postförskott eller efterkrav. Vid leveranser mot postförskott eller efterkrav inträder därmed skattskyldigheten enligt ML vid tidpunkten för avsändandet. I mervärdesskattedirektivet finns det inte någon motsvarande särreglering av leveranser mot postförskott eller efterkrav, utan även för dessa leveranser inträffar den beskattningsgrundande händelsen när leveransen äger rum. Med leverans av vara avses enligt direktivet överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar. Detta begrepp är ett unionsrättsligt begrepp som enligt EU-domstolens dom i mål C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe, inte hänför sig till äganderättsövergång i enlighet med de formkrav som den tillämpliga nationella rätten ställer upp. Begreppet innefattar enligt domstolen samtliga överföringar av materiell

egendom från en part till en annan, vilka ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till desamma.

En leverans mot postförskott eller efterkrav innebär att den som sänder varan köper en tjänst från en postoperatör, speditör etc. som innebär att mottagaren ska betala innan paketet eller brevet lämnas ut. Outlösta postförskott och efterkrav returneras till avsändaren på dennes bekostnad. Utredningen har granskat ett tjugotal avtal där företag erbjuder leveranser mot postförskott. Baserat på denna granskning verkar företagen i sina standardvillkor inte göra någon skillnad på leveranser mot postförskott och övriga leveranser när det gäller risken för varan och äganderätten för varan. Enligt avtalsvillkoren står säljaren (ofta tillsammans med transportören) för risken för varan till utlämningsstället och säljaren har ägande och återtaganderätt till samtliga produkter till dess att fullständig betalning har erlagts från kund. När det gäller leveranser mot postförskott så verkar säljarna ofta förbehålla sig rätten att debitera kunden för hanterings- och returkostnader för paket som inte hämtas ut.

Som nämnts i avsnitt 4 slopas ML:s definition av leverans av varor och begreppet skattskyldighetens inträde. I stället införs begreppet beskattningsgrundande händelse, som enligt huvudregeln i 7 kap. 4 § NML inträffar när leverans av en vara äger rum. I 5 kap. 3 § NML har mervärdesskattedirektivets definition av leverans av vara införts, med vilket avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar. Som tidigare nämnts innefattar begreppet enligt praxis från EU-domstolen samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan, vilka ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till desamma.

Enligt vår bedömning finns det inte något stöd i mervärdesskattedirektivet för att ha en sådan särreglering för postförskott och efterkrav som finns i ML. Vi föreslår därför att denna särreglering slopas. Därmed kommer den beskattningsgrundande händelsen även för dessa leveranser inträffa när leveransen äger rum, dvs. när en överföring av materiell egendom från en part till en annan, vilka ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till desamma sker. Enligt vår bedömning bör därmed den beskattningsgrundande händelsen för denna typ av leveranser i normalfallet inträffa vid utlämnandet av varan i stället för som i dag vid avsändandet av varan.

SlopanDET av särregleringen för postförskott och efterkrav leder endast till försumbara konsekvenser. Det beror bland annat på att det blir allt ovanligare att använda postförskott och efterkrav som betalningssätt, endast omkring en procent av paketförsändelserna bedöms betalas med förskott eller efterkrav. Dessutom måste en försändelse ha skickats iväg innan en höjning av mervärdesskattesatsen eller ett slopanDE av ett undantag från mervärdesskatt trätt i kraft, men hämtas ut efter denna tidpunkt för att ML:s särreglering av postförskott och efterkrav ska leda till någon effekt i mervärdesskatt-hänseende. Tidsfönstret för att särregleringen ska leda till en effekt är således klart begränsat, och uppgår till mellan en dag till en dryg vecka. Ytterligare en anledning till att effekterna av slopanDET av särregleringen bör bli små är att det är ovanligt att mervärdesskattesatsen höjs på sådana varor som är aktuella att skicka mot postförskott eller efterkrav. Slutligen kan eventuella konsekvenser helt undvikas vid en framtida höjning av mervärdesskattesatsen eller slopanDE av ett undantag för en vara som kan skickas mot postförskott eller efterkrav, genom att det i övergångsbestämmelser regleras att leveranser mot postförskott och efterkrav som avsänts innan ändringen inte ska omfattas av ändringen.

Slutsatsen är att ett slopanDE av denna särreglering inte bedöms ha några offentligfinansiella effekter. Endast mycket få varor, konsumenter och företag berörs. Således uppstår inte heller några nämnvärda konsekvenser för företag, enskilda, myndigheter eller allmänna förvaltningsdomstolar. Detta förslag behandlas därför inte i konsekvensanalysen i avsnitt 17.

8 Beskattningsunderlag

8.1 Vårt uppdrag

Enligt utredningens direktiv (dir. 2016:58) är en del av vårt uppdrag att förbättra mervärdesskattelagstiftningen genom att den får en tydligare struktur och blir mer överskådlig samt språkligt moderniserad. En särskild målsättning är att den föreslagna lagstiftningens terminologi och systematik i högre grad ska stå i överensstämmelse med motsvarigheterna i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet). Lagstiftningens utformning och struktur ska även vara långsiktigt hållbar.

I detta avsnitt behandlas våra förslag som rör bestämmelserna om beskattningsunderlag.

8.2 Beskattningsunderlag

8.2.1 Gällande rätt

EU-rätt

I mervärdesskattedirektivet finns bestämmelser avseende beskattningsunderlag i avdelning VII (artiklarna 72–92). I artikel 72 finns en definition av marknadsvärde, i artiklarna 73–82 finns bestämmelser om beskattningsunderlaget för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster, i artiklarna 83–84 finns bestämmelser om beskattningsunderlaget för unionsinternt förvärv av varor och i artiklarna 85–89 finns bestämmelser om beskattningsunderlaget för import av varor. De sista artiklarna i avdelningen behandlar när beskattningsunderlaget ska sättas ner (artikel 90), vilken omräkningskurs som ska an-

vändas när beskattningsunderlaget uttrycks i annan valuta (artikel 91) och kostnader för returemballage (artikel 92).

Svensk rätt

I 7 kap. 2–11 §§ i mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, finns bestämmelser om beskattningsunderlag. I 2–7 b §§ regleras beskattningsunderlaget för omsättning av varor och tjänster, uttag av varor och tjänster, unionsinterna förvärv av varor och överföringar av varor från andra EU-länder. I 8–11 §§ regleras beskattningsunderlaget vid import.

I 1 kap. 9 § ML finns en definition av begreppet marknadsvärde som används i bestämmelserna om omvärdering av beskattningsunderlag i 7 kap. 3 a och 3 b §§ ML.

8.2.2 Beskattningsunderlag vid överföring av varor till ett annat EU-land

Utredningens förslag: En ny bestämmelse om beskattningsunderlag vid överföring av varor till ett annat EU-land ska införas.

Skälen för utredningens förslag: I artikel 76 i mervärdesskattedirektivet finns en bestämmelse om att vid överföring av varor till annat EU-land ska inköpspris eller, i avsaknad av inköpspris, självkostnadspris användas som beskattningsunderlag. Någon motsvarande bestämmelse finns inte i ML. Däremot finns det i 13 § i Skatteverkets föreskrifter om periodisk sammanställning (SKVFS 2019:19) en bestämmelse om uppgift som ska anges i periodisk sammanställning om överföring av varor från Sverige till ett annat EU-land. Denna uppgift motsvarar det beskattningsunderlag som anges i artikel 76 i mervärdesskattedirektivet.

Den som gör överföringar av varor till annat EU-land ska redovisa överföringarna både i mervärdesskattedeklarationen och i periodisk sammanställning enligt 26 kap. 21 § och 35 kap. 2 § i skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL. Därför bör regleringen i 13 § i SKVFS 2019:19 innebära att den uppgift som redovisas i periodisk sammanställning även anges i mervärdesskattedeklarationen, dvs. att

det beskattningsunderlag som regleras i artikel 76 redovisas i mervärdesskattedeklarationen även om det inte finns en bestämmelse om detta i ML.

I syfte att anpassa den nya mervärdesskattelagen, förkortad NML, till direktivet föreslås att en bestämmelse som motsvarar artikel 76 införs i NML. Den nya bestämmelsen bedöms endast leda till försumbara konsekvenser eftersom motsvarande beskattningsunderlag troligen redan i dag redovisas i mervärdesskattedeklarationen av den som gör överföringar av varor till andra EU-länder med anledning av regleringen i 13 § i SKVFS 2019:19. Förslaget tas därför inte upp i konsekvensanalysen (avsnitt 17).

Bestämmelsen avseende beskattningsunderlag vid överföring av varor till annat EU-land finns i 8 kap. 11 § NML.

8.2.3 Omräkning av valuta

Utredningens förslag: Bestämmelserna om omräkning av valuta ska även omfatta leverans och överföring av varor till ett annat EU-land och andra från skatteplikt undantagna transaktioner.

Skälen för utredningens förslag: I artikel 91.2 i mervärdesskattedirektivet finns en bestämmelse om vilken omräkningskurs som ska användas i det fall uppgifter till ledning för bestämning av beskattningsunderlag uttrycks i en annan valuta än valutan i den medlemsstat där bestämningen sker. I bestämmelsen är valutaomräkningen kopplad till den tidpunkt då mervärdesskatten blir utkrävbar. I ML finns en motsvarande bestämmelse i 7 kap. 7 a § första stycket ML. I denna bestämmelse är dock valutaomräkningen kopplad till tidpunkten för skattskyldighetens inträde.

I 8 kap. 22 § NML införs en bestämmelse som motsvarar ML:s bestämmelse. Som en konsekvens av den systematiska anpassningen till mervärdesskattedirektivet kopplas dock valutaomräkningen i NML till den tidpunkt då den beskattningsgrundande händelsen inträffar (vilket motsvarar tidpunkten för skattskyldighetens inträde i ML). Eftersom den beskattningsgrundande händelsen, till skillnad mot skattskyldighetens inträde, inträffar även för från skatteplikt undantagna transaktioner, innebär denna anpassning att även undantagna transaktioner kommer att omfattas av bestämmelsen.

För undantagna leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster till andra EU-länder som redovisas i en periodisk sammanställning, finns en regel om tidpunkt för valutaomräkning i 15 § i SKVFS 2019:19. Eftersom den som gör sådana leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster till annat EU-land ska redovisa leveranserna och tillhandahållandena både i mervärdesskattedeklarationen och i periodisk sammanställning (26 kap. 21 § och 35 kap. 2 § SFL), bör regleringen i SKVFS 2019:19 innebära att omräkningskursen vid den tidpunkt som gäller vid redovisningen i den periodiska sammanställningen även används vid redovisningen i mervärdesskattedeklarationen.

För tillhandahållanden av tjänster till andra EU-länder är tidpunkten i 15 § kopplad till skattskyldighetens inträde för motsvarande tillhandahållanden inom landet, varför regleringen i NML inte kommer leda till någon förändring.

För leveranser av varor till andra EU-länder är valutaomräkningen i 15 § kopplad till den dag då fakturan utfärdas eller skulle ha utfärdats. Denna tidpunkt motsvarar den tidpunkt för skattens utkrävbarhet som anges i artikel 91.2 i mervärdesskattedirektivet. I NML kopplas valutaomräkningen för samtliga transaktioner till den tidpunkt då den beskattningsgrundande händelsen inträffar. Regleringen i NML innebär därmed en mindre materiell förändring avseende dessa leveranser av varor även om det i dag inte finns någon reglering av denna tidpunkt i ML. Förslaget bedöms dock endast leda till försumbara konsekvenser, varför det inte tas upp i konsekvensanalysen (avsnitt 17).

Bestämmelserna avseende omräkning av valuta finns i 8 kap. 22–24 §§ NML.

9 Generell skatteplikt och undantag från skatteplikt

9.1 Vårt uppdrag

Enligt utredningsdirektiven (dir. 2016:58) ska vi göra en författningsteknisk översyn av mervärdesskattelagstiftningen och föreslå en ny mervärdesskattelag. En särskild målsättning är att den föreslagna lagstiftningen i högre grad ska stå i överensstämmelse med rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet) särskilt med avseende på terminologi och struktur.

Bland de avvikelser från EU-rätten som finns i mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, nämns i utredningsdirektiven vissa enskilda undantag från skatteplikt (3 kap. ML) som ger upphov till tveksamheter kring vad som är gällande rätt och som det kan finnas skäl att se över. Det gäller t.ex. undantagen för finansieringstjänster och värdepappershandel (3 kap. 9 § ML) och undantaget för vissa interna tjänster (3 kap. 23 a § ML). Som ytterligare exempel på bestämmelser i ML som har en annorlunda utformning nämns undantagen för sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning (3 kap. 4–8 §§ ML). På grund av tidsbrist har vi dock i detta kapitel endast haft möjlighet att göra mindre anpassningar till direktivet och följdändringar till systematiska förändringar i andra kapitel, se vidare avsnitt 2.

Enligt utredningsdirektiven ligger vissa frågor utanför uppdraget att göra en författningsteknisk översyn. Det gäller bl.a. vissa frågor som tidigare har varit föremål för utredningar och vissa andra frågor. I vårt uppdrag ingår inte att föreslå materiella förändringar rörande den ideella sektorn, periodiska publikationer eller förfarandet för varor som medförs i resandes personliga bagage vid utresa ur EU.

9.1.1 Senare tillsatta utredningar som påverkar vårt uppdrag

Regeringen aviserade i budgetpropositionen hösten 2019 att den skyndsamt skulle tillsätta en utredning gällande mervärdesskatt på hälso- och sjukvårdens område. Utredningen tillsattes genom beslut den 27 februari 2020¹. Ny rättspraxis från Högsta förvaltningsdomstolen och EU-domstolen om mervärdesskatt för inhyrd personal har inneburit kostnadsökningar för privata utförare inom hälso- och sjukvården som hyr in vårdpersonal. Utredningens uppdrag är därför att undersöka de EU-rättsliga förutsättningarna för att ändra mervärdesskattelagen så att uthyrning av personal för sjukvård, tandvård och social omsorg undantas från mervärdesskatt.

Den nya rättspraxis som avses rör omfattningen av undantaget för skatteplikt för tillhandahållande av sjukvårdstjänster i 3 kap. 4 och 5 §§ ML. Högsta förvaltningsdomstolen (HFD 2018 ref. 41) har, mot bakgrund av i domen angiven EU-rättslig praxis, funnit att ett bemanningsföretags uthyrning av vårdpersonal inte utgör en sådan sjukvårdstjänst som omfattas av undantag från skatteplikt.

Mot denna bakgrund gör vi bedömningen att det inte är lämpligt att inom ramen för denna författningstekniska översyn föreslå förändringar i bestämmelserna som rör sjukvårdsundantaget i ML. Inte minst den omständigheten att vårt betänkande kommer att lämnas efter det att den nya utredningen har påbörjat sitt arbete talar för att avstå från att föreslå förändringar i sjukvårdsundantaget.

9.2 Bestämmelser om omsättningsland utformas som undantag från skatteplikt

9.2.1 Gällande rätt

EU-rätt

I mervärdesskattedirektivet finns bestämmelser om undantag från skatteplikt för export i artiklarna 146 och 147 samt för vissa tillhandahållanden av förmedlingstjänster i artikel 153. Vidare finns i artiklarna 157 och 158 undantag från skatteplikt som medlemsstaterna får införa och som bland annat avser skattefria butiker. Mervärdesskattedirektivets reglering innebär att leverans av varor och

¹ Mervärdesskatt vid inhyrd personal för vård och social omsorg, kommittédirektiv 2020:20.

tillhandahållanden av tjänster i dessa fall anses vara gjorda inom en medlemsstats territorium men undantas från skatteplikt.

I mervärdesskattedirektivet finns även undantag från skatteplikt i samband med internationella transporter i artikel 148. De undantagen avser fartyg och luftfartyg och behandlas i avsnitt 9.4.

Svensk rätt

I ML finns bestämmelser om export och exportliknande transaktioner i 5 kap. 3 a och 19 §§. Dessa bestämmelser motsvarar, respektive baseras på, undantagen från skatteplikt i artiklarna 146, 147, 153 samt 157 och 158 i mervärdesskattedirektivet. Till skillnad från mervärdesskattedirektivet har bestämmelserna införts i ML som bestämmelser om omsättningsland. I likhet med direktivet innebär det att mervärdesskatt inte tas ut på dessa transaktioner men till skillnad från direktivet är grunden för skattefriheten att transaktionerna anses omsatta utomlands.

I 5 kap. 3 a § första stycket 1–3, 6, 6 a, 7 och 8 samt andra stycket ML finns bestämmelser som avser leverans av varor som transporteras, eller ska transporteras, ut ur EU samt bestämmelser om exportbutiker. Vidare finns i 5 kap. 19 § 2–4 ML bestämmelser som avser tillhandahållande av vissa tjänster i samband med export eller import av varor, tillhandahållande av tjänster i form av arbete på varor samt vissa förmedlingstjänster. Slutligen anses omsättning av varor för konsumtion ombord på fartyg eller luftfartyg som en omsättning utomlands enligt 5 kap. 3 a § första stycket 5 ML om omsättningen sker under del av en persontransport som genomförs inom EU. Bestämmelsen baseras på artikel 37.3 andra stycket i mervärdesskattedirektivet.

I ML finns ytterligare bestämmelser om omsättningsland som i mervärdesskattedirektivet utgör undantag från skatteplikt. Det gäller bestämmelser om luftfartyg i 5 kap. 3 a § första stycket 4 och 4 a och tredje stycket samt 19 § 1 ML. Bestämmelserna motsvarar delvis artikel 148 i direktivet. Dessa bestämmelser behandlas i avsnitt 9.4.

9.2.2 Omsättningsland för export och exportliknande transaktioner utformas som undantag från skatteplikt

Utredningens förslag: Bestämmelserna om omsättningsland för export och exportliknande transaktioner ska utformas som undantag från skatteplikt.

Skälen för utredningens förslag: Bestämmelserna om export och exportliknande transaktioner i ML avviker från mervärdesskattedirektivets struktur genom att direktivets undantag från skatteplikt i stället uppnås genom att transaktionerna anses omsatta utomlands. En särskild målsättning för utredningen är att den föreslagna lagstiftningen i högre grad ska stå i överensstämmelse med mervärdesskattedirektivets struktur. För att uppnå den målsättningen föreslår vi därför att bestämmelserna, för export och exportliknande transaktioner i NML på samma sätt som i mervärdesskattedirektivet utformas som undantag från skatteplikt.

Vi bedömer att förslaget inte innebär någon ändring i materiellt hänseende. ML:s reglering leder till samma beskattningsresultat som direktivets men med en annorlunda lagteknisk struktur. Förslaget tas därför inte upp i avsnitt 17.

Bestämmelser om undantag från skatteplikt för export och exportliknande transaktioner finns i 10 kap. 65–70, 97 och 98 §§ NML.

9.3 Unionsinterna leveranser av punktskattepliktiga varor

9.3.1 Villkor att transporten sker under ett uppskovsförfarande införs

Utredningens förslag: Undantaget från skatteplikt för unionsinterna leveranser av punktskattepliktiga varor ska endast gälla om försändningen eller transporten utförs i enlighet med ett sådant uppskovsförfarande som avses i 7 a–7 f §§ lagen (1994:1564) om alkoholskatt, 3 a kap. lagen (1994:1776) om skatt på energi eller 8 a–8 e §§ lagen (1994:1563) om tobaksskatt.

Skälen för utredningens förslag: Undantag från skatteplikt för unions-interna leveranser av punktskattepliktiga varor finns i artikel 138.1 och 138.2 b i mervärdesskattedirektivet. Undantaget i artikel 138.2.b i direktivet avser leveranser av punktskattepliktiga varor till sådana beskattningsbara personer, eller juridiska personer som inte är beskattningsbara personer, vars unionsinterna förvärv av andra varor än punktskattepliktiga varor inte är föremål för mervärdesskatt enligt artikel 3.1 i direktivet. De förvärvare som avses är i huvudsak sådana som saknar avdragsrätt för ingående skatt och vars förvärv understiger det tröskelvärde som fastställts i enlighet med artikel 3.2 i mervärdesskattedirektivet och som inte heller valt att beskattas för dessa förvärv enligt artikel 3.3.

Enligt artikel 138.2 b gäller som ytterligare villkor för att leveransen ska undantas från skatteplikt att försändningen eller transporten ska göras under ett uppskovsförfarande.

Undantag från skatteplikt för unionsinterna leveranser av punktskattepliktiga varor finns i 3 kap. 30 a § första stycket 2 ML och gäller leveranser till förvärvare som inte är privatpersoner. I jämförelse med artikel 138.2 b i mervärdesskattedirektivet finns inget krav på att transporten av varorna till det andra EU-landet ska göras under ett uppskovsförfarande.

I syfte att anpassa NML till mervärdesskattedirektivet föreslår vi att undantaget från skatteplikt villkoras av att försändningen eller transporten av de punktskattepliktiga varorna sker under ett uppskovsförfarande för punktskatter. I artikel 138.2 b hänvisas till det numera upphävda direktiv 92/12/EEG². Det direktivet har ersatts av direktiv 2008/118/EG³. I stället för att hänvisa till något av de nu nämnda direktiven, anser vi att hänvisning bör göras till motsvarande nationella bestämmelser. Syftet är att bestämmelsen därigenom ska vara mer klagörande. I likhet med direktivets reglering, uppställs därför villkoret att varorna sänds under ett uppskovsförfarande för punktskattepliktiga varor som i svensk lagstiftning motsvaras av 7 a–7 f §§ lagen (1994:1564) om alkoholskatt, 3 a kap. lagen (1994:1776) om skatt på energi eller 8 a–8 e §§ lagen (1994:1563) om tobaksskatt. Punktskattepliktiga varor definieras i 2 kap. 18 § NML.

² Rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor.

³ Rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG.

Ett uppskovsförfarande innebär att varor kan förflyttas mellan medlemsstaterna utan att detta medför några beskattningskonsekvenser. Beskattningskonsekvenserna inträder först när varorna släpps för konsumtion, dvs. när de av någon anledning inte längre omfattas av systemet med skatteuppskov. Kopplingen mellan uppskovsförfarandet för punktskatter och den mervärdesskattemässiga hanteringen av unionsinterna leveranser av punktskattepliktiga varor innebär att beskattning för både punktskatter och mervärdesskatt ska äga rum i varornas destinationsland.

Förslaget innebär en materiell ändring. Vi bedömer dock att effekterna av förslaget är försumbara och det tas därför inte upp i avsnitt 17.

Bestämmelsen om att transporten ska ske under ett uppskovsförfarande finns i 10 kap. 48 § NML.

9.4 Undantag för luftfartyg

9.4.1 Gällande rätt

EU-rätt

I artikel 148 e–g i mervärdesskattedirektivet finns undantag från skatteplikt som avser luftfartyg som används av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning. Undantagen omfattar leverans av varor för bunkring, tankning och proviantering (artikel 148 e). Undantagen omfattar även leverans, ombyggnad, reparation, underhåll, befraktning och uthyrning av luftfartyg, samt leverans, uthyrning, reparation och underhåll av utrustning som utgör en del av luftfartygen eller används i dem (artikel 148 f). Slutligen undantas tillhandahållande av andra tjänster som avser direkta behov för luftfartygen eller för deras laster (artikel 148 g).

I artikel 148 a, c och d finns bestämmelser om undantag från skatteplikt för fartyg som går på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet samt för fartyg som används för sjöräddning eller assistans eller för kustfiske. Undantagen i artikel 148 för fartyg motsvarar de som gäller för luftfartyg och är utformade på samma sätt.

Svensk rätt

I 3 kap. 21 § ML finns bestämmelser om undantag från skatteplikt för luftfartyg. Undantagen avser i likhet med artikel 148 i mervärdesskattedirektivet luftfartyg som ska användas av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning. I 5 kap. 3 a § första stycket 4 och 4 a samt i tredje stycket ML finns bestämmelser om när leverans av varor till luftfartyg i utrikes trafik ska anses som en omsättning utomlands. Motsvarande för tjänster som avser luftfartyg i utrikes trafik finns i 5 kap. 19 § 1 ML.

9.4.2 Undantagen för luftfartyg anpassas till mervärdesskattedirektivet

Utredningens förslag: Undantagen från skatteplikt för luftfartyg utformas för att närmare ansluta till mervärdesskattedirektivet.

Skälen för utredningens förslag: Bestämmelserna i ML om undantag från skatteplikt för luftfartyg och om omsättningsland överensstämmer i huvudsak med motsvarande reglering i mervärdesskattedirektivet. Bestämmelserna är dock delvis utformade på ett annat sätt genom att transaktioner som omfattas av undantag i direktivet i stället i viss utsträckning anses som en omsättning utomlands enligt 5 kap. ML. Vidare gäller bestämmelserna i 5 kap. ML ”luftfartyg i utrikes trafik” i stället för direktivets ”luftfartyg som används av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning”. Avgörande för tillämpningen av bestämmelserna i 5 kap. ML är därför det enskilda luftfartygets användning medan det enligt direktivet är avgörande att luftfartyget används av ett flygbolag med viss huvudsaklig verksamhet. Nuvarande bestämmelser i ML medför även viss dubbelreglering genom att samma transaktion kan vara såväl undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § som omsatt utomlands enligt 5 kap.

Under senare år har en successiv anpassning av bestämmelserna i ML till artikel 148 i mervärdesskattedirektivet genomförts. Undantagen från skatteplikt i 3 kap. 21 § anpassades från den 1 januari 2014 till mervärdesskattedirektivets lydelse genom att ”luftfartyg för yrkesmässig person- eller godsbefordran” ersattes med ”luftfartyg som

ska användas av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning⁴. Från den 1 januari 2018 ändrades bestämmelserna i ML om undantag från skatteplikt för fartyg. Ändringarna innebar att vissa bestämmelser i 5 kap. slopades och i stället utformades som undantag från skatteplikt samtidigt som en anpassning av undantagen i 3 kap. gjordes till mervärdesskattedirektivets lydelse⁵. Någon motsvarande ändring och anpassning till direktivet gjordes inte av bestämmelserna för luftfartyg.

Mot bakgrund av ovanstående föreslår vi att undantagen från skatteplikt för luftfartyg utformas för att närmare ansluta till artikel 148 e–g i mervärdesskattedirektivet. De bestämmelser som i ML avser omsättningsland i 5 kap. 3 a § första stycket 4 och 4 a samt tredje stycket utformas som undantag från skatteplikt för varor för förbrukning och försäljning ombord. Detsamma gäller bestämmelsen om omsättningsland för tjänster som avser luftfartyg i 5 kap. 19 § 1 ML. Även den bestämmelsen utformas alltså som ett undantag från skatteplikt. Även i övrigt utformas undantagen så att de ansluter till mervärdesskattedirektivets lydelse. Undantagen för luftfartyg får därmed en lydelse och utformning som på samma sätt som i mervärdesskattedirektivet överensstämmer med motsvarande undantag för fartyg.

En tillämpning av EU-domstolens praxis avseende undantagen från skatteplikt för fartyg och luftfartyg⁶ kan genom anpassningen till mervärdesskattedirektivet få till följd att undantagen i vissa fall kan tillämpas i färre handelsled än vad som gäller vid tillämpning av ML. De företag som förvärvar varor eller tjänster avseende de aktuella luftfartygen kan dock antas ha avdragsrätt för mervärdesskatten. Vi bedömer därför att förslaget får försumbara konsekvenser. Detta förslag behandlas därför inte i avsnitt 17.

Bestämmelserna om undantag för luftfartyg finns i 10 kap. 71–74, 76 och 77 §§ NML.

⁴ SFS 2013:1105, prop. 2013/14:27.

⁵ SFS 2017:1196, prop. 2017/18:16.

⁶ C-185/89 Velker, Förenade målen C-181/04 till C-183/04 Elmeka, C-33/11 A, C-526/13, Fast Bunkering Klaipeda och C-33/16 A.

9.5 Undantag för krigsfartyg

9.5.1 Undantaget för krigsfartyg införs

Utredningens förslag: Undantag från skatteplikt införs för leverans av varor för förbrukning eller försäljning ombord på krigsfartyg som lämnar svenskt territorium och är destinerade till hamnar eller ankarplatser utanför svenskt territorium. Undantaget gäller för krigsfartyg som kan hänföras till nummer 8906 10 00 i Kombinerade nomenklaturen (KN-nr) enligt rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan.

Skälen för utredningens förslag: Det undantag från skatteplikt för bunkring, tankning och proviantering av krigsfartyg som följer av artikel 148 b i mervärdesskattedirektivet är obligatoriskt för medlemsstaterna att införa. Skatteverket har i ett ställningstagande⁷ bedömt att undantaget i artikel 148 b i direktivet har direkt effekt och kan tillämpas av företag trots att en motsvarande bestämmelse saknas i ML. Mot den bakgrunden föreslår vi att mervärdesskattedirektivets undantag från skatteplikt för bunkring, tankning och proviantering av krigsfartyg införs i NML. Varor för bunkring, tankning och proviantering enligt mervärdesskattedirektivet får på samma sätt som i 3 kap. 21 a § ML anses motsvara varor för förbrukning eller, i förekommande fall, försäljning ombord. På samma sätt som i mervärdesskattedirektivet begränsas undantaget till att avse krigsfartyg enligt KN-nummer (kombinerade nomenklaturen) 8906 10 00.

Undantaget för skatteplikt för bunkring, tankning och proviantering av fartyg och luftfartyg enligt artikel 148 a i mervärdesskattedirektivet är enligt EU-domstolens praxis⁸ tillämpligt endast i sista handelsledet. Det är enligt vår bedömning även relevant för undantaget i artikel 148 b. Det föreslagna undantaget i NML för leverans av varor för förbrukning eller försäljning ombord på krigsfartyg bör därför på motsvarande sätt vara tillämpligt endast i sista handelsledet.

⁷ Undantag från skatteplikt för krigsfartyg; mervärdesskatt, daterat 2018-12-03, dnr 202 463042-18/111.

⁸ C-185/89 Velker och C-526/13 Fast Bunkering Klaipeda.

Genom att artikel 148 b i mervärdesskattedirektivet har ansetts ha direkt effekt innebär förslaget ingen materiell ändring utifrån nuvarande tillämpning och behandlas inte i avsnitt 17.

Bestämmelsen om undantag från skatteplikt avseende krigsfartyg finns i 10 kap. 75 § NML.

9.6 Undantaget för väpnade styrkor på Cypern

9.6.1 Gällande rätt

EU-rätt

I artikel 151 i mervärdesskattedirektivet finns bestämmelser om undantag från skatteplikt för vissa med export likställda transaktioner. Hit hör undantag hänförliga till diplomatiska eller konsulära förbindelser eller till EU, vissa EU-organ och internationella organisationer. Undantagen avser även leveranser av varor och tillhållande av tjänster till vissa väpnade styrkor. Artikel 151.1 första stycket c och d avser undantag från skatteplikt hänförligt till väpnade styrkor inom Nato. Vidare följer av artikel 151.1 första stycket e i direktivet att medlemsstaterna under vissa angivna förutsättningar ska undanta leveranser av varor och tjänster till Förenade kungarikets väpnade styrkor stationerade på Cypern. Av artikel 151.1 andra stycket i direktivet framgår att undantagen i första stycket i samtliga fall ska gälla inom de gränser som fastställs av värdmedlemsstaten.

Svensk rätt

Enligt 3 kap. 31 a § ML undantas från skatteplikt vissa omsättningar av varor och tjänster till Förenade kungariket Storbritannien och Nordirlands väpnade styrkor stationerade på Cypern. Undantaget motsvarar artikel 151.1 första stycket e i mervärdesskattedirektivet. Däremot saknas i ML en motsvarighet till artikel 151.1 andra stycket i direktivet med innebörden att undantag från skatteplikt ska gälla inom de gränser som fastställs av värdmedlemsstaten, dvs. Cypern.

Undantaget i 3 kap. 31 a § infördes i ML med ikraftträdande 1 januari 2005 och med tillämpning på omsättningar som gjorts från 1 maj 2004 eller senare. I det då gällande sjätte direktivet⁹ fanns motsvarigheten till artikel 151.1 första stycket e i artikel 14.1 g fjärde strecksatsen. En motsvarighet till artikel 151.1 andra stycket och kravet på reciprocitet som en förutsättning för skattefrihet saknades dock i det numera upphävda sjätte direktivet. I förarbetena¹⁰ uttalades att ett sådant krav därför inte borde föreskrivas i 3 kap. 31 a § även om ett sådant krav kunde förväntas behöva införas i framtiden. I förarbetena konstaterades även att ett krav på reciprocitet samtidigt föreslogs för undantaget i 3 kap. 31 § ML för omsättning av varor och tjänster avsedd för väpnade styrkor tillhörande stat som är part i Nato. Det sistnämnda undantaget motsvarar artikel 151.1 första stycket d och andra stycket i mervärdesskattedirektivet.

9.6.2 Undantaget ska gälla i den omfattning som skattefrihet medges i Cypern

Utredningens förslag: Undantaget från skatteplikt för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster till Förenade kungariket Storbritannien och Nordirlands väpnade styrkor stationerade på Cypern ska endast medges i den omfattning som frihet från mervärdesskatt medges i Cypern för motsvarande leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster.

Skälen för utredningens förslag: Undantaget från skatteplikt i 3 kap. 31 a § ML för omsättningar avsedda för väpnade styrkor stationerade på Cypern saknar det krav på reciprocitet som följer av artikel 151.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet. Som ett led i anpassningen av NML till mervärdesskattedirektivet föreslår vi därför att undantaget utformas så att det endast gäller i den omfattning som frihet från mervärdesskatt medges i Cypern för motsvarande leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster. Bestämmelsen får därmed motsvarande tillämpningsområde som övriga undantag i NML som baseras på artikel 151.

⁹ Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund.

¹⁰ Prop. 2004/05:15 s. 47.

Enligt vår bedömning innebär förslaget endast försumbara konsekvenser. Detta förslag behandlas därför inte i avsnitt 17.

Bestämmelsen om undantag från skatteplikt avseende väpnade styrkor stationerade på Cypern finns i 10 kap. 96 § NML.

9.7 Slojade regler om befrielse från skatt vid import

Utredningens förslag: Den särskilda bestämmelsen i 2 kap. 4 § 1 lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m., förkortad LFS, om skattefrihet i vissa fall vid import av varor som levereras till fartyg och luftfartyg slopas.

Skälen för utredningens förslag: I 2 kap. 4 § 1 LFS anges bl.a. att frihet från mervärdesskatt vid import ska medges för varor som levereras till luftfartyg i utrikes trafik för sådana ändamål som medför att skatt inte ska tas ut enligt 5 kap. 3 a § första stycket 4, 4 a och 5 ML. I 5 kap. 3 a § första stycket 4–5 ML finns bestämmelser om att varor som levereras till luftfartyg i vissa fall ska anses vara omsatta utomlands. Bestämmelserna i 5 kap. 3 a § ML innebär bl.a. att en omsättning av en vara som levereras till ett luftfartyg i utrikes trafik för bruk ombord anses som en omsättning utom landet. Någon mervärdesskatt ska således inte tas ut vid en sådan omsättning. Bestämmelsen om frihet från skatt vid import gör att det inte heller ska tas ut någon mervärdesskatt när en vara importeras för sådana ändamål. Reglerna medför att försäljningssituationen och importsituationen behandlas på liknande sätt i mervärdesskattehänseende.

Mervärdesskattedirektivet innehåller inte någon särskild regel om undantag vid import för proviantering av luftfartyg. Det finns dock en regel om att slutlig import av en vara ska undantas om en beskattningsbar persons leverans inom landet skulle vara undantagen från skatteplikt (artikel 143.1 a). I avsnitt 9.4 föreslås att bestämmelserna i NML om skattefrihet vid leveranser till luftfartyg ska utformas som undantag från skatteplikt i stället för beskattningslandsregler. Även i övrigt föreslås anpassningar av bestämmelserna om leveranser till luftfartyg till motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet (artikel 148). I NML föreslås regler om undantag från skatteplikt vid leveranser av varor för förbrukning och försäljning ombord på luftfartyg i vissa fall (10 kap. 73 och 74 §§).

I NML föreslås också en regel om att import av en vara ska undantas från skatteplikt om motsvarande leverans inom landet är undantagen från skatteplikt (10 kap. 56 § NML). När reglerna om skattefrihet vid leveranser till luftfartyg görs om till undantag från skatteplikt kommer en import av en vara för motsvarande ändamål att undantas enligt denna bestämmelse. Försäljningssituationen och importsituationen avseende varor för försäljning och förbrukning på luftfartyg kommer därmed behandlas lika med stöd av 10 kap. 56 § NML. Någon ytterligare bestämmelse om skattefrihet vid import behövs därför inte. Motsvarande bör också gälla i fråga om skattefrihet vid import av varor för leveranser till fartyg där bestämmelserna om leveranser inom landet redan tidigare har gjorts om till undantag från skatteplikt (3 kap. 21 a § ML). Vi föreslår därför att bestämmelsen i 2 kap. 4 § 1 LFS om skattefrihet vid import för varor som levereras till fartyg och luftfartyg slopas.

10 Frivillig beskattning för fastighetsupplåtelser

10.1 Vårt uppdrag

Enligt utredningens direktiv (dir. 2016:58) är en del av vårt uppdrag att förbättra mervärdesskattelagstiftningen genom att den får en tydligare struktur och blir mer överskådlig samt språkligt moderniserad. En särskild målsättning är att den föreslagna lagstiftningen i högre grad ska stå i överensstämmelse med rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet) särskilt med avseende på terminologi och struktur. Lagstiftningens utformning och struktur ska även vara långsiktigt hållbar.

I detta avsnitt behandlas våra förslag gällande frivillig beskattning för fastighetsupplåtelser i 12 kap. i den nya mervärdesskattelagen, förkortad NML.

10.2 Frivillig beskattning för fastighetsupplåtelser

10.2.1 Gällande rätt

EU-rätt

I avdelning IX i mervärdesskattedirektivet finns bestämmelser om undantag från skatteplikt. Enligt artikel 135.1 l ska medlemsstaterna undanta utarrendering och uthyrning av fast egendom från skatteplikt. I artikel 135.2 anges ett antal transaktioner som inte ska omfattas av undantaget i 135.1 l. I artikel 137.1 d finns det också en möjlighet för medlemsstaterna att medge beskattningsbara personer rätt till valfrihet för beskattning av utarrendering och uthyrning av fast egendom.

Svensk rätt

I 3 kap. i mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, finns bl.a. bestämmelser om undantag från mervärdesskatt. I 3 kap. 2 § ML anges att från skatteplikt undantas bl.a. överlåtelser och upplåtelser av arrenden, hyresrätter, bostadsrätter, tomträtter, servitutsrätter och andra rättigheter till fastigheter.

I 3 kap. 3 § ML regleras vad undantaget i 2 § inte omfattar. I bestämmelsens första stycke anges ett antal upplåtelser och omsättningar som inte omfattas av undantaget i 2 § och därmed utgör skattepliktiga omsättningar (t.ex. rumsuthyrning i hotellrörelse, upplåtelse av lokaler och platser för parkering och upplåtelse till mobiloperatör av plats för utrustning på en mast eller liknande konstruktion).

Av 3 kap. 3 § andra stycket ML framgår att undantaget i 2 § inte heller gäller när en fastighetsägare, ett konkursbo eller en mervärdesskattegrupp för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller medför rätt till återbetalning enligt vissa bestämmelser helt eller delvis hyr ut en fastighet. Detta gäller dock inte uthyrning av stadigvarande bostad. Vidare finns särskilda bestämmelser avseende uthyrning till staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund. Andra stycket gäller också uthyrning i andra och tredje hand samt vid bostadsrättshavares upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet som innehåller bostadsrätt och vid vissa fall när fastighet uppförs eller genomgår omfattande till- eller ombyggnad (3 kap. 3 § tredje stycket ML). De uthyrningar och upplåtelser som enligt 3 kap. 3 § andra och tredje stycket ML inte omfattas av undantaget i 3 kap. 2 § ML, utgör därmed också skattepliktiga tillhandahållanden. Till skillnad från de skattepliktiga tillhandahållandena i 3 kap. 3 § första stycket ML så krävs för att skattskyldighet ska uppkomma dock att förutsättningarna för frivillig skattskyldighet i 9 kap. ML är uppfyllda.

I 9 kap. ML regleras vem som kan bli frivilligt skattskyldig för tillhandahållandena som anges i 3 kap. 3 § andra och tredje styckena ML och under vilka förutsättningar frivillig skattskyldighet kan uppkomma (1 och 2 §§).

10.2.2 "Frivillig skattskyldighet" ersätts med "frivillig beskattning"

Utredningens förslag: Begreppet frivillig skattskyldighet ersätts med begreppet frivillig beskattning i 12 kap. NML.

Skälen för utredningens förslag: Artikel 137 i mervärdesskattedirektivet ger medlemsstaterna möjlighet att medge beskattningsbara personer rätt till valfrihet för beskattning av utarrendering och uthyrning av fast egendom. Denna möjlighet har införts i ML genom bestämmelserna i 9 kap. ML som reglerar möjligheten till frivillig skattskyldighet för vissa fastighetsupplåtelser. Att någon är frivilligt skattskyldig för en fastighetsupplåtelse innebär att denne är skyldig att betala skatt enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 ML för denna fastighetsupplåtelse (9 kap. 1 och 2 §§ ML). I 1 kap. 1 § första stycket 1 ML anges att mervärdesskatt ska betalas till staten enligt denna lag vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs av en beskattningsbar person i denna egenskap, i den utsträckning den beskattningsbara personen inte är befriad från skatt på omsättningen.

I syfte att anpassa NML till mervärdesskattedirektivet föreslår vi i avsnitt 4 att begreppet "skattskyldighet" slopas. Detta innebär att även begreppet "frivillig skattskyldighet" slopas. Frågan är vilket begrepp som ska användas i stället.

I betänkandet "Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv" (SOU 2002:74) föreslogs ett slopande av uttrycket "skattskyldigheten" i ML och som en följd av detta föreslogs också att den frivilliga skattskyldigheten för fastighetsupplåtelser i 9 kap. ML skulle benämnas "frivillig beskattning". Utredningen konstaterade att vid dessa fall av frivillig skattskyldighet betecknar skattskyldigheten att ett skattesubjekt väljer beskattning och därmed förknippad avdragsrätt för en omsättning som enligt huvudregeln är undantagen från skatteplikt. De konstaterade också att i dåvarande sjätte direktivet¹ talades det om valmöjlighet i fråga om beskattning (jfr på engelska "option to tax" och på franska "option de taxation"). Mot denna

¹ Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beskattningsgrund.

bakgrund ansåg utredningen att uttrycket ”frivillig beskattning” föreföll vara ett lämpligt alternativ.²

Vi bedömer också att begreppet frivillig beskattning är ett lämpligt alternativ. Genom en användning av ordet ”frivillig” skulle det, på samma sätt som i dag, redan genom begreppet bli tydligt för användaren att i kapitlet regleras en valmöjlighet. Vidare skulle användningen av ordet ”beskattning” leda till att NML:s begrepp närmare följer mervärdesskattedirektivets terminologi, eftersom det i artikel 137 talas om möjlighet till beskattning av utarrendering och uthyrning av fast egendom.

Slutligen skulle användningen av begreppet frivillig beskattning i 12 kap. NML leda till enhetlighet mellan detta kapitel och 21 kap. NML om särskild ordning för investeringsguld, där det på motsvarande sätt föreslås att begreppet frivillig beskattning ska användas när begreppet skattskyldighet slopas.

Mot denna bakgrund föreslår vi att begreppet frivillig skattskyldighet ersätts med begreppet frivillig beskattning i 12 kap. NML.

10.2.3 Fastighetsuthyrningar och bostadsrättsupplåtelser som kan omfattas av frivillig beskattning

Utredningens förslag: Fastighetsuthyrningar och bostadsrättsupplåtelser som kan omfattas av frivillig beskattning ska vara undantagna från mervärdesskatt i de fall de inte omfattas av frivillig beskattning.

Skälen för utredningens förslag: I mervärdesskattedirektivet är fastighetsuthyrning reglerat på så sätt att utarrendering och uthyrning av fast egendom ska vara undantagen från skatteplikt enligt artikel 135.1 l, men medlemsstaterna har enligt artikel 137 möjlighet att medge beskattningsbara personer rätt till valfrihet för beskattning av utarrendering och uthyrning av fast egendom.

I ML finns bestämmelser om frivillig skattskyldighet för vissa fastighetsupplåtelser i kapitel 9. Denna skattskyldighet infördes 1979 i den dåvarande mervärdesskattelagen (1968:430) genom prop. 1978/79:141 om redovisning av mervärdesskatt, m.m.³ Genom propositionen in-

² SOU 2002:74 Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv s. 192–193.

³ Bakgrunden till dessa bestämmelser finns i delbetänkande Ds B1977:6 s. 90 ff.

fördes en bestämmelse enligt vilken Länsstyrelsen, efter ansökan av fastighetsägare, kunde besluta att denne tills vidare skulle vara skattskyldig för uthyrning av byggnad och upplåtelse av bostadsrätt. Vidare infördes en bestämmelse som angav att när Länsstyrelsen beslutat om skattskyldighet för uthyrning eller upplåtelse, var tjänsten skattepliktig. Dessa tjänster blev därmed skattepliktiga när frivillig skattskyldighet medgivits och var inte skattepliktiga i övriga fall. Bestämmelserna ändrades något genom åren, men den grundläggande strukturen avseende skattepliktiga och icke-skattepliktiga fastighetsupplåtelser var kvar oförändrad.

När den nuvarande mervärdesskattelagen infördes 1994 (prop. 1993/94:99) ändrades dock denna struktur. I 3 kap. 3 § andra stycket ML regleras att den generella skatteplikten gäller för sådana fastighetsupplåtelser som anges där. Detta ansåg man i sak överensstämma med bestämmelserna i den gamla mervärdesskattelagen. I förarbetena angavs att det förhållandet att skatteplikten enligt förslaget gällde alla upplåtelser som 3 kap. 3 § andra stycket ML omfattade och således inte bara de upplåtelser som föranleder skattskyldighet, påverkade inte beskattningens räckvidd jämfört med den gamla mervärdesskattelagen eftersom räckvidden begränsas genom en inskränkning i 9 kap. 1 § ML av skattskyldigheten.⁴ Enligt strukturen i ML är de fastighetsupplåtelser som kan omfattas av frivillig skattskyldighet därmed alltid skattepliktiga, men mervärdesskatt ska bara betalas i de fall en upplåtelse omfattas av frivillig skattskyldighet.

En fördel med ML:s struktur är att de fastighetsupplåtelser som kan omfattas av frivillig skattskyldighet alltid är skattepliktiga, dvs. deras status ändras inte oavsett om frivillig skattskyldighet aktualiseras eller inte. En nackdel med denna struktur är dock att det kan uppfattas som ologiskt att kalla ett tillhandahållande skattepliktigt trots att någon mervärdesskatt inte ska betalas. Det kan också uppfattas som ologiskt att det finns två typer av fastighetsupplåtelser som mervärdesskatt inte ska betalas för, de som är undantagna från skatteplikt och de som är skattepliktiga och som skulle kunna omfattas av frivillig skattskyldighet men som inte gör det.

För att NML ska ha en tydlig struktur som också överensstämmer med mervärdesskattedirektivets struktur, föreslår vi att fastighetsuthyrningar och bostadsrättsupplåtelser som kan omfattas av frivillig beskattning ska vara undantagna från mervärdesskatt i de fall

⁴ Prop. 1993/94:99 s. 150.

de inte omfattas av frivillig beskattning. Undantaget för fastighetsuthyrningar och bostadsrättsupplåtelser finns i 10 kap. 38 § NML och bestämmelserna om vilka fastighetsuthyrningar och bostadsrättsupplåtelser som kan omfattas av frivillig beskattning finns i 12 kap. NML.

11 Avdrag för och återbetalning av ingående skatt

11.1 Vårt uppdrag

Av utredningsdirektiven (dir. 2016:58) framgår att det i fråga om reglerna om avdrag för ingående skatt finns både terminologiska och strukturella skillnader mellan mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, och rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet). Beträffande återbetalning av ingående skatt framhålls att dessa regler behöver ses över i syfte att anpassa lagstiftningens terminologi till den som används i mervärdesskattedirektivet och få en struktur som är mer överskådlig. Enligt våra utredningsdirektiv är det en särskild målsättning att den föreslagna lagstiftningen i högre grad ska stå i överensstämmelse med mervärdesskattedirektivet, särskilt med avseende på terminologi och struktur. Vidare framhålls att reglerna som föreslås ska vara tydliga och enkla. Däremot ingår det inte i uppdraget att föreslå materiella förändringar av bl.a. de huvudsakliga metoderna för redovisning av utgående och ingående skatt.

11.1.1 Avsnittets innehåll

De allmänna bestämmelserna om avdrag för ingående skatt finns i 8 kap. ML och dessa kompletteras av bestämmelser om rätt till återbetalning i 10 kap. ML och om förfarandet vid återbetalning i 19 kap. ML. I detta avsnitt redogör vi för våra förslag som rör de allmänna bestämmelserna om avdrag och återbetalning i 13 kap. och 14 kap. i den nya mervärdesskattelagen, förkortad NML.

11.2 Regelverken kring avdrag och återbetalning

11.2.1 Gällande rätt

EU-rätt

Bestämmelser om avdrag och återbetalning av mervärdesskatt finns i avdelning X, artiklarna 167–183 i mervärdesskattedirektivet.

Direktivets bestämmelser om återbetalning av betald mervärdesskatt för beskattningsbara personer som inte är etablerade i den medlemsstat där de köper varor eller tjänster eller importerar varor som belastas med mervärdesskatt (artiklarna 170 och 171) kompletteras av genomföranderegler för återbetalningen i rådets trettonde direktiv 86/560/EEG av den 17 november 1986 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter – Regler om återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga personer som inte är etablerade i gemenskapens territorium (trettonde direktivet), såvitt gäller beskattningsbara personer etablerade utanför EU och i rådets direktiv 2008/9/EG av den 12 februari 2008 om fastställande av närmare regler för återbetalning enligt direktiv 2006/112/EG av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat (EU-återbetalningsdirektivet), såvitt gäller beskattningsbara personer etablerade i ett annat EU-land.

Svensk rätt

I 8 kap. ML behandlas centrala frågor om vad som utgör ingående skatt, avdragsrättens omfattning, begränsningar i avdragsrätten, uppdelning av den ingående skatten vid inköp i s.k. blandad verksamhet och om hur rätten till avdrag ska styrkas. Avdragsrätten enligt ML tolkas i svensk rättspraxis konformt med mervärdesskattedirektivet, så långt detta är möjligt. Högsta förvaltningsdomstolen har bl.a. uttalat att det ytterst är direktivet som avgör om rätt till avdrag för ingående skatt föreligger (RÅ 1999 not. 282).

Avdragsreglerna i 8 kap. ML kompletteras av reglerna i 10 kap. ML om rätt till återbetalning av ingående skatt. Regler om förfarandet för återbetalning finns i 19 kap. ML.

11.2.2 Systematiken och terminologin avseende avdrag och återbetalning anpassas till det EU-rättsliga regelverket

Utredningens förslag: Uppdelningen mellan avdragsrätt och återbetalningsrätt ska ta sin utgångspunkt i den beskattningsbara personens anknytning till Sverige.

Skälen för utredningens förslag: ML är i systematiskt hänseende uppbyggd på begreppet skattskyldighet. Rätten till avdrag för ingående skatt är enligt huvudregeln knuten till ”den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet” (8 kap. 3 § ML). Med skattskyldighet förstås i ML enbart skyldigheten att betala skatt till staten (prop. 1993/94:99 s. 105). Verksamheter som inte medför skattskyldighet kan alltså per definition inte ge upphov till avdragsrätt. ML:s uttryck ”verksamhet som medför skattskyldighet” saknar motsvarighet i mervärdesskattedirektivet. I sådana fall skattskyldighet inte föreligger, finns materiella bestämmelser om rätt till återbetalning av ingående skatt i 10 kap. ML. Förfarandet vid återbetalning regleras i 19 kap. ML. Uppdelningen mellan avdragsrätt och återbetalning bygger alltså i dag på begreppet skattskyldig.

I syfte att anpassa bestämmelserna om mervärdesskatt till mervärdesskattedirektivet föreslår vi avsnitt 4 att begreppet skattskyldighet ska slopas. Därmed försvinner även termen ”verksamhet som medför skattskyldighet.” Redan av den anledningen väcks frågan vad uppdelningen mellan avdragsrätt och återbetalning ska bygga på i fortsättningen. Frågan bör även övervägas i syfte att anpassa bestämmelserna om avdragsrätt och återbetalning till direktivet.

I mervärdesskattedirektivet görs ingen uppdelning mellan avdragsrätt kopplad till skattskyldighet (i betydelsen skyldighet att betala skatt till staten) och återbetalningsrätt (i betydelsen att mervärdesskatt inte tas ut på den utgående transaktionen men ändå ger rätt att få tillbaka betald ingående skatt). Där bedöms dessa situationer utifrån de allmänna reglerna om avdragsrätt. Rätten till avdrag och återbetalning är i direktivet kopplad till egenskapen beskattningsbar person och dennes ekonomiska verksamhet.

Direktivets uppdelning mellan avdrags- och återbetalningsrätt avgörs i första hand av var någonstans den beskattningsbara personen har etablerat sin ekonomiska verksamhet. Direktivets bestämmelser om återbetalning av betald mervärdesskatt till beskattningsbara per-

soner som inte är etablerade i det EU-land där de köper varor eller tjänster eller importerar varor som belastas med mervärdesskatt (artiklarna 170 och 171) kompletteras av genomförandereglerna i trettonde direktivet och i EU-återbetalningsdirektivet. En grundläggande förutsättning för återbetalning är att den beskattningsbara personen saknar viss angiven anknytning till det återbetalande EU-landet.

I ML finns också särskilda återbetalningsregler för beskattningsbara personer som är etablerade i andra EU-länder eller utanför EU. De materiella reglerna (10 kap.) är kopplade till begreppet utländsk beskattningsbar person som saknar motsvarighet i mervärdesskattedirektivet och i de båda återbetalningsdirektiven.

Dessa systematiska skillnader medför att begreppen avdrag och återbetalning används med delvis annan innebörd i ML än i mervärdesskattedirektivet. Det som regleras som återbetalning i ML kan t.ex. anses som avdrag enligt direktivet. Kopplingen i ML till begreppet skattskyldighet medför att avdragsrätten inte omfattar omsättningar inom landet där förvärvaren, i stället för säljaren, ska betala in skatten på omsättningen till staten (s.k. omvänd skattskyldighet) och inte heller nystartade företag som ännu inte har omsatt varor och tjänster. För dessa situationer finns i stället bestämmelser om återbetalning av ingående skatt (10 kap. 9 och 11 e §§ ML).

Även i följande fall medför ML:s koppling till skattskyldighet rätt till återbetalning av ingående skatt medan mervärdesskattedirektivet, för samma transaktioner, medför rätt till avdrag:

- viss omsättning som är undantagen från skatteplikt men som trots allt ger rätt att återfå betald mervärdesskatt (10 kap. 11 § ML),
- omsättning genom export (10 kap. 12 § ML),
- en tillfällig omsättning av ett nytt transportmedel till annat EU-land (10 kap. 11 a § ML), och
- viss omsättning av investeringsguld som är undantagen från skatteplikt (10 kap. 11 c och d §§ ML).

Mot bakgrund av det nu sagda föreslår vi att uppdelningen i NML mellan avdrag och återbetalning ska ta sin utgångspunkt i en beskattningsbar persons anknytning till Sverige – eller snarare avsaknad av anknytning.

Det innebär att NML:s regler om återbetalning anpassas till de båda återbetalningsdirektiven. Återbetalningsrätten för beskattningsbara personer grundas nämligen enligt både trettonde direktivet och EU-återbetalningsdirektivet på var den beskattningsbara personen har etablerat sin ekonomiska verksamhet (artikel 3 i EU-återbetalningsdirektivet och artikel 1.1 i trettonde direktivet). I ett återbetalningssammanhang har begreppet etablerad funktionen att ange vilka slags anknytningar en sökande *inte* får ha till Sverige.

I avsnitt 4 föreslår vi i syfte att anpassa NML till mervärdesskattedirektivet att begreppet ”utländsk beskattningsbar person” inte ska användas i lagen. Förslaget innebär att även bestämmelserna om återbetalning i NML anpassas till de båda återbetalningsdirektiven.

Bestämmelserna om vem som kan ansöka om återbetalning finns i 14 kap. 3–6 §§ NML (återbetalning till beskattningsbara personer i andra EU-länder) och i 14 kap. 32–34 §§ NML (återbetalning till beskattningsbara personer utanför EU).

11.3 Avdragsrätt och begreppet ingående skatt

11.3.1 Gällande rätt – avdragsrätt

EU-rätt

Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat (artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet). I princip alla mervärdesskattedirektivets bestämmelser som handlar om skattesubjektens rättigheter och skyldigheter knyts till detta begrepp, däribland avdrags- och återbetalningsrätten.

Beskattningsbar person och avdragsrätt

Av huvudregeln för avdragsrättens räckvidd (artikel 168 i mervärdesskattedirektivet) framgår att i den mån varor och tjänster används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner har han rätt att, i den medlemsstat där dessa transaktioner utförs, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

- a) Mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats eller kommer att levereras till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person.
- b) Mervärdesskatt som ska betalas för transaktioner som enligt artikel 18 a och artikel 27 likställs med leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster.
- c) Mervärdesskatt som i enlighet med artikel 2.1 b i ska betalas för unionsinterna förvärv av varor.
- d) Mervärdesskatt som ska betalas för de transaktioner som avses i artiklarna 21 och 22 och som likställs med unionsinterna förvärv.
- e) Mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats för varor som importerats till medlemsstaten.

Det är en beskattningsbar persons förvärv av varor eller tjänster – när personen uppträder i denna egenskap – som bestämmer när mervärdesskattesystemet och därmed också avdragsbestämmelserna blir tillämpliga. För att avdragsrätten ska inträda är det därför av avgörande betydelse att den beskattningsbara personen vid förvärvstillfället uppträder i egenskap av beskattningsbar person, dvs. att förvärvet görs för den ekonomiska verksamheten.

Avdragsrätten inträder omedelbart för hela den ingående skatten. Avdragets storlek bestäms av hur de förvärvade varorna eller tjänsterna används i den ekonomiska verksamheten. Om exempelvis en tjänst förvärvas för att användas både för skattepliktiga och undantagna transaktioner, föreligger avdragsrätt endast för den del av den ingående skatten som är hänförlig till de skattepliktiga transaktionerna.

Beskattningsbar person och avdragsrättens uppkomst

Av EU-domstolens fasta rättspraxis framgår att redan den som har sina första investeringsutgifter i avsikt att bedriva ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet ska anses som en beskattningsbar person. För att vara en beskattningsbar person krävs inte något godkännande eller tillstånd från myndigheterna för att utöva verksamhet.

Den som styrkt sin avsikt att bedriva ekonomisk verksamhet och anses som en beskattningsbar person har alltså rätt att omedelbart göra avdrag för mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats för investeringsutgifter för detta ändamål och som ger rätt till avdrag.

Beskattade transaktioner och transaktioner som medför avdragsrätt

Mervärdesskattedirektivet innehåller inte någon definition eller närmare förklaring av uttrycket ”beskattade transaktioner” i artikel 168¹ (engelska språkversionen: ”taxed transactions” och franska språkversionen: ”opérations taxées”). Viss vägledning kan hämtas i EU-domstolens rättspraxis. Enligt domstolen föreligger avdragsrätt vid förvärv av varor eller tjänster i den mån förvärven används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner. Detta villkor är enbart uppfyllt när kostnaderna för de ingående tjänsterna ingår i priset på varje enskild utgående transaktion eller i priset på varor och tjänster som den beskattningsbara personen tillhandahåller inom ramen för hela sin ekonomiska verksamhet. I princip krävs det ett sådant ovan nämnt direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger för att den beskattningsbara personen ska ha avdragsrätt och för att omfattningen av en sådan rätt ska kunna avgöras.

Något förenklat kan villkoren för avdragsrätt sägas vara att den som begär avdraget ska vara en beskattningsbar person som vid förvärvstillfället uppträder i denna egenskap och de förvärvade varorna eller tjänsterna ska användas för dennes beskattade, utgående transaktioner mot ersättning eller att förvärvet hänför sig till ”transaktioner som medför avdragsrätt”. Normalt sett krävs för avdragsrätt att den beskattningsbara personen har utgående beskattade transaktioner, vanligen i form av skattepliktiga transaktioner. I artikel 169 utvidgas dock avdragsrätten till vissa fall där den beskattningsbara personen inte utför några utgående, skattepliktiga transaktioner. Uttrycket ”transaktioner som medför avdragsrätt” syftar på samtliga fall där avdragsrätt föreligger, oavsett om det beror på utgående beskattade

¹ Uttrycket beskattade transaktioner förekommer också i artikel 303 om avdragsrätt för beskattningsbara personer som omfattas av den särskilda ordningen för schablonbeskattning av jordbrukare.

transaktioner eller på grund av transaktioner som medför avdragsrätt enligt artikel 169.

För att avdrag ska medges ställs krav på en koppling till ”transaktioner som medför avdragsrätt”. Av EU-domstolens fasta rättspraxis följer att det måste finnas ett direkt och omedelbart samband med transaktioner som medför avdragsrätt för att avdragsrätt ska föreligga. Om de förvärvade varorna eller tjänsterna ska användas för en utgående transaktion som är undantagen från skatteplikt eller som inte faller inom tillämpningsområdet, finns inte avdragsrätt. Om det däremot finns ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner som medför rätt till avdrag, föreligger avdragsrätt. Även om det inte finns ett sådant samband, kan avdragsrätt ändå föreligga under vissa förutsättningar. Det krävs då att kostnaderna för förvärven utgör en del av den beskattningsbara personens allmänna omkostnader och därmed utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset på de varor eller tjänster som den beskattningsbara personen tillhandahåller. Sådana kostnader anses enligt EU-domstolen också ha ett direkt och omedelbart samband med den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet (C-165/17 Morgan Stanley, C-320/17 Marle Participations, C-249/17 Ryanair, C-566/17 Związek Gmin Zagłębia Miedziowego).

Svensk rätt

Enligt huvudregeln får den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten (8 kap. 3 § ML). Med verksamhet som medför skattskyldighet förstås en sådan verksamhet i vilken omsättning av varor eller tjänster medför skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket 1 (1 kap. 7 § andra stycket ML).

För den som bedriver en verksamhet som inte medför skattskyldighet, finns i vissa fall rätt till återbetalning av ingående skatt. De materiella bestämmelserna om rätten till återbetalning finns i 10 kap. ML och gäller bl.a. nystartade verksamheter.

11.3.2 Gällande rätt – begreppet ingående skatt

EU-rätt

I mervärdesskattedirektivet förekommer inte begreppet ingående skatt, utan enbart ”mervärdesskatt”. Det är bestämmelsens kontext som avgör om det är fråga om vad som med ML:s terminologi betecknas som utgående skatt respektive ingående skatt. Direktivet innehåller inte någon definition av ”mervärdesskatt”.

Svensk rätt

I 1 kap. 8 § andra stycket ML definieras ingående skatt på följande sätt. ”Med ingående skatt förstås sådan skatt vid förvärv eller import som anges i 8 kap. 2 § ML”. Bestämmelsen i 8 kap. 2 §, som anger vilka slags förvärv som ger upphov till ingående skatt (SOU 1994:88 s. 222), omfattar ett flertal olika situationer. Den ingående skatten kopplas till olika slags förvärv men även till import. Vid en bedömning av om avdragsrätt föreligger, blir det första steget att ta reda på om det är fråga om ingående skatt enligt 8 kap. 2 § ML.

I första stycket anges vad som är ingående skatt när en skattskyldig säljare omsätter varor eller tjänster. Den ingående skatten utgörs av beloppet av den skatt enligt denna lag som hänförs till ersättning för förvärv av varor eller tjänster, om omsättningen medfört skattskyldighet för den från vilken varorna eller tjänsterna förvärvats. För att ingående skatt ska uppkomma enligt första stycket måste alltså följande tre villkor vara uppfyllda.

1. Skatten ska hänföra sig till ersättning som betalats för varor eller tjänster,
2. det ska vara fråga om en omsättning, och
3. omsättningen ska ha medfört skattskyldighet för den från vilken varorna eller tjänsterna har förvärvats.

Kopplingen till ersättning medför att ingående skatt enligt första stycket inte omfattar sådan utgående skatt som en säljare kan ha att betala enligt uttagsreglerna i 2 kap. ML (prop. 1993/94:99 s. 206). Ersättningen ska dessutom betalas för förvärv av varor eller tjänster. Omsättningen måste ha medfört skattskyldighet för säljaren för att

köparens förvärv ska ge upphov till ingående skatt. En omsättning medför normalt skattskyldighet om den är skattepliktig, sker inom landet och görs av en beskattningsbar person i denna egenskap (1 kap. 1 och 2 §§ ML).

11.3.3 Avdragsrätten kopplas till den beskattningsbara personen

Utredningens förslag: Avdragsrätten för ingående skatt ska kopplas till begreppet beskattningsbar person. Uttrycket ”transaktioner som medför avdragsrätt” ska användas i NML för att ange det samband som krävs mellan avdragsrätt och utgående transaktioner som medför avdragsrätt.

Skälen för utredningens förslag: Avdragsrätten enligt huvudregeln i 8 kap. 3 § ML förutsätter att förvärven görs av ”den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet”. I syfte att anpassa lagstiftningen om mervärdesskatt till mervärdesskattedirektivet föreslår vi i avsnitt 4 att begreppet skattskyldighet ska slopas, vilket i sin tur innebär att även begreppet ”verksamhet som medför skattskyldighet” försvinner. Avdragsrätten kan alltså inte längre bygga på begreppet ”verksamhet som medför skattskyldighet”. Det finns därför skäl att överväga hur avdragsrätten kan kopplas till direktivets bestämmelser.

I mervärdesskattedirektivet är avdragsrätten knuten till den beskattningsbara personen. En fördel med att koppla avdragsrätten till den beskattningsbara personen är att begreppet är ett av rekvisiten som avgränsar mervärdesskattens tillämpningsområde (artikel 2.1 i direktivet, 3 kap. 1 § NML), vilket gör att det skulle bli tydligt att avdragsrätt kan uppkomma redan i och med att status av beskattningsbar person uppnås. Vi föreslår därför att avdragsrätten kopplas till begreppet beskattningsbar person.

Avdragsrättens uppkomst

Förslaget att koppla avdragsrätten till den beskattningsbara personen medför en systematisk skillnad vad gäller avdragsrättens uppkomst. Att avdragsrätten i ML är knuten till att skattskyldighet ska ha uppstått medför att avdragsrätten uppkommer vid en senare tidpunkt än enligt mervärdesskattedirektivet, vilket får särskild betydelse för en nystartad verksamhet. För en sådan gäller att om det finns särskilda skäl finns det rätt till återbetalning av ingående skatt (10 kap. 9 § ML). Enligt direktivet behandlas en nystartad verksamhet på samma sätt som andra verksamheter vid bedömningen av om kriterierna för att vara en beskattningsbar person är uppfyllda.

Att avdragsrätten kopplas till beskattningsbar person medför alltså att avdragsrätt kan uppkomma redan innan några skattepliktiga, utgående transaktioner har genomförts. Det ligger i linje med definitionen av begreppet beskattningsbar person (artikel 9.1) såsom begreppet tolkats av EU-domstolen. Tidsperioden mellan det att en ekonomisk verksamhet uppstår enligt mervärdesskattedirektivet och att en verksamhet som medför skattskyldighet föreligger enligt ML skiljer de båda regelverken. Under denna period finns enligt direktivet rätt till avdrag medan ML föreskriver återbetalning.

I materiellt hänseende leder ML:s bestämmelse dock till ett resultat som i allt väsentligt överensstämmer med mervärdesskattedirektivet. Det beror dels på att Skatteverket gör en EU-konform tolkning av avdragsrätten för nystartade verksamheter², dels på att det normalt inte krävs något särskilt beslut av Skatteverket för att rätt till återbetalning ska finnas.

Det nu sagda innebär enligt vår mening att bestämmelsen om återbetalning till nystartad verksamhet (10 kap. 9 § ML) endast i formell mening avviker från mervärdesskattedirektivet. Förslaget att koppla avdragsrätten till egenskapen beskattningsbar person innebär att avdragsrätten i en nystartad ekonomisk verksamhet kommer att bedömas i enlighet med huvudregeln för avdragsrättens omfattning (13 kap. 6 § NML) och mot bakgrund av EU-domstolens rättspraxis

² Skatteverkets ställningstagande 2017-06-21: "Begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet", dnr 131 203052-17/111, se avsnitt 4.3, Nystartade verksamheter: "Den som kan styrka sin avsikt att självständigt bedriva en ekonomisk verksamhet och som har sina första investeringsutgifter för detta ändamål är en beskattningsbar person. Det betyder att den som vill bli betraktad som en beskattningsbar person redan innan några försäljningar har genomförts måste kunna styrka med objektiva omständigheter att förutsättningarna för att vara en beskattningsbar person är uppfyllda".

på området. Härigenom och genom förslaget att utforma huvudregeln för avdragsrättens omfattning i nära anslutning till direktivets lydelse (artikel 168) uppnås i NML en formell överensstämmelse med direktivet i fråga om avdragsrätt i en nystartad ekonomisk verksamhet. Förslaget gällande huvudregeln för avdragsrättens omfattning behandlas i avsnitt 11.3.4.

Uttrycket ”transaktioner som medför avdragsrätt” ska användas i NML

I ML används uttrycket ”verksamhet som medför skattskyldighet” på flera ställen, t.ex. i huvudregeln för avdragsrätt i 8 kap. 3 § ML. Som redan sagts ovan försvinner det uttrycket som en följd av att begreppet ”skattskyldigheten” slopas. Det väcker frågan vilket uttryck som ska användas i stället för ”verksamhet som medför skattskyldighet”

ML:s uttryck skapar ett samband mellan utgående transaktioner som medför skyldighet att betala mervärdesskatt (vanligen skattepliktig omsättning) och avdragsrätt för den ingående skatt som är hänförlig till de utgående transaktionerna. I NML behövs ett motsvarande uttryck.

I syfte att anpassa bestämmelserna om avdrag och återbetalning till mervärdesskattedirektivet föreslås i avsnitt 11.4.1 att vissa utgående transaktioner, som enligt ML medför återbetalningsrätt, i stället ska medföra avdragsrätt. Det gäller bl.a. sådana utgående transaktioner som omfattas av undantag från skatteplikt men som ändå medför rätt att få tillbaka betald ingående skatt, s.k. kvalificerade undantag. Det innebär att enligt NML föreligger avdragsrätt inte bara för utgående, skattepliktiga (beskattade) transaktioner, utan i vissa fall även för utgående transaktionerna som är undantagna från skatteplikt.

Ett uttryck i NML som ska skapa samband mellan avdragsrätt och utgående transaktioner som medför avdragsrätt enligt 13 kap. 6–11 §§ NML kan alltså inte bara omfatta beskattade transaktioner. Vi föreslår därför att ML:s uttryck ersätts med uttrycket ”en verksamhet där transaktionerna medför avdragsrätt” och, i förekommande fall, den kortare varianten ”transaktioner som medför avdragsrätt”. Uttrycket omfattar både avdragsrätt för utgående beskattade transak-

tioner och transaktioner som inte är beskattade men som trots det medför avdragsrätt, t.ex. kvalificerade undantag.

Användningen av begreppen avdragsrätt och avdragsgill

Förslaget att slopa begreppet skattskyldigheten påverkar även användningen av begreppen avdragsrätt och avdragsgill. Begreppen förekommer både i ML och i mervärdesskattedirektivet. Avdragsrätt förekommer t.ex. i 8 kap. 17 § ML och i artikel 172 i direktivet. Avdragsgill förekommer t.ex. i 8 kap. 4 a § ML och i artikel 168a i direktivet. I NML används begreppsparet mer systematiskt och har nära samband med uttrycket ”transaktioner som medför avdragsrätt”, se ovan.

Avdragsrätt är ett vidare begrepp än avdragsgill. En viss utgående transaktion kan medföra avdragsrätt enligt t.ex. huvudregeln för avdragsrättens omfattning (13 kap. 6 § NML) men trots det resultera i att avdrag inte erhålls därför att transaktionen träffas av någon av avdragsbegränsningarna i 13 kap. 13–28 §§ NML.

För att den ingående skatten ska vara avdragsgill krävs alltså att den ”passerar” avdragsbegränsningarna. Några exempel. Staten kan ha utgående beskattade transaktioner som innebär att avdragsrätt kan föreligga enligt 13 kap. 6 § NML men den ingående skatten är inte avdragsgill (13 kap. 28 § NML). Ett fastighetsförvaltande företag uttagsbeskattas enligt 5 kap. 31 § NML och beskattningsunderlaget beräknas efter lönekostnaderna (8 kap. 10 § NML). Det fastighetsförvaltande företaget har beskattade transaktioner och avdragsrätt men den ingående skatten är inte avdragsgill därför att den träffas av avdragsbegränsningen i 13 kap. 16 § NML.

11.3.4 Avdragsrätten i NML

Utredningens förslag: Huvudregeln för avdragsrättens omfattning ska utformas med mervärdesskattedirektivets motsvarighet som förebild. ML:s begrepp ingående skatt ska användas för att ange det mervärdesskattebelopp som får dras av.

Skälen för utredningens förslag

Grundläggande villkor för avdragsrätten

I syfte att anpassa avdragsrätten till mervärdesskattedirektivet föreslog vi i föregående avsnitt att rätten till avdrag ska kopplas till begreppet beskattningsbar person. Vi föreslår som nästa steg i anpassningen till direktivet att huvudregeln om avdragsrätten i NML ska utformas med direktivets motsvarighet som förebild. Huvudregeln för avdragsrättens omfattning finns i artikel 168 i direktivet.

Ett villkor enligt artikel 168 är att den som begär avdrag ska vara en beskattningsbar person. Ett annat villkor är att de varor och tjänster som åberopas som grund för avdraget ska användas av den beskattningsbara personen i ett senare led för dennes ”beskattade transaktioner”. Huvudregeln i NML ska innehålla motsvarande villkor.

Som nämnts i avsnitt 11.3.1 innehåller mervärdesskattedirektivet inte någon definition eller närmare förklaring om vad som avses med beskattade transaktioner, utan vägledning får hämtas från EU-domstolens rättspraxis. En fördel med att införa ”beskattade transaktioner” är att det motsvarar direktivets formulering och att det i rätts-tillämpningen blir lättare att följa EU-domstolens framtida rättspraxis. Eftersom direktivet inte innehåller någon definition av ”beskattade transaktioner” bör inte heller NML innehålla någon sådan definition. Det skulle innebära en risk för att definitionen med tiden skulle komma att avvika från EU-domstolens rättspraxis avseende innebörden av ”beskattade transaktioner”.

En annan fördel med att införa ”beskattade transaktioner” är att det tydliggör att avdragsrätten är knuten till transaktioner. Avdragsrätten enligt huvudregeln i 8 kap. 3 § ML är däremot knuten till en verksamhet som medför skattskyldighet. Skillnaden består i att avdragsrätten i mervärdesskattedirektivet är knuten till transaktioner och således inte till verksamheten som sådan. Uttryckssättet i ML

leder i praktiken lätt till missuppfattningen att om en skattepliktig verksamhet bedrivs, så omfattas *samtliga* inköp i en sådan verksamhet av avdragsrätt, oavsett om det enskilda inköpet gjorts för att användas för utgående, skattepliktiga transaktioner. Genom uttrycket ”beskattade transaktioner” i huvudregeln för avdragsrättens omfattning får direktivets ”transaktionstänk” större genomslag och det blir därigenom tydligare att varje transaktion ska bedömas för sig.

I artikel 168 a anges ytterligare villkor för att avdragsrätt ska föreligga vid transaktioner inom landet, nämligen att leveransen eller tillhandahållandet ska göras till den beskattningsbara person som begär avdraget. Vi föreslår att även detta villkor tas in i NML:s huvudregel om avdragsrättens omfattning.

Vi föreslår alltså att den som begär avdraget ska vara en beskattningsbar person och att de varor och tjänster som ligger till grund för avdraget ska användas av den beskattningsbara personen i ett senare led för dennes beskattade transaktioner. Dessa villkor inleder bestämmelsen om avdragsrättens omfattning i 13 kap. 6 § NML. Dessutom föreslås att leveransen eller tillhandahållandet ska göras till den beskattningsbara person som begär avdraget.

Begreppet ingående skatt ska användas i NML

Avdragsrätt enligt ML föreligger bara om det är fråga om ingående skatt enligt 8 kap. 2 § ML. I mervärdesskattedirektivet förekommer dock inte begreppet utan enbart begreppet mervärdesskatt. Eftersom begreppet ”ingående skatt” är allmänt vedertaget finns det skäl att överväga om begreppet, trots att det saknar motsvarighet i direktivet, ändå bör användas i NML.

Vid valet mellan ML:s ”ingående skatt” och direktivets ”mervärdesskatt” finns flera aspekter att ta hänsyn till. Å ena sidan anger våra utredningsdirektiv att en särskild målsättning är att den föreslagna lagstiftningen i högre grad ska överensstämma med direktivets terminologi och struktur. Det talar för att använda ”mervärdesskatt” i NML. För införandet av direktivets begrepp talar också att en systematisk anpassning till direktivet underlättas om direktivets termer konsekvent väljs framför ML:s terminologi.

Å andra sidan framhålls också i våra utredningsdirektiv att de föreslagna reglerna bör vara tydliga och enkla i syfte att underlätta för företagen. Direktivets term anser vi har den nackdelen att det inte sällan krävs långa och otympliga formuleringar för att klargöra vad som i det enskilda fallet avses med ”mervärdesskatt”, dvs. om det med ML:s terminologi är fråga om utgående skatt eller ingående skatt. Härigenom kan direktivets bestämmelser i vissa fall upplevas som onödigt komplicerade. I jämförelse framstår ML:s ”ingående skatt” som kort och tydligt. Termen är också, som redan nämnts, allmänt vedertagen och används inte bara i ML utan även i andra sammanhang.

Reglerna om avdrag och återbetalning är komplicerade i sig, varför vi anser det angeläget att den valda termen har en tydlig innebörd för läsaren och inte förorsakar att reglerna tyngs av otympliga förklaringar. Vid en samlad bedömning av för- och nackdelarna, anser vi att fördelarna överväger. Vi föreslår därför att begreppet ingående skatt används i NML, även om det innebär både en terminologisk och systematisk avvikelse från mervärdesskattedirektivet.

Eftersom mervärdesskattedirektivet inte innehåller ”ingående skatt” behövs det en bestämmelse i NML som, i likhet med 8 kap. 2 § ML, anger vad som avses med ”ingående skatt”. Bestämmelsen anknyter dock till begreppet ”skattskyldighet”. I avsnitt 4 föreslår vi i syfte att anpassa NML till direktivet att begreppet ”skattskyldigheten” slopas. Det behövs alltså en ny definition av vad som ska avses med ingående skatt. En definition som är anpassad till direktivets bestämmelser om avdragsrättens räckvidd.

Vårt förslag att använda begreppet ”ingående skatt” i NML innebär att avdragsrättens omfattning kommer att bestå av två bestämmelser, nämligen en bestämmelse som definierar vad som avses med ingående skatt och en bestämmelse om avdragsrättens omfattning där begreppet ”ingående skatt” används.

Definitionen av ingående skatt

Vi bedömer att begreppet ingående skatt bör anpassas till huvudregeln för avdragsrättens räckvidd i artikel 168 i mervärdesskattedirektivet och att bestämmelserna som reglerar avdragsrättens räck-

vidd ska bygga på huvudregeln om avdragsrättens räckvidd i artikel 168.

I artikel 168 kopplas avdragsrätten till den beskattningsbara personen (artikel 9.1) och dennes ”beskattade transaktioner” i ett senare led. Det mervärdesskattebelopp som får dras av anges i punkterna a–e, vilka kopplar till de beskattningsbara transaktionerna. I avsnitt 6 föreslår vi att mervärdesskattedirektivets begrepp beskattningsbar transaktion (artiklarna 14–30 i direktivet) införs i NML. Som en anpassning till direktivets systematik och artikel 168 föreslår vi att begreppen beskattningsbar person och beskattningsbar transaktion införs i NML:s bestämmelse om vad som avses med ingående skatt. Begreppet ingående skatt knyts därmed till de beskattningsbara transaktionerna: leverans av varor, tillhandahållande av tjänster, unionsinterna förvärv av varor, överföringar som likställs med sådana förvärv och import av varor.

I enlighet med direktivets systematik är de beskattningsbara transaktionerna i NML objektiva till sin karaktär och definieras oberoende av vem som är skyldig att betala mervärdesskatten som belöper på transaktionen. Det medför att begreppet ingående skatt blir oberoende av vem som är skyldig att betala in skatten till staten. Härigenom omfattas inte bara den skatt som en säljare är skyldig att betala till staten vid t.ex. en leverans av varor, utan även sådan skatt som ska betalas av en förvärvare vid en leverans av varor som omfattas av omvänd betalningsskyldighet eller vid ett unionsinternt förvärv av varor. Alla sådana transaktioner kan ge upphov till ingående skatt.

Ett första villkor för att ingående skatt ska föreligga är att beloppet utgör mervärdesskatt enligt NML. I jämförelse med ML:s bestämmelse, ersätts ”skatt” med direktivets ”mervärdesskatt”. Valet av ”mervärdesskatt” motiveras av dels att det är den term som används i artikel 168, dels att det är den term som används i den s.k. ”felregeln” (artikel 203, 16 kap. 18 § NML). Kravet att det ska vara frågan om ”mervärdesskatt enligt denna lag” medför att felaktigt debiterad mervärdesskatt inte omfattas. Vad som avses med felaktigt debiterad mervärdesskatt anges i 2 kap. NML. Eftersom ett belopp som felaktigt angetts som mervärdesskatt inte omfattas av definitionen av ingående skatt, kan beloppet inte heller medföra avdragsrätt.

Till NML:s bestämmelser om vad som avses med ingående skatt hänförs dessutom villkoren i artikel 168 i direktivet om att det ska vara fråga om mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats i medlemsstaten. Villkoret ”ska betalas eller har betalats” uttrycker att avdragsrättens omfattning avgörs oberoende av om betalning har gjorts, t.ex. till leverantören för en levererad vara.

Även villkoret i artikel 168 a om att leveransen av varor respektive tillhandahållandet av tjänster ska göras av en annan beskattningsbar person till den som begär avdraget tas in i definitionen av ingående skatt. Det innebär t.ex. att om en leverans av varor görs av någon som inte är en beskattningsbar person ger leveransen inte upphov till avdragsrätt.

Villkoret ”i medlemsstaten” införs inte. Det följer redan av att en förutsättning för att ingående skatt ska kunna uppstå är att beloppet utgör mervärdesskatt enligt NML. Villkoret är därför obehövligt.

Slutligen knyts bestämmelserna om vad som avses med ingående skatt till ”ersättning”. Kravet på ersättning följer visserligen redan av att NML:s tillämpningsområde anpassas till direktivets tillämpningsområde (se avsnitt 5) men anges även i bestämmelsen om vad som avses med ingående skatt som ett förtydligande.

Det gäller dock inte samtliga de beskattningsbara transaktionerna utan enbart i den mån ersättning är ett villkor för att transaktionen ska falla inom tillämpningsområdet (3 kap. 1 § 1–3 NML, jfr artikel 2.1 a–c i direktivet), t.ex. leverans av varor och tillhandahållanden av tjänster inom landet. Ersättning är däremot inte ett villkor för att import ska falla inom tillämpningsområdet (3 kap. 1 § 4 NML, jfr artikel 2.1 d i direktivet). Vid import är det den fysiska förflyttningen som är avgörande. En import kan dock ge upphov till ingående skatt, t.ex. vid förvärv av en vara som importerats. Frågan om det finns rätt till avdrag för den ingående skatten som belöper på importtransaktionen avgörs med hjälp av reglerna om avdragsrättens omfattning (13 kap. 6 och 8 §§ NML).

Definitionen av ingående skatt för transaktioner inom landet knyts till ”ersättning”. En motsvarande koppling till ersättning finns i 8 kap. 2 § första stycket ML. Kopplingen till ersättning medför att vissa transaktioner inom landet inte kan ge upphov till ingående skatt. Det gäller sådana transaktioner som i NML likställs med ”leverans av varor mot ersättning” respektive ”tillhandahållande av tjänster mot ersättning”. Det beror på att i dessa fall betalas inte någon

ersättning. De likställda transaktioner som avses är uttag av varor (5 kap. 8–11 §§ NML), uttag av tjänster (5 kap. 26–32 §§ NML) och överföring av varor inom ramen för den egna rörelsen *till* annat EU-land (5 kap. 12 § NML). Uttag av varor eller tjänster ger normalt inte upphov till ingående skatt. Inte heller överföringar ger i sig upphov till ingående skatt.

Huvudregeln om vad avses med ingående skatt omfattar även sådana överföringar som en beskattningsbar person företar inom ramen för sin egna ekonomiska verksamhet. Det handlar om överföringar där ”mottagarsidan” finns i Sverige, dvs. en överföring som likställs med ett unionsinternt förvärv av varor mot ersättning (13 kap. 4 § 4 NML). Det beror på att i artikel 168 d finns en bestämmelse om avdragsrättens omfattning vid överföringar som likställs med ett unionsinternt förvärv av varor (artikel 168 d) och att villkoren i artikel 168 fördelas på två bestämmelser i NML. Inte heller vid den här typen av överföringar är ersättning ett villkor för att ingående skatt ska kunna uppstå.

En förutsättning för att ett förvärv enligt 8 kap. 2 § första stycket ML ska ge upphov till ingående skatt är att omsättningen har medfört skattskyldighet för den från vilken varor eller tjänster har förvärvats (leverantören). Det ersätts i NML med villkoret att den beskattningsgrundande händelsen för leveransen eller tillhandahållandet har inträffat. I avsnitt 7 föreslår vi att direktivets term beskattningsgrundande händelse ska införas i NML (7 kap.).

För att ha rätt till avdrag vid en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster inom landet krävs enligt EU-domstolens rättspraxis att leveransen eller tillhandahållandet har ägt rum. Någon avdragsrätt kan inte uppkomma om det inte förekommit någon faktisk leverans av varor eller tillhandahållande tjänster. För att kunna neka avdrag är det tillräckligt att det kan fastställas att de aktuella transaktionerna inte ägt rum. Den onda eller goda tron hos den som yrkar avdraget är utan betydelse (de förenade målen C-459/17 och C-460/17 SGI och Valériane SNC). Till skillnad från direktivet, kopplas i NML villkoret att en faktisk leverans eller tillhandahållande ska ske till den ingående skatten och inte till avdragsrätten. Det innebär att normalt sett, om någon faktisk leverans eller tillhandahållande inte har ägt rum, föreligger ingen ingående skatt och ond eller god tro hos den som yrkar avdraget är utan betydelse. Däremot kan ond eller god tro beträffande en faktisk leverans eller tillhandahållande

aktualiseras vid förskottsbetalningar (artikel 65 i direktivet). Vid förskottsbetalningar inträder avdragsrätten vid betalningen om alla relevanta omständigheter kring den framtida leveransen eller tillhandahållandet då var kända för förvärvaren. Avdragsrätt kan nekas om det med objektiva omständigheter kan fastställas att förvärvaren, vid tidpunkten för betalningen av förskottet, visste eller borde ha vetat att det förelåg en risk för att leveransen inte skulle äga rum (de förenade målen C-660/16 och C-661/16 Achim Kollroß och Erich Wirtl).

Bestämmelserna om vad som avses med ingående skatt finns i 13 kap. 4 och 5 §§ NML.

11.4 Systematiska och terminologiska följdändringar

11.4.1 Avdrag i stället för återbetalning för vissa transaktioner som är undantagna från skatteplikt

Utredningens förslag: Transaktioner som omfattas av undantag från skatteplikt men som ändå ger rätt att få tillbaka betald ingående skatt ska medföra avdragsrätt i stället för återbetalningsrätt.

Skälen för utredningens förslag: Rätten till avdrag för ingående skatt är enligt huvudregeln i ML kopplad till ”den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet” (8 kap. 3 § ML). Den är alltså kopplad till en skyldighet att betala skatt till staten. Det finns dock transaktioner som inte ger upphov till skattskyldighet enligt ML och som per definition därför inte medför avdragsrätt. För vissa sådana transaktioner finns det ändå en rätt att få tillbaka betald ingående skatt. För dessa transaktioner finns bestämmelser om rätt till återbetalning av ingående skatt i 10 kap. ML. Som nämnts i avsnitt 11.2.2 görs i mervärdesskattedirektivet inte en motsvarande uppdelning. Där bedöms sådana transaktioner efter de allmänna reglerna om avdragsrätt. Direktivets uppdelning mellan avdrags- och återbetalningsrätt avgörs i första hand av var någonstans en beskattningsbar person har etablerat sin ekonomiska verksamhet. I ett återbetalningssammanhang har begreppet etablerad funktionen att ange vilka slags anknytningar den som ansöker om återbetalning inte får ha till Sverige. Artikel 169 i mervärdesskattedirektivet innehåller bestämmelser som medför avdrags- eller återbetalningsrätt, beroende

på var den beskattningsbara personen är etablerad. Avdragsrätt och återbetalningsrätt kan därför sägas mötas i artikel 169.

I avsnitt 11.2.2 föreslår vi att uppdelningen av avdrags- och återbetalningsrätt ska anpassas till direktivet, dvs. att uppdelningen ska ta sin utgångspunkt i den beskattningsbara personens anknytning till Sverige och i avsnitt 11.3.3 föreslår vi att avdragsrätten ska kopplas till begreppet beskattningsbar person.

I 10 kap. 11 § första stycket ML regleras återbetalningsrätten för ingående skatt som hänför sig till de s.k. kvalificerade undantagen. Att ett kvalificerat undantag tillämpas innebär att säljaren inte debiterar utgående mervärdesskatt vid försäljningen men att säljaren ändå har avdragsrätt för ingående mervärdesskatt som är hänförlig till en sådan försäljning. I 10 kap. 12 § första stycket ML regleras återbetalningsrätten vid exportomsättning. Med export avses sådan omsättning utanför EU av varor och tjänster som görs i en ekonomisk verksamhet som bedrivs här i landet (1 kap. 10 § ML). Den som omsätter varor och tjänster genom export, har rätt till återbetalning av ingående skatt som denne inte kan få avdrag för enligt 8 kap. ML på grund av att omsättningen sker utanför EU. Gemensamt för båda bestämmelserna är att återbetalningsrätten beror på att de utgående transaktionerna inte ger upphov till skattskyldighet enligt ML. Direktivets motsvarighet finns i artikel 169 b.

Artikel 169 b föreskriver avdragsrätt för beskattningsbara personer som är etablerade inom det EU-land där de utför transaktioner som är undantagna från skatteplikt men som ändå ger rätt att få tillbaka mervärdesskatt som belastar gjorda förvärv. Vissa av de undantag till vilka artikel 169 b hänvisar är dock i ML i stället reglerade som omsättningslandsregler, dvs. även i det avseendet finns en systematisk skillnad mellan ML och direktivet. Det gäller t.ex. exporttransaktioner som i direktivet är reglerat som ett undantag (artikel 146.1) och i ML som en omsättningslandsregel (5 kap. 3 a § ML). I avsnitt 9 föreslår vi att de omsättningslandsregler i ML som motsvaras av undantag i mervärdesskattedirektivet, ska göras om till undantag. Mot bakgrund av nu nämnda förändringar föreslår vi att de s.k. kvalificerade undantagen (10 kap. 11 § första stycket ML) och exporttransaktionerna (10 kap. 12 § första stycket ML) inte längre ska medföra återbetalningsrätt, utan avdragsrätt för ingående skatt.

I 10 kap. 11 § andra stycket ML regleras återbetalningsrätten för ingående skatt som hänför sig till omsättning av vissa bank- och finansieringstjänster samt vissa tjänster som utgör värdepappershandel, försäkringstjänster och sedlar och mynt som är gällande betalningsmedel, dock inte samlarföremål. Direktivets motsvarighet finns i artikel 169 c. Även för dessa transaktioner bör den systematiska förändringen göras att sådana transaktioner ska medföra avdragsrätt i stället för återbetalningsrätt.

Vi bedömer att förslagen endast medför försumbara effekter. ML:s reglering uppnår samma beskattningsresultat som direktivet men genom en annan systematik och lagteknisk konstruktion. Förslaget tas därför inte upp i avsnitt 17.

Bestämmelserna om avdragsrätt för ingående skatt för vissa från skatteplikt undantagna transaktioner finns i 13 kap. 10 och 11 §§.

11.4.2 Avdrag i stället för återbetalning för transaktioner i ekonomisk verksamhet utanför Sverige

Utredningens förslag: Rätten till återbetalning av ingående skatt ska ersättas med rätt till avdrag för ingående skatt för transaktioner i en ekonomisk verksamhet utanför Sverige, dvs. både i EU-länder och länder utanför EU.

Skälen för utredningens förslag: I avsnitt 11.2.2 föreslår vi att uppdelningen mellan avdragsrätt och återbetalningsrätt ska ta sin utgångspunkt i den beskattningsbara personens anknytning till Sverige. Det förslaget innebär att ML:s bestämmelse om återbetalning av ingående skatt som hänför sig till omsättning i ett annat EU-land (10 kap. 11 § tredje stycket ML) behöver ändras. Vidare behövs ändringar avseende ingående skatt som avser transaktioner utanför EU. Detta behandlas i ML som en återbetalning av ingående skatt hänförlig till exportomsättning (10 kap. 12 § första stycket ML). Bestämmelserna baseras på artikel 169 a i mervärdesskattedirektivet. Vi föreslår i enlighet med den nya uppdelningen mellan avdrag och återbetalning att detta behandlas som en rätt till avdrag i stället för en rätt till återbetalning.

Som ett led i anpassningen till mervärdesskattedirektivet, föreslår vi också att bestämmelsen utformas i nära anslutning till artikel 169 a i direktivet. Det innebär för det första att enligt NML:s bestämmelse har en beskattningsbar person avdragsrätt för transaktioner utanför landet, dvs. både för transaktioner i ett annat EU-land och i ett land utanför EU.

För det andra ska det inte längre anges att transaktionen ska vara skattepliktig eller medför återbetalningsrätt motsvarande den som avses i 10 kap. 11 § tredje stycket och 12 § ML i det land där omsättningen görs. Något motsvarande villkor finns nämligen inte i artikel 169 a i direktivet.

Det som föreslås innebär inte någon förändring utan endast en formell anpassning till direktivets lydelse, se C-165/17 Morgan Stanley, p. 31 och 32 och där angiven rättspraxis samt Högsta förvaltningsdomstolens dom den 27 januari 2020, i mål 960-19.

Som sagts rör det sig endast om en formell anpassning till mervärdesskattedirektivet, dvs. ML:s reglering uppnår samma beskattningsresultat som direktivet men genom en annan systematik och lagteknisk konstruktion. Vi bedömer därför att förslaget endast medför försumbara effekter och det tas därför inte upp i avsnitt 17.

Bestämmelsen om avdragsrätt för ingående skatt för transaktioner i en ekonomisk verksamhet utanför landet finns i 13 kap. 9 § NML.

11.4.3 Avdrag i stället för återbetalning vid en tillfällig unionsintern leverans av ett nytt transportmedel

Utredningens förslag: För den som är en beskattningsbar person enbart på grund av en tillfällig unionsintern leverans av ett nytt transportmedel ska återbetalningsrätt ersättas med avdragsrätt.

Skälen för utredningens förslag: I avsnitt 4 föreslår vi att begreppet skattskyldighet slopas och ersätts med begreppet beskattningsbar person. I avsnitt 11.3.3 föreslår vi att avdragsrätten kopplas till begreppet beskattningsbar person.

Förslagen innebär att en följdändring behöver göras i ML:s bestämmelser om återbetalning vid en tillfällig unionsintern leverans av ett nytt transportmedel.

Ett förvärv av ett nytt transportmedel från ett annat EU-land beskattas alltid som ett unionsinternt förvärv i destinationslandet enligt mervärdesskattedirektivet. Det gäller oavsett förvärvarens mervärdesskatterättsliga status, inklusive privatpersoner (artikel 2.1 b i och ii). Eftersom förvärvet ska beskattas, undantas leveransen från skatteplikt (artikel 138.1 och 138.2 a). För att beskattning alltid ska kunna ske i destinationslandet krävs att säljaren är en person som omfattas av det gemensamma mervärdesskattesystemet. Av den anledningen anses även den som endast tillfälligtvis levererar ett nytt transportmedel till ett annat EU-land som en beskattningsbar person (artikel 9.2) och har med vissa begränsningar avdragsrätt i det EU-land där leveransen äger rum (artikel 172).

Även enligt ML har säljaren en viss begränsad rätt att få tillbaka betald ingående skatt. Eftersom säljaren är en person som inte bedriver ekonomisk verksamhet och därför inte är skattskyldig och redovisar mervärdesskatt, följer av ML:s systematik att säljaren har återbetalningsrätt, inte avdragsrätt (10 kap. 11 a § ML). Det här är en systematisk skillnad mellan ML och mervärdesskattedirektivet som har sin grund i att avdragsrätten i ML är kopplad till begreppet skattskyldig medan kopplingen i direktivet är till begreppet beskattningsbar person.

När avdragsrätten i NML nu kopplas till begreppet beskattningsbar person, bör även rätten till återbetalning vid en tillfällig unionsintern leverans av ett nytt transportmedel ersättas med avdragsrätt för ingående skatt. Vi bedömer att förslaget endast medför försumbara effekter. ML:s reglering uppnår nämligen samma beskattningsresultat som direktivet men genom en annan systematik och lagteknisk konstruktion. Förslaget tas därför inte upp i avsnitt 17.

Bestämmelserna om avdragsrätt för ingående skatt för den som enbart är en beskattningsbar person på grund av en tillfällig unionsintern leverans av ett nytt transportmedel finns i 13 kap. 7 § NML.

11.5 Avdrag för ingående skatt vid import av varor

11.5.1 Gällande rätt

EU-rätt

I artiklarna 178–183 i mervärdesskattedirektivet finns bestämmelser om hur avdragsrätten ska styrkas. Av artikel 178 e framgår att för avdrag enligt artikel 168 e avseende import av varor, ska en beskattningsbar person inneha ett importdokument som uppger denne som mottagare eller importör och anger, eller medger, beräkning av den mervärdesskatt som ska betalas. De materiella kraven såvitt gäller avdragsrätten för import av varor finns alltså i artikel 168 e i direktivet.

Svensk rätt

De materiella kraven för avdragsrätt vid import finns i 8 kap. 2 § fjärde stycket 2 och 3 § ML. Av 8 kap. 5 § ML framgår att rätten till avdrag för ingående skatt bara finns om den kan styrkas enligt vad som föreskrivs i 8 kap. 17, 19 och 20 §§ ML. Avdragsrätten ska normalt styrkas genom faktura.

Beskattningsmyndighet för mervärdesskatt vid import är Tullverket eller Skatteverket. När Tullverket är beskattningsmyndighet fastställs och betalas skatten enligt det förfarande som gäller för tull, 2 kap. 1 § andra stycket tullagen (2016:253), kallad tullagen. Mervärdesskatt tas ut i enlighet med skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, i stället för enligt tullagen om deklaranter är registrerad för mervärdesskatt i Sverige senast vid tidpunkten för tulltaxeringsbeslutet (beslutet om fastställande av tull). Om deklaranter är ett ombud ska den för vars räkning ombudet handlar vara registrerad till mervärdesskatt. Det krävs dessutom att personen vid importen agerar i egenskap av beskattningsbar person enligt ML eller är en juridisk person som inte agerar i denna egenskap (2 kap. 2 § tullagen).

När mervärdesskatt ska tas ut i enlighet med SFL är Skatteverket beskattningsmyndighet och mervärdesskatten ska redovisas i en mervärdesskattedeklaration. Även den som ska redovisa och betala mervärdesskatten till Skatteverket måste förtulla de importerade varorna hos Tullverket och lämna en tulldeklaration. Det är Tullverket som

fattar tulltaxeringsbeslut och ansvarar för att kontrollera att uppgifterna om tullvärde, klassificering m.m. i den inlämnade tulldeklarationen är korrekta. Det är endast uppgifter om mervärdesskatt som belöper på importen som ska redovisas i mervärdesskattedeklarationen till Skatteverket.

Vem som blir skattskyldig för mervärdesskatt när Skatteverket är beskattningsmyndighet bedöms enligt 1 kap. 2 § första stycket 6 a–c ML. Om den som importerar en vara anlitar ett ombud och Skatteverket är beskattningsmyndighet, ska den för vars räkning ombudet handlar vara skattskyldig (1 kap. 2 § första stycket 6 c ML). Ombudet blir alltså aldrig skattskyldig när mervärdesskatten ska redovisas och betalas till Skatteverket i enlighet med SFL. Om ombudet hade varit skattskyldig för mervärdesskatt i dessa fall, hade det inneburit att ombudet hade behövt redovisa utgående skatt i sin mervärdesskattedeklaration för ett annat subjekts import av varor. Uppdragsgivaren anses som skattskyldig eftersom varorna som importeras är hänförliga till dennes verksamhet och inte till ombudets verksamhet (prop. 2013/14:16 s. 26 och 70).

11.5.2 En ny bestämmelse om hur avdrag ska styrkas vid import

Utredningens förslag: En ny bestämmelse ska införas om hur avdrag för ingående skatt vid import av varor ska styrkas. Bestämmelsen utformas med motsvarande bestämmelse i direktivet som förebild.

Skälen för utredningens förslag: Av den allmänna bestämmelsen i 8 kap. 5 § ML följer att avdragsrätten måste styrkas även vid import av varor. Bestämmelsen i 8 kap. 17 § ML anger beviskraven vid förvärv av varor och tjänster, dvs. vid leverans av varor, tillhandahållande av tjänster och unionsinterna förvärv. Som huvudregel krävs faktura för att styrka avdragsrätten vid förvärv. Den bestämmelsen är inte alltid tillämplig vid import eftersom förvärv inte är en förutsättning för import, utan det är den fysiska förflyttningen av varan som är avgörande. Importen behöver alltså inte ha samband med att en vara förvärvats. Import kan föreligga även i de fall en beskattningsbar person inom ramen för sin ekonomiska verksamhet för in

en vara från tredjeland. Någon uttrycklig regel om hur avdragsrätten ska styrkas just vid import finns inte i ML.

I mervärdesskattedirektivet finns de materiella kraven för avdragsrätt vid import av varor i artikel 168 e medan artikel 178 e anger de formella förutsättningarna för att en beskattningsbar person ska kunna utöva sin rätt till avdrag vid import.

Som en anpassning till mervärdesskattedirektivet föreslår vi att det i NML införs en ny bestämmelse som anger vad som krävs för att styrka rätten till avdrag vid import och att denna bestämmelse utformas med artikel 178 e i direktivet som förebild. I den artikeln anges att den beskattningsbara personen ska inneha ett importdokument som uppger denne som mottagare eller importör för att få utöva sin avdragsrätt.

Vad gäller begreppet importör, kan konstateras att det är ett mervärdesskatterättsligt begrepp som inte definieras eller förklaras närmare i mervärdesskattedirektivet. I unionens tullagstiftning³ används inte begreppet. Eftersom begreppet importör inte definieras i direktivet och för att undvika en definition som med tiden kan komma att avvika från EU-domstolens tolkning av begreppet, föreslår vi att importör inte heller definieras i NML. Det kan inte heller med säkerhet fastslås att importör i detta sammanhang motsvarar begreppet i andra sammanhang i direktivet, t.ex. artikel 20 andra stycket (jfr 10 kap. 11 b ML). Även den omständigheten anser vi talar för att inte införa en definition av begreppet importör. Begreppet importör används även i ML utan att definieras, se t.ex. 3 kap. 30 § ML.

Vad gäller frågan om vad som avses med begreppet importdokument kan konstateras att begreppet enbart förekommer i artikel 178 e och att det varken finns definierat eller förklarat i mervärdesskattedirektivet. Av artikel 52 i genomförandeförordningen framgår dock att begreppet importdokument även omfattar elektroniska versioner, om medlemsstaten har infört ett elektroniskt system "för fullgörande av tullformaliteterna". Vidare är det den fysiska förflyttningen av varor som är avgörande för om en import föreligger. Import kan visserligen ske i samband med förvärv men det är inte någon förutsättning för import, vilket innebär att faktura inte alltid finns. Med hänsyn härtill gör vi bedömningen att begreppet importdokument kan anses omfatta alla de olika handlingar som Tullverket

³ Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen (omarbetning).

kräver vid fullgörande av tullformaliteter för en import som anmälts till ett tullförfarande. Ett av de vanligaste tullförfarandena är ”övergång till fri omsättning”. Som exempel på importdokument kan nämnas tulldeklaration och tullräkning.

Med mottagare avses att den beskattningsbara personen mottar de importerade varorna för användning i sin ekonomiska verksamhet. Däremot behöver varorna inte fysiskt avlämnas vid den plats den beskattningsbara personen bedriver sin verksamhet. Om importen sker i samband med ett förvärv, bör dessutom krävas en faktura som visar att uppdragsgivaren förvärvat varan för användning i dennes ekonomiska verksamhet.

Avdragsrätten vid import bör enligt vår mening kunna styrkas även med en annan handling än ett importdokument. Det är en avvikelse från artikel 178 e som vi anser är motiverad av att det i Sverige kan uppstå situationer där den som av Skatteverket anses vara betalningsskyldig för mervärdesskatt för en import (skattskyldig med ML:s terminologi) och därmed kan yrka avdrag för denna mervärdesskatt kan vara en annan person än den som anges i importdokumentet. Skatteverket har i ett ställningstagande från 2016 klargjort sin syn på hur bedömningen ska göras av vem som är skattskyldig för mervärdesskatt vid import i de fall Skatteverket är beskattningsmyndighet⁴. Där framgår att den bedömningen görs fristående från den bedömning som Tullverket har gjort. Det kan leda till att Skatteverket gör en annan bedömning än den som Tullverket gjort när det gäller förekomsten av ombudskap, vilket innebär att någon annan än den som tullagstiftningen pekar ut som deklarant (och därmed skyldig att betala tullskulden) kan anses vara skattskyldig för mervärdesskatt enligt ML. Skatteverket anser att skyldigheten att betala mervärdesskatt vid import ska ligga på den ”verkliga importören” så långt detta är möjligt för att säkerställa att skatteneutraliteten upprätthålls. Med den ”verkliga importören” avser Skatteverket den som ska använda varan i sin ekonomiska verksamhet. För att det ska vara fråga om ett ombudskap, anser Skatteverket att det ska finnas någon form av fullmakt där det framgår att den verkliga importören gett någon annan i uppdrag att införtulla varorna och företräda importören.

⁴ Skatteverkets ställningstagande 2016-04-26, dnr 131 183789-16/111, ”Skattskyldig vid import när Skatteverket är beskattningsmyndighet”.

Detta innebär sammanfattningsvis att vid olika typer av ombudskap, där namnet på den beskattningsbara person som yrkar avdraget inte framgår av importdokumentet, krävs det en annan handling, t.ex. en fullmakt, för att kunna styrka ett yrkat avdrag. Av denna handling ska det framgå att den beskattningsbara personen är importör eller mottagare av de importerade varorna. Detsamma gäller när 13 kap. 8 § 3 NML (jfr 8 kap. 4 § 3 ML) är tillämplig. Genom den föreslagna bestämmelsen uppnås en bättre formell överensstämmelse med mervärdesskattedirektivet. Detta eftersom den föreslagna bestämmelsen utgör en kodifiering av de beviskrav som Skatteverket för närvarande uppställer med stöd av 8 kap. 5 § ML och artikel 178 e i direktivet. Förslaget medför enligt vår bedömning endast försumbara effekter. Det tas därför inte upp i konsekvensanalysen i avsnitt 17.

Bestämmelsen om hur avdrag vid import ska styrkas finns i 13 kap. 35 § NML.

11.6 En ny bestämmelse som skiljer avdragsrätt från återbetalningsrätt

Utredningens förslag: Den som omfattas av bestämmelserna om återbetalningsrätt till beskattningsbara personer som är etablerade i andra EU-länder eller av bestämmelserna om återbetalning till beskattningsbara personer som inte är etablerade i något EU-land, ska inte ha avdragsrätt.

Skälen för utredningens förslag: Den systematiska anpassningen i NML till mervärdesskattedirektivet medför att vissa transaktioner skulle kunna omfattas av både avdragsrätt och återbetalningsrätt (jfr artikel 169 och 170 i mervärdesskattedirektivet). Det beror på att mervärdesskattedirektivets begrepp beskattningsbar person gäller oavsett var någonstans personen har etablerat sin ekonomiska verksamhet. Det innebär att rätten att få tillbaka betald mervärdesskatt i princip gäller alla som uppfyller villkoren för det. Exempelvis har ett brasilianskt företag som gör inköp inom EU rätt att få tillbaka mervärdesskatt som har betalats vid inköpen (förutsatt att övriga villkor för avdragsrätt är uppfyllda). Det gäller även i de fall inköpen har gjorts för den ekonomiska verksamheten i Brasilien och företaget

alltså inte haft några utgående transaktioner som ska beskattas inom EU. Vem som ska betala mervärdesskatten för den utgående transaktionen har alltså inte betydelse för rätten att få tillbaka ingående skatt som har betalats. Därför behövs särskilda regler för beskattningsbara personer som inte är etablerade i det EU-land där inköp gjorts som är belastade med mervärdesskatt.

Eftersom den systematiska anpassningen i NML medför att vissa transaktioner skulle kunna omfattas av både avdragsrätt och återbetalningsrätt behövs en bestämmelse som skiljer avdragsrätt från återbetalningsrätt. Av huvudregeln i 13 kap. 6 § NML om avdragsrättens omfattning framgår att i den utsträckning den beskattningsbara personen använder varorna och tjänsterna för sina beskattade transaktioner inom landet, har denne avdragsrätt för ingående skatt. I likhet med mervärdesskattedirektivets systematik, gäller den avdragsrätten oavsett vilket subjekt som faktiskt ska betala in mervärdesskatten på de utgående transaktionerna till staten. Det innebär att den beskattningsbara person som inom landet utför t.ex. en leverans av varor för vilken förvärvaren är skyldig att betala skatten har rätt till avdrag för ingående skatt som belöper på transaktionen.

Avdragsrätten omfattar därutöver transaktioner utanför landet i en ekonomisk verksamhet (13 kap. 9 § NML) och vissa transaktioner som omfattas av undantag från skatteplikt men som trots det medför avdragsrätt för ingående skatt (13 kap. 10 och 11 §§ NML). När det gäller de nu nämnda transaktionerna, skulle alltså avdragsrättens omfattning kunna sammanfalla med återbetalningsrättens omfattning. Vi föreslår därför att en beskattningsbar person som är etablerad i ett annat EU-land och som omfattas av reglerna om återbetalning i 14 kap. NML, ska tillämpa bestämmelserna i det kapitlet för att avgöra återbetalningsrättens omfattning. Reglerna om återbetalningsrättens omfattning (14 kap. 7–9 §§) har alltså företräde framför reglerna om avdragsrättens omfattning i 13 kap. NML.

Däremot omfattas den beskattningsbara personen av övriga bestämmelser i 13 kap. NML, t.ex. om avdragsbegränsning. Detsamma gäller beskattningsbara personer som inte är etablerade i något EU-land och som omfattas av bestämmelserna om återbetalning i 14 kap. 35 och 36 §§ NML. Vi bedömer att förslaget endast medför försumbara konsekvenser, varför det inte behandlas i konsekvensanalysen i avsnitt 17.

Bestämmelsen som skiljer avdragsrätt från återbetalningsrätt finns i 13 kap. 12 § NML.

11.7 Återbetalning av mervärdesskatt till beskattningsbara personer

11.7.1 Gällande rätt

EU-rätt

Bestämmelserna om återbetalning av mervärdesskatt till beskattningsbara personer finns i artiklarna 169–171 i mervärdesskattedirektivet och i EU-återbetalningsdirektivet samt i trettonde direktivet.

Mervärdesskattedirektivet

Av artikel 170 i mervärdesskattedirektivet framgår att de beskattningsbara personer som i enlighet med artikel 1 i trettonde direktivet, artiklarna 2.1 och 3 i EU-återbetalningsdirektivet samt artikel 171 i mervärdesskattedirektivet inte är etablerade i den medlemsstat där de köper varor eller tjänster eller importerar varor som belastats med mervärdesskatt har rätt till återbetalning av den erlagda mervärdesskatten i den mån varorna och tjänsterna används för

- a) de transaktioner som avses i artikel 169,
- b) transaktioner för vilka mervärdesskatten endast ska betalas av förvärvaren i enlighet med artiklarna 194–197 och 199.

Återbetalning av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som är etablerade i annan medlemsstat ska ske i enlighet med genomförandereglererna i EU-återbetalningsdirektivet (artikel 171.1).

Återbetalning av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i något EU-land ska ske i enlighet med genomförandereglererna i trettonde direktivet. Dessa personer anses inte etablerade inom EU när de i en medlemsstat köper varor och tjänster eller importerar varor som är belagda med mervärdesskatt och de i den medlemsstaten endast har utfört leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster för vilka mottagaren är betalningsskyldig i enlighet med artiklarna 194–197 och 199 (artikel 171.2).

EU-återbetalningsdirektivet

EU-återbetalningsdirektivet som trädde i kraft 2010⁵ består av 31 artiklar med detaljerade regler om återbetalning av mervärdesskatt till beskattningsbara personer. Här återges bara de artiklar som anger de grundläggande förutsättningarna för återbetalning.

Vem som kan få återbetalning enligt EU-återbetalningsdirektivet och grundförutsättningarna för det anges i artikel 3 jämförd med artikel 2. EU-återbetalningsdirektivet är tillämpligt på en beskattningsbar person, i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet, som inte är etablerad i den återbetalande medlemsstaten men som är etablerad i en annan medlemsstats territorium. Med återbetalande medlemsstat avses den medlemsstat i vilken mervärdesskatten har debiterats den beskattningsbara personen för varor som har levererats eller tjänster som har tillhandahållits till denne av en annan beskattningsbar person i denna medlemsstat. För återbetalning krävs dessutom att den beskattningsbara personen under återbetalningsperioden uppfyller följande villkor:

- a) Inom den återbetalande medlemsstaten varken haft sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe från vilket affärstransaktioner genomförts, eller i avsaknad av ett sådant säte eller fast etableringsställe, inte heller varit bosatt eller stadigvarande vistats där.
- b) Inte levererat några varor eller tillhandahållit några tjänster som anses ha levererats eller tillhandahållits i den återbetalande medlemsstaten med vissa undantag.

För att vara berättigad till återbetalning i den återbetalande medlemsstaten måste en beskattningsbar person som inte är etablerad i den återbetalande medlemsstaten utföra transaktioner som medför rätt till avdrag i etableringsmedlemsstaten (artikel 6 första stycket).

⁵ EU-återbetalningsdirektivet upphävde och ersatte rådets åttonde direktiv 79/1072/EEG av den 6 december 1979 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Regler för återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium.

Trettonde direktivet

Trettonde direktivet, som består av sju artiklar, har inte genomgått någon omarbetning sedan dess tillkomst 1986.

Grundförutsättningarna för återbetalning enligt trettonde direktivet är desamma som enligt EU-återbetalningsdirektivet. Det trettonde direktivet avser dock återbetalning till beskattningsbara personer som inte är etablerade i något EU-land. Härmed avses en beskattningsbar person enligt artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet, och som under återbetalningsperioden varken har haft sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast driftsställe⁶ varifrån verksamheten har bedrivits inom EU, eller i avsaknad härav sin bosättning eller stadigvarande hemvist där. Det krävs vidare att den beskattningsbara personen under perioden inte har tillhandahållit några varor eller tjänster som inom den medlemsstat där mervärdesskatt har betalats, dvs. den återbetalande medlemsstaten.

Undantag görs för samma sorts tjänster som enligt EU-återbetalningsdirektivet.

EU-länderna har rätt att göra återbetalningen beroende av att motsvarande rätt till återbetalning beviljas av tredje land (artikel 2.2) samt möjlighet att kräva att en skatterepresentant utses (artikel 2.3).

Trettonde direktivet ger i stor utsträckning EU-länderna rätt att själva bestämma reglerna för hur återbetalning ska ske, inklusive tidsfristerna för detta. EU-länderna får dessutom ålägga de sökande de skyldigheter som är nödvändiga för att kunna avgöra om en ansökan är berättigad och förebygga bedrägeri, särskild skyldighet för den sökande att visa att denne är en beskattningsbar person. Återbetalning får inte ske på villkor som är gynnsammare än de som gäller beskattningsbara personer i EU (artikel 3).

⁶ Fast driftsställe är en äldre term, ersatt med "fast etableringsställe" i mervärdesskattedirektivet och i EU-återbetalningsdirektivet.

11.7.2 Tillämpningsområdet för återbetalning anpassas till trettonde direktivet

Utredningens förslag: En beskattningsbar person som inte är etablerad i något EU-land ska vara berättigad att ansöka om återbetalning av ingående skatt under förutsättning att den beskattningsbara personen inte har genomfört affärstransaktioner från en fast etablering i Sverige.

Skälen för utredningens förslag: Rätten till återbetalning enligt 10 kap. 1 § ML är kopplad till begreppet utländsk beskattningsbar person. I avsnitt 4 föreslår vi att begreppet utländsk beskattningsbar person ska slopas. Det innebär att återbetalningsrätten behöver kopplas till något annat.

Enligt ML:s regler utesluter förekomsten av en fast etablering i Sverige att återbetalning av ingående skatt kan ske enligt förfarandet för återbetalning till beskattningsbara personer utanför EU. Återbetalning sker då i stället via registrering för mervärdesskatt och återbetalning i mervärdesskattedeklaration enligt SFL.

De krav som uppställs för att återbetalningsbestämmelserna i trettonde direktivet ska bli tillämpliga har en något annorlunda utformning. Enligt artikel 1.1 i trettonde direktivet krävs det dessutom att den fasta etableringen har bedrivit verksamhet i Sverige för att rätten till återbetalning ska vara utesluten. Det är alltså fråga om två kumulativa villkor, dels ska det finnas en fast etablering, dels ska affärstransaktioner ha genomförts därifrån. Tillämpningsområdet för återbetalning till beskattningsbara personer som inte är etablerade i något EU-land är därmed snävare enligt ML än enligt trettonde direktivet.

Mot bakgrund av det nu sagda föreslår vi att bestämmelsen i NML som anger de grundläggande villkoren ("vem som kan få återbetalning") för återbetalning till beskattningsbara personer som inte är etablerade i något EU-land ska anpassas till trettonde direktivet. Det innebär att rätten till återbetalning bara är utesluten om båda villkoren är uppfyllda, dvs. det finns ett fast etableringsställe inom landet och affärstransaktioner har genomförts därifrån.

Förslaget gäller däremot inte beskattningsbara personer etablerade i andra EU-länder. Tillämpningsområdet för återbetalning till dessa personer anpassades till EU-återbetalningsdirektivet redan 2016

genom en ändring i 19 kap. 1 § ML (SFS 2015:888, prop. 2015/16:19). Bestämmelsen med de grundläggande förutsättningarna som måste vara uppfyllda för att en beskattningsbar person i ett annat EU-land ska ha rätt till återbetalning finns i 14 kap. 3 § NML.

Vi bedömer att förslaget inte innebär någon ändring i sak. I ekonomiskt hänseende blir resultatet detsamma för den beskattningsbara personen, det är hanteringen som skiljer sig. Enligt uppgifter till utredningen har Skatteverket i praktiken redan godtagit ansökningar om återbetalning via det pappersbaserade förfarandet från beskattningsbara personer som inte är etablerade i något EU-land och med fast etablering i Sverige som inte har några affärstransaktioner från denna etablering. Vi bedömer att förslagets effekter i övrigt, t.ex. vad gäller administrativ börda, är så försumbar att förslaget inte behandlas i konsekvensanalysen (avsnitt 17).

En bestämmelse om vem som kan ansöka om återbetalning av ingående skatt finns i 14 kap. 32 § NML.

11.8 Bestämmelser som flyttas från lag till förordning

Utredningens förslag: Bestämmelser om vilka identifikationsuppgifter som ska användas som ska lämnas i en ansökan om återbetalning av ingående skatt ska i fortsättningen ges i förordning.

Skälen för utredningens förslag: Enligt EU-återbetalningsdirektivet anses en ansökan ingiven endast om sökanden lämnat samtliga uppgifter som krävs enligt artiklarna 8, 9 och 11 i samma direktiv (artikel 15.1 första stycket). I artiklarna uppställs mycket detaljerade krav på den information som en återbetalningsansökan ska innehålla, inklusive med vilka koder de förvärvade varornas och tjänsternas art ska beskrivas. Vid genomförandet av EU-återbetalningsdirektivet (prop. 2009/10:15, s. 159 ff. och 220 f.) behandlades frågan om i vilken utsträckning bestämmelserna kunde hanteras genom verkställighetsföreskrifter (dåvarande 8 kap. 13 §, regeringsformen, förkortad RF, nuvarande 8 kap. 7 § RF) för att lagtexten inte skulle tyngas i onödan. Flertalet av de uppgifter som ska anges i en ansökan om återbetalning enligt artikel 8 och samtliga uppgifter som ska anges i artikel 9.1 i EU-återbetalningsdirektivet ansågs vara olika slag av detaljerade identifikationsuppgifter. Bedömningen gjordes att det var tillräck-

ligt att i ML ange att det finns en uppgiftsskyldighet avseende sådana uppgifter medan de närmare detaljerna angavs i verkställighetsföreskrifter. Vidare gjordes bedömningen att även om något uttryckligt bemyndigande inte är nödvändigt för att regeringen ska kunna meddela verkställighetsföreskrifter, så var det värdefullt med en upplysning om förekomsten av sådana föreskrifter. Detta på grund av att det var fråga om att genomföra ett EU-direktiv på olika normnivåer.

Vi bedömer att det är tillräckligt att i lag ange att det finns en skyldighet att lämna identifikationsuppgifter och att det är värdefullt att upplysa om att det finns verkställighetsföreskrifter. Det senare är värdefullt inte minst eftersom de beskattningsbara personer som ansöker om återbetalning enligt dessa regler inte är etablerade i Sverige och därför kanske inte är så bekanta med svensk lagstiftningsteknik. Vi bedömer vi att det finns utrymme för att reglera *samtliga* identifikationsuppgifter genom verkställighetsföreskrifter och att det därför i NML räcker med att ange att en ansökan ska innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter. All övrig information som en ansökan om återbetalning ska innehålla anser vi har sådan karaktär av detaljreglering att den lämpligen regleras i verkställighetsföreskrifter.

Sammanfattningsvis innebär det att bestämmelserna i 19 kap. 2 § första stycket 2–5 och andra stycket samt 4 § och 5 § ML överförs till den föreslagna nya mervärdesskatteförordningen.

En bestämmelse som anger ansökans innehåll och upplyser om verkställighetsföreskrifter finns i 14 kap. 13 § NML.

11.9 En ny bestämmelse som anger vilka transaktioner som en ansökan om återbetalning ska avse

Utredningens förslag: En ny bestämmelse ska införas som anger vilka transaktioner som en ansökan om återbetalning ska avse när ansökan kommer från en beskattningsbar person som inte är etablerad i något EU-land.

Skälen för utredningens förslag: För beskattningsbara personer som är etablerade i ett annat EU-land finns en bestämmelse som anger vilka transaktioner en ansökan om återbetalning ska avse (19 kap. 3 § ML, 14 kap. 11 § NML). Bestämmelsen motsvarar artikel 14 i EU-återbetalningsdirektivet.

Trettonde direktivet däremot överlåter åt medlemsstaterna att bestämma reglerna för hur återbetalning ska ske till beskattningsbara personer som inte är etablerade i något EU-land (artikel 3.1). ML innehåller inte någon regel som mer i detalj anger vilka transaktioner en ansökan om återbetalning från en sådan beskattningsbar person ska eller får avse.

Vi föreslår att det införs en bestämmelse i NML om vilka transaktioner som en ansökan om återbetalning ska avse när ansökan görs av en beskattningsbar person etablerade utanför EU. Bestämmelsen bör ha motsvarande lydelse som den bestämmelse som gäller ansökningar från beskattningsbara personer etablerade i annat EU-land.

Förslaget medför inga konsekvenser, förutom en liten administrativ vinst för de beskattningsbara personer som bestämmelsen avser. Fördelen blir att en beskattningsbar person som redan har ansökt om återbetalning av ingående skatt för perioden januari–mars och upptäcker att denne har missat att ansöka om återbetalning för en faktura som hör till denna period, kan i en ansökan avseende en senare period, t.ex. april–juni, även ta med den senare upptäckta fakturan. Enligt nuvarande regler ska den sökande genom en begäran om omprövning (20 kap. 3 § ML) söka återbetalning av ytterligare ingående skatt som hör till en period där ett beslut tidigare har fattats. Konsekvenserna av förslaget bedömer vi bli ytterst försumbara, varför det inte tas upp i konsekvensanalysen (avsnitt 17).

En bestämmelse om vilka transaktioner en ansökan om återbetalning får avse när ansökan görs av en beskattningsbar person som inte är etablerad i något EU-land finns i 14 kap. 38 § NML.

11.10 Nya bestämmelser om beräkning av tidsfristen för när en ansökan om återbetalning ska ha kommit in

Utredningens förslag: Tidsfristen för när en ansökan om återbetalning senast ska ha kommit in, ska inte få beräknas med stöd av 2 § lagen (1930:173) om beräkning av lagstadgad tid (den s.k. söndagsregeln).

Skälen för utredningens förslag: En ansökan om återbetalning från en beskattningsbar person etablerad i ett annat EU-land ska lämnas in i etableringslandet senast den 30 september kalenderåret efter återbetalningsperioden (artikel 15.1 i EU-återbetalningsdirektivet). En motsvarande bestämmelse finns 19 kap. 8 § första stycket ML. Bestämmelsen i ML saknar en specialreglering om beräkning av lagstadgad tid. Av förarbetena (prop. 2009/10:15 s. 165 f. och 191) framgår att frågan om en ansökan från en beskattningsbar person etablerad i ett annat EU-land kommit in i rätt tid avgörs av den behöriga myndigheten i det EU-land där återbetalning söks, varför det landets regler avgör. I de fall Skatteverket beslutar att en ansökan från en beskattningsbar person etablerad i ett annat EU-land har kommit in för sent, har denne möjlighet att överklaga beslutet i svensk förvaltningsdomstol.

Mot bakgrund av förarbetsuttalandena och avsaknaden av en specialreglering för situationer när den 30 september infaller på en helgdag har Kammarrätten i Göteborg i domar den 1 mars 2019 i mål nr 4286-18 och 4332-18, funnit att 2 § lagen om beräkning av lagstadgad tid är tillämplig ("söndagsregeln"). Söndagsregeln innebär att om den tid, då enligt lag eller särskild författning en åtgärd senast ska vidtas, infaller på en söndag, annan allmän helgdag, lördag, midsommarafton, julafton eller nyårsafton, får åtgärden vidtas nästa vardag.

Vi bedömer att tanken med en gemensam tidsfrist för när en ansökan om återbetalning senast ska ha kommit in är att tidsfristen ska gå ut samma dag i alla EU-länder. Lagen om beräkning av lagstadgad tid bör därför inte tillämpas vid prövningen om en ansökan kommit in i rätt tid. Vi föreslår därför att det i NML tas en bestämmelse med det innehållet.

En motsvarande regel ska införas beträffande ansökningar från beskattningsbara personer som är etablerade i Sverige och som riktar ansökningar om återbetalning till ett annat EU-land. Artikel 15.1 första stycket första meningen har, såvitt gäller ansökningar från beskattningsbara personer etablerade i Sverige, införts i 19 kap. 32 § första stycket ML. Även den bestämmelsen saknar en specialreglering om beräkning av lagstadgad tid. Skatteverket kan vägra att vidarebefordra en ansökan om återbetalning riktad till ett annat EU-land endast om förutsättningarna i artikel 18 i EU-återbetalningsdirektivet är uppfyllda. Som exempel kan nämnas att sökanden under återbetalningsperioden inte är en beskattningsbar person. Det innebär att Skatteverket vidarebefordrar ansökningar oavsett om de skulle kunna vara för sent inkomna. En sådan ansökan kan dock komma att avvisas av den behöriga myndigheten i återbetalningslandet. Eftersom syftet är att den tidsfrist som stipuleras i artikel 15.1 första meningen ska vara densamma i alla EU-länder anser vi att det finns anledning att klargöra det i den bestämmelse som gäller ansökningar från beskattningsbara personer etablerade i Sverige som riktar ansökan om återbetalning till ett annat EU-land.

Även trettonde direktivet syftar till att harmonisera rätten till återbetalning för beskattningsbara personer etablerade utanför EU (C-582/08 kommissionen mot Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland).

I syfte att förhindra att ansökningar från beskattningsbara personer som inte är etablerade i något EU-land behandlas enligt villkor som är mer förmånliga än de som gäller för beskattningsbara personer etablerade inom EU, bör tidsfristen för när en ansökan ska ha kommit in beräknas på samma sätt.

Konsekvenserna av förslaget bedömer vi bli ytterst försumbara, varför det inte tas upp i konsekvensanalysen (avsnitt 17).

Bestämmelser om att tidsfristen för när en ansökan om återbetalning senast ska ha inkommit inte får beräknas med stöd av 2 § lagen (1930:173) om beräkning av lagstadgad tid finns i 14 kap. 15, 43 och 56 §§ NML.

12 Fakturering

12.1 Vårt uppdrag

Enligt utredningens direktiv (dir. 2016:58) är en del av vårt uppdrag att förbättra mervärdesskattelagstiftningen genom att den får en tydligare struktur och blir mer överskådlig samt språkligt moderniserad. En särskild målsättning är att den föreslagna lagstiftningen i högre grad ska stå i överensstämmelse med rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet) särskilt med avseende på terminologi och struktur. Lagstiftningens utformning och struktur ska även vara långsiktigt hållbar.

I detta avsnitt behandlas ett förslag avseende faktureringskrav vid betalningar i förskott eller a conto.

12.2 Slopas faktureringskrav vid betalningar i förskott eller a conto för undantagna leveranser av varor till annat EU-land

Utredningens förslag: Faktureringskravet vid betalning i förskott eller a conto för undantagna leveranser av varor till annat EU-land ska slopas.

Skälen för utredningens förslag: I artikel 220 i mervärdesskattedirektivet regleras när en beskattningsbar person ska utfärda en faktura. I fjärde punkten i artikel 220.1 anges att faktura ska utfärdas för förskottsbetalningar som gjorts innan de leveranser som avses i första och andra punkten (vanliga leveranser av varor och distansförsäljning av varor). Denna bestämmelse om förskottsfakturor omfattar dock inte leveranser av varor till annat EU-land som utförs i enlighet med

villkoren i artikel 138 (genom vilken leveranser av varor till andra EU-länder undantas från mervärdesskatt). Vid denna typ av leveranser finns därmed bara en skyldighet att utställa en faktura för själva leveransen.

I mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, regleras faktureringskyldigheten i 11 kap. 1–3 §§. I ML finns det dock inte, så som i direktivet, något undantag från faktureringskyldighet vid förskottsbetalningar för leveranser av varor till andra EU-länder som är undantagna från mervärdesskatt enligt 3 kap. 30 a § ML. Detta undantag från faktureringskyldigheten vid förskott bör införas i den nya mervärdesskattelagen, förkortad NML, och ett sådant undantag tas därför in i 17 kap. 11 § NML.

Ett slopande av ovan nämnda faktureringskyldighet bedöms leda till försumbara konsekvenser. Eftersom fakturor avseende undantagna leveranser av varor till andra EU-länder inte påverkar redovisningen av mervärdesskatt, leder förslaget inte till några offentligfinansiella konsekvenser eller kostnader för företagen. Företagens administrativa börda minskar dock marginellt i de fall en delbetalning för en undantagen varuleverans till ett annat EU-land görs i förskott. Företaget behöver då inte längre ställa ut två fakturor (en faktura för delbetalningen och en faktura för resterande belopp vid leveransen), utan bara en avseende leveransen.

När det gäller redovisning i skattedeklarationen av undantagna leveranser av varor till EU-länder, ska leveransen redovisas i den redovisningsperiod under vilken fakturan har utfärdats eller för den redovisningsperiod som omfattar den femtonde dagen i den månad som följer på den månad då leveransen skett om faktura inte ställts ut innan dess (13 kap. 8 b § andra stycket ML). Slopandet av faktureringskyldigheten vid förskott för denna typ av undantagna EU-leveranser innebär därmed att undantagna EU-leveranser ska redovisas på samma sätt oavsett om det sker en förskottsbetalning eller inte. Skatteverket anser dock att företagen redan i dag ska bortse från fakturor avseende förskottsbetalningar för denna typ av leveranser och redovisa leveransen först när den har skett, eftersom syftet med 13 kap. 8 b § andra stycket ML är att leveransen ska redovisas för samma period som motsvarande förvärv.¹

¹ Skatteverkets ställningstagande 2009-12-29, dnr 131 883688-09/111: Redovisningsskyldighetens inträde vid gemenskapsintern handel med varor.

Då förslaget inte bedöms innebära några ytterligare konsekvenser tas detta förslag inte upp i konsekvensanalysen i avsnitt 17.

Bestämmelsen om faktureringskyldighet vid betalningar i förskott eller a conto finns i 17 kap. 11 § NML.

13 Särskild ordning för beskattningsbara personer med liten årsomsättning

13.1 Vårt uppdrag

Enligt utredningens direktiv (dir. 2016:58) är det en del av uppdraget att förbättra mervärdesskattelagstiftningen genom att den får en tydligare struktur och blir mer överskådlig samt språkligt moderniserad. En särskild målsättning är att den föreslagna lagstiftningen i högre grad ska stå i överensstämmelse med rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet) särskilt med avseende på terminologi och struktur. Lagstiftningens utformning och struktur ska också vara långsiktigt hållbar. I uppdraget ingår även att följa utvecklingen av det arbete som pågår inom EU rörande mervärdesskattefrågor och ta ställning till hur det påverkar de förslag som lämnas.

I detta avsnitt behandlas våra förslag gällande den särskilda ordningen för beskattningsbara personer med liten årsomsättning i 18 kap. i den nya mervärdesskattelagen, förkortad NML.

13.2 Särskild ordning för beskattningsbara personer med liten årsomsättning

13.2.1 Gällande rätt

EU-rätt

Den särskilda ordningen för små företag finns i kapitel 2 i avdelning XII i mervärdesskattedirektivet. Artiklarna 282–291 i mervärdesskattedirektivet innehåller bestämmelser om skattebefrielse och skatte-

lätnader. Den skattebefrielse och de skattelättnader som fastställs tillämpas på leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som görs av små företag (artikel 282). Ordningen med befrielse ska dock inte tillämpas på leveranser av nya transportmedel eller på tillhandahållanden som görs av beskattningsbara personer som inte är etablerade i det EU-land där skatten ska betalas. Medlemsstaterna får även undanta andra transaktioner från tillämpningen av skattebefrielsen (artikel 283).

Sverige har rätt att införa skattebefrielse för beskattningsbara personer vars årsomsättning högst är lika med motvärdet i nationell valuta av 10 000 ECU (artikel 287). En beskattningsbar person som uppfyller villkoren för att skattebefrias får välja att i stället tillämpa de allmänna mervärdesskattereglerna (artikel 290).

Svensk rätt

Mervärdesskatt ska enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, betalas till staten vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs av en beskattningsbar person i denna egenskap, i den utsträckning den beskattningsbara personen inte är befriad från skatt på omsättningen. Bestämmelser om skattebefrielse för beskattningsbara personer med liten omsättning finns i 9 d kap. ML. Befrielsen gäller för beskattningsbara personer som har en omsättning som beräknas bli högst 30 000 kronor under beskattningsåret. Omsättningen får inte heller ha varit mer än 30 000 kronor något av de två närmast föregående beskattningsåren (9 d kap. 1 § ML).

13.2.2 "Skattebefrielse" ersätts med "undantag från skatteplikt"

Utredningens förslag: Begreppet skattebefrielse ska ersättas med undantag från skatteplikt i den särskilda ordningen för beskattningsbara personer med liten årsomsättning i 18 kap. NML.

Skälen för utredningens förslag: ML:s regler om mervärdesskattefrihet för företag med liten omsättning (omsättningsgräns) finns i 9 d kap. När reglerna infördes i ML utformades dessa så att en beskattningsbar person som uppfyller villkoren är ”befriad från skatt på omsättning av varor och tjänster” (se 9 d kap. 1 § ML). I 9 d kap. används till stor del uttrycket ”skattebefrielse” om den mervärdesskattefrihet som regleras i kapitlet. Reglerna i ML baseras på den särskilda ordningen för små företag i kapitel 2 i avdelning XII i mervärdesskattedirektivet. I den svenska språkversionen av mervärdesskattedirektivet framgår av artikel 287 att Sverige får ”tillämpa skattebefrielse från skatteplikt...”. I övrigt har dock uttrycket skattebefrielse använts för att beskriva mervärdesskattefriheten enligt den särskilda ordningen för små företag i den svenska språkversionen av direktivet.

I det nya direktivet om ändring av mervärdesskattedirektivet vad gäller den särskilda ordningen för små företag¹ används i den svenska språkversionen ”undantag från skatteplikt” i stället för ”skattebefrielse”. Ändringsdirektivet beslutades den 18 februari 2020 och ska börja tillämpas den 1 januari 2025. I den svenska versionen av direktivet kommer således ”skattebefrielse” att bytas mot ”undantag från skatteplikt”.

Det finns därför skäl att överväga vilken term som ska användas i den särskilda ordningen för småföretag i NML, ”skattebefrielse” eller ”undantag från skatteplikt”. En ändring till att använda undantag från skatteplikt i NML skulle kunna ses som en anpassning till de nya direktivreglerna. Genom att redan nu byta till undantag från skatteplikt och anpassa strukturen i NML efter de nya direktivbestämmelserna så kommer färre ändringar behöva göras vid implementeringen. Ett byte skulle därför kunna anses bidra till att lagstiftningens utformning blir mer ”hållbar”, vilket är något som nämns i utredningens direktiv. Att byta skattebefrielse till undantag från skatteplikt innebär dock att det begrepp som används i NML kommer att avvika från det som finns i den nu gällande svenska språkversionen av direktivet. Skillnaden mellan NML och direktivet skulle dock endast finnas under en begränsad tid.

¹ Rådets direktiv (EU) 2020/285 om ändring av direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt vad gäller den särskilda ordningen för små företag och förordning (EU) nr 904/2010 vad gäller det administrativa samarbetet och utbyte av information för kontrollen av att den särskilda ordningen för små företag tillämpas på ett korrekt sätt.

Om termen ”undantag från skatteplikt” används blir terminologin i lagen mer enhetlig än vad som är fallet om vissa leveranser och tillhandahållanden som det inte ska tas ut mervärdesskatt på är undantagna från skatteplikt (10 kap. NML) medan andra sådana leveranser och tillhandahållanden är skattepliktiga men omfattas av en skattebefrielse (18 kap. NML). Det kan förefalla mer komplicerat än nödvändigt att ha en systematik där vissa leveranser och tillhandahållanden visserligen är skattepliktiga men ändå inte beskattas för att de omfattas av skattebefrielse. Ett byte till ”undantag från skatteplikt” i den särskilda ordningen i NML skulle innebära en enhetligare terminologi genom att en term används för mervärdesskattefrihet i stället för två. Detta är något som kan bidra till en bättre överskådlighet i lagen.

Mot denna bakgrund bedöms fördelarna med att använda termen undantag från skatteplikt överväga nackdelarna. Vi föreslår därför att ”undantag från skatteplikt” används om mervärdesskattefriheten i den särskilda ordningen för beskattningsbara personer med liten årsomsättning i 18 kap. NML.

13.2.3 Ändrade bestämmelser om hur omsättningen ska beräknas

Utredningens förslag: Beräkningen av årsomsättningen ska inte göras utifrån beskattningsunderlaget för skattepliktiga transaktioner utan från värdet av dessa transaktioner exklusive mervärdesskatt.

Skälen för utredningens förslag: Den omsättning som enligt artikel 288 i mervärdesskattedirektivet ska avgöra om nivån för undantaget har överskridits eller inte ska utgöras av beloppet, exklusive mervärdesskatt, för beskattade leveranser och tillhandahållanden. Vissa särskilt uppräknade undantagna transaktioner, exempelvis varuleveranser ut ur EU, ska också ingå i omsättningsbeloppet (artikel 288). Bestämmelsen i 9 d kap. 3 § ML har fått en något annorlunda utformning eftersom den innebär att beskattningsunderlaget för skattepliktig omsättning av varor och tjänster inom landet ska inräknas i omsättningen.

EU-domstolen har i mål C-388/18, B, tolkat artikel 288 i ett fall där säljaren tillämpar den särskilda ordningen för återförsäljare med beskattning av vinstmarginalen. EU-domstolen ansåg att omsättningen enligt artikel 288 ska fastställas på grundval av samtliga belopp exklusive mervärdesskatt som inbetalats eller kommer att inbetalas till den beskattningsbara återförsäljaren, oavsett hur dessa belopp faktiskt kommer att beskattas. Om inbetalningar som överstiger vinstmarginalen inte beaktas vid beräkningen av omsättningen kan företag med en hög omsättning och en låg vinstmarginal omfattas av den särskilda ordningen. Enligt EU-domstolen skulle sådana företag därigenom få en otillbörlig konkurrensfördel (punkterna 43 och 44 i domen). I ett sådant fall skulle omsättningen därmed inte beräknas enbart med hänsyn till beskattningsunderlaget, dvs. vinstmarginalen.

En anpassning av bestämmelsen i NML om beräkning av årsomsättning till direktivet leder till att bestämmelsen kan tolkas i enlighet med EU-domstolens synsätt. Det kan innebära en mindre materiell ändring i förhållandet till ML eftersom vinstmarginalen inte ska användas vid beräkning av omsättningen i de fall den beskattningsbara personen tillämpar vinstmarginalbeskattning. Mot bakgrund av EU-domstolens avgörande bör dock bestämmelsen i NML om beräkning av årsomsättning inte utformas så att årsomsättningen för skattepliktiga tillhandahållanden ska beräknas utifrån beskattningsunderlaget. Som en anpassning till mervärdesskattedirektivet bör det i NML i stället anges att mervärdesskatt inte ska ingå i beloppen vid beräkningen.

Ändringen bedöms endast leda till försumbara konsekvenser eftersom ändringen berör specifika transaktioner som utförs av återförsäljare. Den mervärdesskatt som kan behöva redovisas i det enskilda fallet uppgår vidare till mindre belopp. Förslaget tas därför inte upp i konsekvensanalysen (avsnitt 17).

Bestämmelser avseende beräkning av årsomsättningen finns i 18 kap. 7–11 §§ NML.

13.2.4 En uttrycklig bestämmelse om avdragsbegränsning införs

Utredningens förslag: En uttrycklig bestämmelse införs om att den som omfattas av undantaget i 18 kap. inte har rätt till avdrag.

Skälen för utredningens förslag: I artikel 289 i mervärdesskatte-direktivet anges att beskattningsbara personer som omfattas av undan-taget från skatteplikt inte ska ha rätt till avdrag. När omsättnings-gränsen infördes i ML ansågs det inte nödvändigt att ha en särskild bestämmelse om avdragsbegränsning i ML eftersom de aktuella före-tagen inte bedrev verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML. De omfattades därför inte av rätten till avdrag enligt 8 kap. 3 § ML (prop. 2016/17:1 s. 406 f). Rätt till avdrag bör inte heller uppkomma enligt huvudregeln för avdragsrätt i 13 kap. 6 § NML eftersom det är en förutsättning att varorna eller tjänsterna används för beskattade transaktioner.

Det finns dock regler i ML som begränsar rätten till återbetalning av ingående skatt för beskattningsbara personer som omfattas av befrielsen (10 kap. 11 § fjärde stycket och 10 kap. 12 § andra stycket ML). De nämnda bestämmelserna motsvarar delvis artikel 289.

De ändringar som föreslås i 13 kap. NML innebär bl.a. att det som i 10 kap. 11 och 12 §§ ML ansågs vara återbetalning kommer att behandlas som en avdragsrätt i NML. Det anges t.ex. i 13 kap. 10 § NML att avdrag för ingående skatt får göras för varor och tjäns-ter i den utsträckning de används för vissa transaktioner inom landet som är undantagna från skatteplikt. Den som omfattas av undan-taget enligt den särskilda ordningen i NML ska dock inte ha rätt till avdrag i sådant fall. Det bedöms därför finnas skäl att även i NML ha en bestämmelse där det framgår att detta inte gäller vid tillämp-ning av den särskilda ordningen. Bestämmelserna om avdragsrätt i 13 kap. NML föreslås även i övrigt bli utformade på ett sätt som mer motsvarar direktivets utformning. Med hänsyn till det och av tydlig-hets-skäl bör det i NML införas en bestämmelse om begränsad av-dragsrätt på motsvarande sätt som avses artikel 289.

Bestämmelsen om avdragsbegränsning finns i 18 kap. 13 § NML.

14 Särskild ordning för investeringsguld

14.1 Vårt uppdrag

Enligt utredningens direktiv (dir. 2016:58) är en del av vårt uppdrag att förbättra mervärdesskattelagstiftningen genom att den får en tydligare struktur och blir mer överskådlig samt språkligt moderniserad. En särskild målsättning är att den föreslagna lagstiftningen i högre grad ska stå i överensstämmelse med rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet) särskilt med avseende på terminologi och struktur. Lagstiftningens utformning och struktur ska även vara långsiktigt hållbar.

I detta avsnitt behandlas våra förslag gällande den särskilda ordningen för investeringsguld.

14.2 Särskild ordning för investeringsguld

14.2.1 Gällande rätt

EU-rätt

I artiklarna 344–356 i avdelning XII i mervärdesskattedirektivet finns bestämmelser om den särskilda ordningen för investeringsguld. I dessa artiklar regleras bland annat vad som avses med investeringsguld (artikel 344), undantag från skatteplikt för leveranser, unionsinterna förvärv och import av investeringsguld och tjänster som utförs av ombud som deltar i en leverans av investeringsguld (artiklarna 346 och 347), valmöjlighet i fråga om beskattning (artiklarna 348–351), avdragsrätt (artiklarna 354 och 355) och dokumentationsskyldighet (artikel 356).

I artikel 198.2, som finns bland artiklarna om skyldigheter för beskattningsbara personer och för vissa icke beskattningsbara personer, finns dessutom en bestämmelse om betalningsskyldighet för mervärdesskatt vid leverans av investeringsguld.

Svensk rätt

I mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, finns det bestämmelser om investeringsguld i flera kapitel. I 1 kap. 2 § första stycket 4 a finns en bestämmelse om skattskyldighet för leverans av investeringsguld, i 1 kap. 18 § finns definitionen av investeringsguld, i 3 kap. 10 a–10 c §§ finns bestämmelser om undantag från skatteplikt och rättighet att bli skattskyldig för leveranser av investeringsguld och förmedling av sådana leveranser och i 10 kap. 11 c och 11 d §§ finns bestämmelser om rätt till återbetalning av mervärdesskatt vid leverans av investeringsguld. I 39 kap. 14 § i skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, finns också en bestämmelse om dokumentationsskyldighet vid leverans av investeringsguld.

14.2.2 "Rätt att bli skattskyldig" ersätts med "frivillig beskattning"

Utredningens förslag: Uttrycket "rätt att bli skattskyldig" ska ersättas med uttrycket "frivillig beskattning" i 21 kap. NML.

Skälen för utredningens förslag: Artiklarna 348–351 i mervärdesskattedirektivet ger medlemsstaterna möjlighet att under vissa förutsättningar medge beskattningsbara personer rätt till valfrihet för beskattning av leverans av investeringsguld och förmedling av sådana leveranser. Denna möjlighet har införts i ML genom bestämmelserna i 3 kap. 10 a–10 c §§ som ger en beskattningsbar person rätt att bli skattskyldig för vissa leveranser av investeringsguld och ett ombud att bli skattskyldig för förmedling av sådana leveranser.

I syfte att anpassa NML:s struktur och systematik till mervärdesskattedirektivet, föreslås i avsnitt 4 att begreppet "skattskyldighet" slopas. I betänkandet "Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv" (SOU 2002:74) föreslogs också ett slopande av uttrycket "skattskyldig-

heten” i ML och som en följd av detta föreslogs att den frivilliga skattskyldigheten avseende investeringsguld i 3 kap. 10 b och c §§ ML och för fastighetsupplåtelser i 9 kap. ML skulle benämnas ”frivillig beskattning”.

Vi instämmer i bedömningen att uttrycket ”frivillig beskattning” är ett lämpligt alternativ. I NML:s bestämmelser om investeringsguld skulle på motsvarande sätt ”frivillig beskattning” kunna ersätta uttrycket ”rätt att bli skattskyldig” som en följd av att begreppet skattskyldighet slopas. Genom en användning av ordet ”frivillig” skulle det bli tydligt för användaren att i bestämmelserna regleras en valmöjlighet. Vidare skulle användningen av ”beskattning” leda till att NML:s terminologi närmare följer mervärdesskattedirektivets terminologi, eftersom det i artiklarna 348–351 talas om rätt att besluta om beskattning av leveranser av investeringsguld och tillhandahållanden av förmedlingstjänster respektive att medlemsstaterna får ge en beskattningsbar person rätt att välja att leveranser ska beskattas. Uttrycket ”frivillig beskattning” skulle också tydliggöra sambandet mellan dessa regler och avdragsrätten i 13 kap. NML, eftersom en beskattningsbar person får avdragsrätt i den utsträckning denne använder varor eller tjänster för sina beskattade transaktioner. Slutligen skulle användningen av uttrycket ”frivillig beskattning” i 21 kap. NML leda till enhetlighet mellan detta kapitel och 12 kap. NML om frivillig beskattning för fastighetsupplåtelser, där det på motsvarande sätt föreslås att uttrycket ”frivillig beskattning” ska användas när begreppet skattskyldighet slopas.

Mot denna bakgrund föreslår vi att uttrycket ”rätt att bli skattskyldig” ersätts med uttrycket ”frivillig beskattning” i 21 kap. NML.

14.2.3 Rätt till återbetalning av ingående skatt blir rätt till avdrag

Utredningens förslag: Återbetalningsrätten i ML ska ersättas med en avdragsrätt för sådana undantagna leveranser av investeringsguld som ger rätt att få tillbaka betald ingående skatt.

Skälen för utredningens förslag: I artiklarna 354 och 355 i mervärdesskattedirektivet finns det bestämmelser om avdragsrätt för mervärdesskatt vid vissa undantagna leveranser av investeringsguld. I ML

finns motsvarande bestämmelser i 10 kap. 11 c och 11 d §§, men där används en annan konstruktion än i direktivet, nämligen återbetalning av ingående skatt.

Enligt huvudregeln för avdragsrätt är avdragsrätten för ingående skatt kopplad till ”den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet” (8 kap. 3 § ML). Avdragsrätten är därmed kopplad till skyldigheten att betala skatt till staten. Transaktioner som är undantagna från skatteplikt ger inte upphov till skattskyldighet enligt ML och medför därmed inte avdragsrätt. I avsnitt 11 föreslår vi att avdrags- och återbetalningsreglerna i NML ska anpassas till det EU-rättsliga regelverket och att avdragsrätten kopplas till begreppet beskattningsbar person. Vidare föreslås som en följd av dessa direktivanpassningar att återbetalningsrätt ska ersättas med avdragsrätt i NML för vissa transaktioner som omfattas av undantag från skatteplikt men som ändå ger rätt att få tillbaka betald ingående skatt. På motsvarande sätt föreslår vi att även bestämmelserna i ML om återbetalningsrätt vid från skatteplikt undantagna leveranser av investeringsguld direktivanpassas genom att de görs om till bestämmelser om avdragsrätt.

Förslaget innebär en systematisk förändring som enligt vår bedömning inte medför några effekter. ML:s reglering uppnår samma beskattningsresultat som direktivet men genom en annan konstruktion. Eftersom den som vill ansöka om återbetalning av ingående skatt som hänför sig till undantagna leveranser av investeringsguld redan i dag behöver registrera sig för mervärdesskatt och redovisa återbetalningen i mervärdesskattedeklaration (26 kap. 2 § 3 och 7 kap. 1 § 4 SFL), kommer ändringen inte heller innebära någon förändring av den administrativa bördan. Förslaget tas därför inte upp i konsekvensanalysen (avsnitt 17).

Bestämmelser om avdragsrätt finns i 21 kap. 11 och 12 §§ NML.

15 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

15.1 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Utredningens förslag: Den nya mervärdesskattelagen, förkortad NML, träder i kraft den 1 januari 2022.

Mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, samt lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster¹, kallad lagen om särskilda ordningar, ska fortfarande gälla för mervärdesskatt som hänför sig till tiden före ikraftträdandet av den nya lagen.

Särskilda övergångsbestämmelser införs för varor som levereras mot postförskott och efterkrav, återbetalning till beskattningsbara personer som är etablerade i andra länder, mervärdesskatt som ska redovisas enligt de särskilda ordningarna för distansförsäljning av varor och vissa tillhandahållanden av tjänster samt den särskilda ordningen för deklaration och betalning vid import.

Vidare anges i en övergångsbestämmelse att om en bestämmelse i de upphävda lagarna har tillämpats och den motsvaras av en bestämmelse i den nya lagen ska bestämmelsen i den nya lagen anses ha tillämpats. Med mervärdesskatt enligt NML och skyldighet att betala mervärdesskatt likställs också i tillämpliga delar skatt enligt ML och skyldighet att betala sådan skatt.

Övergångsbestämmelser införs också för att vissa övergångsbestämmelser till ändringar i ML fortsatt ska vara tillämpliga. Dessa avser justering av avdrag, tidigare utställda vouchrar samt tillämpningen av tröskelvärde för beskattningsbara personer som

¹ I prop. 2019/20:122 föreslås att lagens rubrik ska vara lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för distansförsäljning av varor och för tjänster.

utför unionsintern distansförsäljning av varor eller tillhandahåller vissa tjänster.

Skälen för utredningens förslag

Ikraftträdande

Det återstår flera led i lagstiftningsprocessen innan den föreslagna nya mervärdesskattelagen kan träda i kraft. Förslagen behöver först remissbehandlas. Vidare återstår bl.a. lagrådsgranskning, framtagande av en proposition, riksdagsbehandling och utfärdande av lagar. Det är ett relativt omfattande lagstiftningsarbete att ta fram och införa en ny mervärdesskattelag. Tidsåtgången i flera av leden kan därför bli längre än i normalfallet. Ett tidigare ikraftträdande än den 1 januari 2022 bör därför inte komma i fråga. Det går också överväga ett senare ikraftträdande för att det ska finnas mer tid för de olika leden i lagstiftningsprocessen och för att det ska finnas mer tid för Skatteverket och Tullverket att anpassa information, blanketter m.m. Det kan också ge företagen mer tid för anpassning. Den 1 januari 2023 är då ett lämpligt alternativ eftersom det kan underlätta om ändringarna sker vid ett årsskifte.

Det finns både fördelar och nackdelar med de olika alternativen. Ett syfte med översynen av lagstiftningen är att den ska bli mer överskådlig och enklare att tillämpa. Med hänsyn till detta bör det vara en fördel om införandet av en ny mervärdesskattelag kan ske relativt snabbt. De förslag som lämnas innebär till största del inte heller några ändringar i sak. Mot den bakgrunden föreslår vi att lagen träder i kraft den 1 januari 2022. Hänsyn har tagits till beslutade ändringar av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet) som ska vara införda i nationell lagstiftning fram till detta datum. Med ett senare ikraftträdande tillkommer ändringar som behöver arbetas in i den nya lagen.

Övergångsbestämmelser

När det gäller övergångsbestämmelser för NML bör det inledningsvis finnas en generell bestämmelse om att de upphävda lagarna fortfarande gäller för mervärdesskatt som avser tid före ikraftträdandet av den nya lagen.

Enligt ML inträder skattskyldigheten när varan sänts till köparen mot postförskott eller efterkrav (1 kap. 3 § tredje stycket ML). Utredningens föreslår att den regleringen inte ska få någon motsvarighet i NML. I stället ska de generella reglerna om beskattningsgrundande händelse bli tillämpliga. Detta bedöms kunna leda till att skyldigheten att betala skatt enligt NML kan uppkomma vid en senare tidpunkt än vad som följer av ML (se vidare avsnitt 7). Det kan därför inte uteslutas att det uppkommer situationer där skattskyldigheten har inträtt före ikraftträdandet enligt ML medan den beskattningsgrundande händelsen inträffar efter ikraftträdandet enligt NML. Med anledning av det föreslås en särskild bestämmelse om att ML ska tillämpas om varan före ikraftträdandet sänts till köparen mot postförskott eller efterkrav.

I fråga om återbetalning till beskattningsbara personer som inte är etablerade i Sverige innebär de föreslagna bestämmelserna i 14 kap. NML förändringar i förhållande till reglerna i ML. Eftersom detta kan påverka vilket förfarande som ska användas för att återfå ingående skatt föreslås att återbetalningsreglerna i NML tillämpas på ansökningsperioder som avser tid från och med ikraftträdandet. För tidigare perioder tillämpas äldre bestämmelser.

Enligt utredningens förslag ska de särskilda ordningarna för distansförsäljning av varor och tillhandahållande av vissa tjänster föras in i NML (se 22 kap.). Skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, tillämpas inte i dessa fall (2 kap. 4 § SFL). För dessa särskilda ordningar finns därmed även regler om förfarandet för deklARATIONER m.m. i NML. Ett förslag lämnas om en särskild övergångsbestämmelse där tillämpningen av bestämmelserna i 22 kap. NML kopplas till den första redovisningsperioden efter ikraftträdandet. På motsvarande sätt föreslås en särskild övergångsbestämmelse för mervärdesskatt som ska redovisas enligt den särskilda ordningen för deklARATIONER och betalning vid import i 23 kap. NML.

Vidare föreslås en särskild övergångsbestämmelse i syfte att åstadkomma kontinuitet mellan de upphävda lagarna och NML. I den anges att om någon bestämmelse i de upphävda lagarna har tillämpats och den motsvaras av en bestämmelse i NML, ska bestämmelsen i NML anses ha tillämpats. Det anges också att mervärdesskatt enligt NML och skyldighet att betala sådan mervärdesskatt i tillämpliga delar likställs med skatt enligt ML och skyldighet att betala sådan skatt.

Övergångsbestämmelser avseende tidigare ändringar

När en lag upphävs förlorar också de övergångsbestämmelser som är knutna till ändringar i lagen sin verkan. ML har ändrats vid ett stort antal tillfällen och till flera av dessa ändringar finns övergångsbestämmelser om att äldre regler i viss utsträckning ska tillämpas. Om övergångsbestämmelser till tidigare ändringar i ML fortsatt ska vara tillämpliga behöver detta regleras genom övergångsbestämmelser till NML. Det bör i sådant fall särskilt regleras i vilken mån en viss övergångsbestämmelse till en tidigare ändring ska vara fortsatt tillämplig. En bedömning bör då också göras om en sådan övergångsbestämmelse fortsatt kan ha praktisk betydelse. I många fall har övergångsbestämmelserna enbart betydelse under en kortare period i samband med lagändringen. Sådana övergångsbestämmelser föranleder inte att det nu behövs några särskilda övergångsbestämmelser till NML utöver de som redan nämnts. Övergångsbestämmelserna till ändringar i ML bedöms i de flesta fall inte längre ha någon praktisk betydelse.

Det har dock förekommit ändringar där övergångsbestämmelserna fortsatt kan ha betydelse. Det är exempelvis fallet vad gäller övergångsbestämmelser som avser jämkning av avdrag för ingående skatt. Dessa kan i fråga om fastigheter vara av betydelse för skyldigheten att justera avdrag i upp till tio år. Det finns därför skäl att ha ett antal särskilda övergångsbestämmelser för att övergångsbestämmelser om jämkning enligt ML fortfarande ska vara tillämpliga i relevanta delar. De aktuella övergångsbestämmelserna till ML avser de ändringar som gjordes när definitionen av fastighet i ML ändrades² samt en övergångsbestämmelse angående jämkning i samband med

² SFS 2016:1208, prop. 2016/17:14.

att den s.k. slussningsregeln i 8 kap. 4 § ML avskaffades³. Ändringarna i ML trädde i kraft den 1 januari 2017 respektive den 1 januari 2016 och kan fortsatt ha betydelse. De särskilda övergångsbestämmelserna om justering av avdrag finns i punkterna 11–14 i de föreslagna övergångsbestämmelserna till NML.

Vidare har det införts särskilda regler om vouchers i ML som trädde i kraft den 1 januari 2019.⁴ I samband med det fanns en övergångsbestämmelse om att äldre bestämmelser ska gälla för vouchers som ställts ut före ikraftträdandet. Övergångsbestämmelsen baseras på artikel 410 a i mervärdesskattedirektivet som är en övergångsbestämmelse till det aktuella direktivet om ändring av mervärdesskattedirektivet.⁵ Eftersom det kan förekomma vouchers med lång giltighetstid kan även denna övergångsbestämmelse fortsatt ha praktisk betydelse. En särskild övergångsbestämmelse till NML föreslås därför om detta.

Reglerna om beskattningsland i ML ska också ändras pga. att reglerna i mervärdesskattedirektivet ändras bl.a. i fråga om distansförsäljning av varor⁶. De nya reglerna i ML ska träda i kraft den 1 januari 2021. Motsvarande bestämmelser kommer att införas i NML. I regeringens proposition⁷ om implementering av direktivet i ML finns nya bestämmelser om tröskelvärde för beskattningsbara personer som utför unionsintern distansförsäljning av varor och tillhandahåller vissa tjänster (5 kap. 20 och 21 §§ ML). Bestämmelserna innebär att omsättningarna ska beskattas i Sverige om den beskattningsbara personen inte överskrider tröskelvärdet. Den beskattningsbara personen kan dock begära att omsättningen ska anses gjord i det EU-land där förvärvaren av tjänsten finns eller som varan levereras till. Skatteverket ska då fatta ett beslut om detta som gäller tillsvidare. I propositionen finns en övergångsregel till denna ändring som innebär att detta inte gäller den som vid ikraftträdandet omfattades av ett identifieringsbeslut enligt lagen om särskilda ordningar som gäller vid den tidpunkt då den ändringen träder i kraft. Den som vid ikraftträdandet av den ändringen i ML omfattas av ett identifierings-

³ SFS 2015:888, prop. 2015/16:19.

⁴ SFS 2018:1333, prop. 2017/18:213.

⁵ Rådets direktiv 2016/1065/EU av den 27 juni 2016 om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller behandlingen av vouchers.

⁶ Rådets direktiv (EU) 2017/2455 av den 5 december 2017 om ändring av direktiv 2006/112/EG och direktiv 2009/132/EG vad gäller vissa skyldigheter på mervärdesskatteområdet för tillhandahållande av tjänster och distansförsäljning av varor.

⁷ Prop. 2019/20:122.

beslut behöver därmed inte ett beslut från Skatteverket för att om-sättningen ska anses gjord utom landet. Denna situation bör behand-las i en särskild övergångsbestämmelse till NML. Införandet av NML ska därmed inte medföra att ett sådant beslut behövs eller att be-skattningslandet ändras i dessa fall.

16 Följdändringar

16.1 Vårt uppdrag

Enligt utredningsdirektiven (dir. 2016:58) ska behovet av följdändringar i skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, bedömas och förslag ska lämnas på de författningsändringar som behövs. En bedömning ska också göras av behovet av följdändringar i andra lagar och förordningar och förslag ska lämnas på de författningsändringar som behövs.

I detta avsnitt behandlas förslag som avser SFL, lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster, kallad lagen om särskilda ordningar, lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m., förkortad LFS och andra författningar som berörs av förslaget att en ny mervärdesskattelag, förkortad NML, ska ersätta mervärdesskattelagen, förkortad ML.

16.2 Följdändringar

Utredningens förslag: Följdändringar i andra författningar ska göras genom att hänvisningar till ML och lagen om särskilda ordningar byts mot hänvisningar till NML.

Vidare görs följdändringar för att anpassa till terminologin i NML. Ändringar görs också i LFS till följd av att bestämmelser förs över till NML.

Skälen för utredningens förslag: I utredningens uppdrag ingår att föreslå en ny mervärdesskattelag. Det medför att ändringar behöver göras av andra författningar. Utredningens förslag innebär att lagen om särskilda ordningar ska upphävas och att bestämmelserna inarbe-

tas i NML (se avsnitt 4). Detta medför ett behov av följändringar i både tullagen (2016:253) och SFL.

Vidare föreslår utredningen att några bestämmelser som avser mervärdesskatt ska föras över till NML från LFS (se vidare avsnitt 4). Det medför ett behov av ändringar även i den lagen.

Följändringar behövs också i andra författningar som innehåller hänvisningar till ML. Det finns också författningar där det behövs ytterligare ändringar utöver ändrade hänvisningar. I NML görs anpassningar till mervärdesskattedirektivets systematik och terminologi. Ändringarna i terminologin kan göra att det behövs ändringar även i annan lagstiftning som anknyter till mervärdesskattereglerna. Exempelvis behövs ändringar i SFL med anledning av att ML:s begrepp skattskyldighet och omsättning slopas.

Ett annat exempel där terminologin i NML ändras är att det som i ML var jämkning av avdrag ändras till justering av avdrag i NML. I inkomstskattelagen (1999:1229) och i lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund finns bestämmelser om knyter an till reglerna om jämkning i ML. Det behövs därför ändringar även i dessa bestämmelser.

Vid en översiktlig genomgång har vi funnit att det finns behov av ändringar i följande lagar som vi också föreslår ändringar av:

- lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter,
- lagen (1988:1385) om Sveriges riksbank,
- lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.,
- lagen (1994:1563) om tobaksskatt,
- lagen (1994:1776) om skatt på energi,
- lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor,
- lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg,
- inkomstskattelagen (1999:1229),
- lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund,
- skatteförfarandelagen (2011:1244),

- tullagen (2016:253),
- lagen (2016:1091) om budget och ekonomiadministration för riksdagens myndigheter,
- lagen (2018:696) om skatt på vissa nikotinhaltiga produkter, och
- lagen (2018:1277) om elektroniska fakturor till följd av offentlig upphandling.

Vi har vidare funnit hänvisningar till ML i ett antal förordningar och föreslår därför ändringar av följande förordningar:

- förordning (1977:937) om allmänna förvaltningsdomstolars behörighet m.m.,
- förordning (1994:224) om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl.,
- rättshjälpsförordningen (1997:404),
- förordning (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet,
- förordning (2002:831) om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt, och
- skatteförfarandeförordningen (2011:1261).

Kopplingar till ML finns även i lagen (1990:313) om Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden, förordningen (1997:1157) om handräckning i skatteärenden mellan de nordiska länderna samt lagen (2000:142) om avtal med Danmark om mervärdesskatt för över Öresund. De nämnda författningarna baseras på internationella överenskommelser. Några förslag på ändringar av dem lämnas därför inte nu.

17 Konsekvenser av utredningens förslag

17.1 Inledning

I detta avsnitt redovisas konsekvenserna av utredningens förslag. I enlighet med 14 § kommittéförordningen (1998:1474) ska utredningen göra kostnadsberäkningar och redogöra för andra konsekvenser med avseende på kostnader eller intäkter för staten, kommuner, landsting (regioner), företag eller andra enskilda. Om förslagen innebär samhällsekonomiska konsekvenser i övrigt, ska dessa redovisas. Konsekvenserna ska anges på ett sätt som motsvarar de krav på innehållet i konsekvensutredningar som finns i 6 och 7 §§ förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning.

Utredningens förslag innebär en övergång från mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, till en ny mervärdesskattelag, förkortad NML. Eftersom utgångspunkten för utredningen har varit att undvika omfattande materiella förändringar, bedöms generellt sett inga betydande samhällsekonomiska eller offentligfinansiella effekter komma att uppstå av övergången från ML till NML. På längre sikt kan dock utredningens förslag få positiva samhällsekonomiska effekter. Dessa är mycket svåra att kvantifiera, men i avsnitt 17.2 förs ett kvalitativt resonemang om vilka effekter som kan tänkas uppstå.

I ett fall har dock utredningens förslag inneburit en mer tydlig materiell förändring, det gäller förslaget om slopade specialbestämmelser för vissa konstnärer. Det förslaget redovisas därför separat i avsnitt 17.3. Utöver detta förekommer ändringar som innebär mindre materiella förändringar, men i dessa fall har konsekvenserna och effekterna bedömts vara ytterst ringa och redovisas därför inte i denna konsekvensanalys. Ett exempel är slopandet av särregleringen för varor som sänds till köpare mot postförskott eller efterkrav i 7 kap. NML, ett annat exempel är ändringen i 14 kap. 38 § NML.

Konsekvenserna för denna typ av mindre materiella ändringar redovisas i författningskommentaren eller SOU-avsnittet för respektive kapitel.

17.2 Konsekvenser av en ny mervärdesskattelag

Syfte, alternativ lösning och förslaget förenlighet med EU-rätten

Målsättningen med NML är att den ska vara användarvänlig och överskådlig, ha en tydlig struktur, vara språkligt moderniserad och i hög grad stå i överensstämmelse med rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet), särskilt med avseende på systematik och terminologi. Sedan ML trädde i kraft har Sverige gått med i EU. Genom det har mervärdesskattedirektivet fått en stor betydelse för både innehåll och tolkning av de svenska reglerna. Översynen syftar därför också till att göra regelverket mer tydligt och förutsägbart.

För att mervärdesskatten ska behålla sin legitimitet är det viktigt att reglerna är förutsägbara, enkla att tillämpa och inte leder till onödigt stora administrativa kostnader för dem som tillämpar reglerna.

Ett alternativ till att föreslå NML hade varit att behålla och vidareutveckla ML. Det hade dock varit i strid med utredningens direktiv (dir. 2016:58), som säger att en ny mervärdesskattelag ska föreslås. Det hade också inneburit att många av de önskade positiva effekterna av en tydligare och mer överskådlig lagstiftning som är systematiskt anpassad till mervärdesskattedirektivet hade uteblivit.

Förslagen i NML påverkar i ett fall även skatteutgifterna. Skatteutgiften för staten för undantagen försäljning av konstverk under 300 000 kronor per år upphör. En delmängd av denna kommer i stället att ingå i skatteutgiften för omsättningsgräns för mervärdesskatt, medan den andra delmängden kommer att ingå i skatteutgiften för försäljning av konstverk där mervärdesskattesatsen är nedsatt till 12 procent i stället för 25 procent.

Samhällsekonomiska och offentligfinansiella effekter av förslaget i stort

Utredningens uppdrag (dir. 2016:58) har varit att föreslå en ny mervärdesskattelag som är mer överskådlig, språkligt moderniserad och i högre grad står i överensstämmelse med mervärdesskattedirektivet. I direktiven anges vidare att det är viktigt att skattereglerna är förutsägbara och enkla att tillämpa och inte leder till onödigt stora administrativa kostnader för dem som tillämpar reglerna, samt att tydliga och enkla regler underlättar för företagen och bidrar till att stärka deras konkurrenskraft. En utgångspunkt för utredningen har varit att undvika att språkliga och systemmässiga förändringar leder till omfattande materiella förändringar.

Enligt Finansdepartementets beräkningskonventioner för offentligfinansiella effekter av regeländringar, görs beräkningarna i normalfallet i ikraftträdandeårets priser och volymer. Eftersom utgångspunkten för utredningen har varit att undvika omfattande materiella förändringar, bedöms generellt sett inga betydande offentligfinansiella effekter uppkomma av övergången från ML till NML.

På längre sikt bedöms dock NML ge upphov till vissa positiva samhällsekonomiska effekter. I den mån NML minskar företagens administrativa kostnader för hantering av mervärdesskatt och förbättrar konkurrenskraften, kan det tänkas påverka såväl BNP som sysselsättningen i ekonomin i positiv riktning. Indirekt kan då även de offentliga finanserna påverkas positivt, till exempel genom ökade bolagsskatteintäkter. Att på ett trovärdigt sätt kvantifiera denna typ av effekter bedöms dock, utifrån tillgänglig statistik och forskning, inte vara möjligt.

Effekter för företag

Anpassningar till lagändringar innebär på kort sikt ofta ökade administrativa kostnader genom att tid går åt till att sätta sig in i förändrade regler, uppdatera system, delge information osv. Denna effekt är dock övergående. Efter övergångsfasen bör NML vara till fördel för företag och enskilda med en tydligare struktur och genom anpassningarna till EU-rätten. NML bör bli något lättare att ta till sig och hitta i, samtidigt som nuvarande systematiska oklarheter mellan EU-rätten och ML undanröjs. Som en följd av det kan kon-

kurrensvillkoren för företagen förbättras och de administrativa kostnaderna för att hantera mervärdesskatten minska något.

Mindre företag har i allmänhet relativt sett högre administrativa kostnader för att hantera och administrera mervärdesskatt. Mindre företag bör därför ur den synvinkeln ha mest att vinna på NML.

Att kvantifiera hur företagens administrativa börda påverkas av NML är ytterst svårt. Det finns få undersökningar som på djupet studerat företagens kostnader för att hantera mervärdesskattesystemet, och än mindre underlag finns för att bedöma hur olika förändringar av regelverket påverkar dessa kostnader. Den senaste djupgående studie som gjorts på området, så vitt känt för denna utredning, är Skatteverkets rapport *Krånglig moms – en företagsbroms?* från 2006. Förenklat kan sägas att i rapporten beräknas en kostnad per företag för att administrera mervärdesskatt, uppdelat efter företagsstorlek. Data i rapporten är från 2005. Vi har, i brist på färskare studier, skrivit fram resultaten från denna rapport till att spegla dagens nivå. Två faktorer behöver då skrivas fram:

- a) Antal företag som är registrerade för mervärdesskatt indelat efter samma storleksklasser som i rapporten. Skatteverket har försett oss med dessa uppgifter för 2018.
- b) Genomsnittlig kostnad per företag för att hantera mervärdesskatt. Här har vi skrivit fram rapportens data från 2005 med arbetskraftskostnadsindex (AKI) till 2018 års nivå. AKI tas fram av Statistiska centralbyrån. Vi har då använt oss av AKI-utvecklingen för tjänstemän sett över samtliga branscher.

Skatteverket mätte i sin rapport hur mycket tid som mervärdesskatten tog i anspråk ett visst år (2005). Därför behöver även tidsåtgången att hantera mervärdesskatten skrivas fram så att den speglar dagens förutsättningar. Ett sätt att göra det på är att se hur de reformer som genomförts på mervärdesskatteområdet sedan dess har påverkat tidsåtgången för att hantera mervärdesskatten. Införandet av omvänd skattskyldighet för skrot och avfall bör ha ökat tidsåtgången för administration. Även byggbranschen behöver hantera omvänd skattskyldighet sedan 2007. Sedan 2005 har även mervärdesskatten sänkts för restaurang- och cateringtjänster, mindre reparationer och naturguidning. Fler företag behöver således hantera fler skattesatser. Å andra sidan har flera reformer genomförts som bör

ha minskat tidsåtgången för administration, som förlängd redovisningsperiod för mervärdesskatt för mindre företag (från en till tre månader), generösare beloppsgräns för att få använda förenklad faktura, liksom införandet av en omsättningsgräns för när mervärdesskatt måste redovisas. Nedsättningen av skattesatsen på restaurang- och cateringtjänster har också gjort att tidigare gränsdragningsproblem gentemot bl.a. livsmedel har försvunnit. Sammantaget är det inte orimligt att anta att plus och minus ungefärligen tar ut varandra, och att det därmed kan finnas ett värde i att göra framskrivningen av resultaten i Skatteverkets rapport. Trots det är osäkerheten naturligtvis betydande, när så pass lång tid gått sedan en gedigen studie gjorts på området. Givet att tidsåtgången per företag är densamma som Skatteverket kom fram till 2006, uppskattar vi att företagens totala kostnader för att hantera mervärdesskatt uppgår till 13,4 miljarder kronor 2018 och 14,5 miljarder kronor 2021 (med antagande om samma AKI-utveckling för tjänstemän 2019–2021 som under perioden 2005–2018). Rapporten från 2006 fann att den totala administrationskostnaden då uppgick till 6,3 miljarder kronor, vilket motsvarade 3 procent av mervärdesskatteintäkterna. Sedan dess har antalet företag ökat kraftigt, vilket med automatik ökar den totala administrationskostnaden, eftersom alla mervärdesskatteregistrerade företag behöver hantera skatten. Om man relaterar vår siffra på 14,5 miljarder kronor till den i budgetpropositionen för 2020 prognostiserade mervärdesskatteintäkten för 2021 (494 miljarder kronor), får man 2,9 procent, vilket ligger nära den totala administrationskostnaden för 2006 på 3 procent.

Företagens totala administrativa kostnader för att hantera mervärdesskatten kan således mycket grovt bedömas ligga i storleksordningen knappt 15 miljarder kronor. Det är denna kostnad som bedöms minska något genom övergången från ML till NML. Ett intervall för vad som kan anses utgöra en sannolik kostnadsminskning är dock svårt att ange.

Effekter för myndigheter, allmänna förvaltningsdomstolar och offentlig sektor i övrigt

Förslaget bedöms i ett övergångsskede leda till vissa merkostnader för Skatteverket i form av omskrivningar av rättslig vägledning, förändringar i blanketter, informationsinsatser, framtagande av nya

ställningstaganden osv. Det är dock av engångskaraktär. Den initiala kostnadsökningen torde kunna hanteras inom befintliga anslagsramar, eftersom anpassningar till förändrade lagar och regler får ses som en naturlig del i Skatteverkets löpande arbete. Efter den initiala fasen bör Skatteverket vara den myndighet som framför allt gynnas av NML. När bestämmelserna i NML blir mer lika och systematiskt anpassas till bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet, underlättas tillämpningen av dem. Skatteverket bör heller inte i lika stor omfattning behöva ge ut ställningstaganden för att klargöra skillnader mellan svensk lagstiftning och mervärdesskattedirektivet. Sammantaget bedömer Skatteverket sina kostnader för att hantera och kontrollera mervärdesskatt till omkring 0,5 miljarder kronor 2018. Det avser faktiskt arbetade timmar. Det är denna kostnad som bedöms minska något vid införandet av NML. Hur stor minskningen kan komma att bli är dock svårt att bedöma.

De allmänna förvaltningsdomstolarna kan förväntas få en marginell minskning i sin måltillströmning. Även andra myndigheter, såsom Tullverket, Ekonomistyrningsverket, kommuner och regioner berörs av övergången från ML till NML. Även för dessa myndigheter bedöms NML kunna medföra en viss minskning i de administrativa kostnaderna för hanteringen av mervärdesskatt.

Övriga effekter

Förslaget bedöms inte ha påverkan på det kommunala självstyret, ekonomisk jämställdhet, ekonomisk jämlikhet, sysselsättning, integration, miljö eller brottslighet.

17.3 Slopade specialbestämmelser för vissa konstnärer

Syfte, alternativa lösningar och förslagets förenlighet med EU-rätten

I avsnitt 4 föreslås att specialbestämmelserna i 1 kap. 2 a och 2 b §§ ML om undantag från skattskyldighet för upphovsmans eller upphovsmannens dödsbos omsättning av konstverk slopas. De nuvarande specialbestämmelserna innebär att konstnärer med en års-

omsättning under 300 000 kronor inte är skattskyldiga och därmed inte redovisar eller betalar mervärdesskatt. Förslaget syftar till att komma till rätta med att dagens svenska specialbestämmelser för konstnärer inte anses förenliga med EU-rätten.

Effekter för konstnärer med enskild näringsverksamhet

Konstnärer som berörs av förslaget är de vars konstverk utgörs av en eller flera av följande kategorier: 1) tavlor och konstgrafiska blad m.m., 2) skulpturer och avgjutningar av skulpturer i högst åtta exemplar, 3) handvävda tapiserier och väggbonader i högst åtta exemplar. Vidare ska konstverket vid omsättningen ägas av upphovsmannen eller dennes dödsbo.

Konstnärsnämnden publicerade 2016 en rapport där man med hjälp av Statistiska centralbyrån studerade villkoren för konstnärers inkomster, företagande, m.m.¹ I den delas konstnärerna in i 19 yrkesgrupper. En av dem är bildkonstnär, som bör täcka in kategori 1 och 2 ovan. Till det, för att täcka in kategori 3, ska textilkonstnärer läggas.

I rapporten framkommer att det 2014 fanns 6 200 yrkesverksamma bildkonstnärer i åldersgruppen 20–66 år. Av dem bedrev 66 procent näringsverksamhet, varav nästan samtliga, 63 procent av totalen, i enskild verksamhet. Det är de sistnämnda som är av intresse, då specialbestämmelserna inte gäller i de fall konsten säljs genom handelsbolag eller aktiebolag. Utav de 6 200 bildkonstnärerna bedrev alltså 3 900 (0,63*6 200) verksamheten i enskild näringsverksamhet. Vidare finner vi, baserat på SOU 2003:21 *Konstnärerna och trygghetsystemen*, att om antalet textilkonstnärer och bildkonstnärer läggs ihop, utgör textilkonstnärerna 14 procent av summan.² Baserat på denna andel växer antalet potentiellt berörda konstnärer till 4 500. Den första frågan blir då hur många av dessa som påverkas av att gränsen för skattebefrielse om 300 000 kronor slopas, den andra på vilket sätt de påverkas.

Utifrån Konstnärsnämndens statistik bedömer vi att runt 35 procent av de 4 500 konstnärerna ligger under 30 000 kronor i årsomsättning. Dessa, 1 600 konstnärer, kan därmed även efter att special-

¹ *Konstnärernas demografi, inkomster och sociala villkor*, Konstnärsnämnden, 2016.

² SOU 2003:21, bilaga 2, tabell 3.

bestämmelserna slopats välja att vara befriade från skattskyldighet om de tillämpar den generella omsättningsgräns om 30 000 kronor som finns för företag med liten omsättning. Med dessa borträknade återstår 2 900 potentiellt berörda konstnärer. Av dem uppskattas 30 procent redan vara registrerade för mervärdesskatt.³ Det kan t.ex. bero på att de ser fördelar med att ha avdragsrätt för mervärdesskatt. För dessa bör ett slopande av omsättningsgränsen om 300 000 kronor sakna betydelse. Därmed återstår cirka 2 000 konstnärer som kan påverkas av förslaget.

Dessa 2 000 konstnärer kommer att få en viss ökad administrativ börda eftersom de i enlighet med de föreslagna bestämmelserna kommer att behöva fakturera och redovisa mervärdesskatt. Den genomsnittliga tid som behöver läggas på denna administration bedöms motsvara 3 900 kronor per företag och år.⁴ Det gäller dem som har en mervärdesskattesats att hantera (12 procent). En del kommer dock att ha två att hantera: 6 procent (upphovsrättsersättning) samt 12 procent.⁵ Vid hantering av två skattesatser bedöms tidsåtgången motsvara 7 200 kronor per företag och år.

Därutöver skulle konstnärernas försäljning kunna påverkas av förslaget. Under antagandet att konstnärerna strävar efter att ha samma ekonomiska resultat före som efter förslaget, innebär det att mervärdesskattebeläggningens effekter övervältras på konsumentpriset. Å ena sidan innebär 12 procents utgående mervärdesskatt att priset till konsument ökar. Å andra sidan medför möjligheten att dra av ingående mervärdesskatt att priserna kan minska. Denna faktor förstärks av att skattesatsen för den ingående skatten i verksamheten kan antas vara högre än skattesatsen för den utgående skatten, 25 procent mot 12 procent. Den eventuella prishöjningen på konstverket på grund av skattebeläggningen bör alltså, när avdragsrätten beaktats, bli lägre än 12 procent.

³ 30 procent är en uppgift från Konstnärernas Riksorganisationen som fanns med i SOU 2005:57 *Enhetlig eller differentierad mervärdesskatt? Vi har inte funnit en nyare uppgift.*

⁴ Att hantera två mervärdesskattesatser beräknas enligt SOU 2011:70 *Sänkt moms på vissa tjänster?* ta ett genomsnittligt företag 2 timmar à 12 tillfällen per år. Detta till en handläggningskostnad, framräknat till 2021, om 300 kronor/timme. Alltså 7 200 kronor per företag. För många konstnärer handlar det dock inte om att hantera två utan en mervärdesskattesats. Enligt Skatteverkets rapport *Krämlig moms – en företagsbroms?* (2006), utgör kostnaden per företag med noll anställda som hanterar en mervärdesskattesats 55 procent av kostnaden för företag som hanterar två sådana. Då får vi $2 \cdot 12 \cdot 300 \cdot 0,55 = 3,9$ miljoner kronor.

⁵ Se 7 kap. 1 § tredje stycket 8 ML.

Hur försäljningen påverkas av mervärdesskattebeläggningen beror dels på köparnas priskänslighet, dels på om de har eller inte har avdragsrätt för mervärdesskatt. Kunder som normalt har avdragsrätt eller kompensationsrätt för mervärdesskatt, såsom stat, kommun, regioner och företag, påverkas inte om mervärdesskatt läggs till priset. De gynnas i stället indirekt av lägre pris, exklusive mervärdesskatt, när konstnärerna får rätt att dra av den ingående mervärdesskatten som de tidigare övervälrade i priset. Försäljningen till dessa konsumenter kan således komma att öka något.

För kunder som saknar avdragsrätt, som t.ex. privatpersoner och vissa konstföreningar, innebär däremot förslaget att kostnaden för konstverket kan komma att öka något. Försäljningen till dessa konsumenter kan i stället komma att minska något.

Sammantaget görs bedömningen att någon stor effekt på försäljningen inte bör förväntas. I den mån försäljningen och därmed konstnärernas ekonomiska resultat skulle påverkas av förslaget bör det i de flesta fall handla om begränsade belopp.

Bildkonstnärer hade enligt Konstnärsnämnden en medianomsättning 2014 på 41 500 kronor i sin näringsverksamhet.⁶ De flesta konstnärer som har näringsverksamhet har även inkomst av lön från annan verksamhet. Löneinkomsten är oftast större än inkomsten från näringsverksamheten. Få konstnärer tycks helt leva på sitt konstnärskap. Enligt Konstnärsnämndens rapport framgår att 11 procent av konstnärerna endast har inkomst av näringsverksamhet. Medianen för konstnärernas totala inkomst, både inkomst från näringsverksamhet och löneinkomster, var 3,7 gånger så stor, 154 000 kronor. Således bör en något ändrad inkomst av näringsverksamheten inte ha någon större betydelse för berörda konstnärers totala inkomster.

Ytterligare en effekt av förslaget är att konstnärer med en årsomsättning nära 300 000 kronor nu slipper fundera över om de hamnar över gränsen. Dagens regler innebär att om beloppsgränsen överskrids, ska all omsättning under året beskattas, från första kronan. Med förslaget blir planeringsförutsättningarna bättre för dessa aktörer.

Samtliga effekter avser små företag. Större företag berörs inte av förslaget, då det handlar om en omsättningsgräns på 300 000 kronor.

⁶ Här antas att textilkonstnärer har samma medianvärde som bildkonstnärer.

Offentligfinansiella effekter

Som en följd av förslaget bedöms 2 000 konstnärer med enskild näringsverksamhet, som tidigare inte tagit ut mervärdesskatt på sin försäljning, komma att behöva göra det. För den del av försäljningen som sker till kunder som saknar avdragsrätt, såsom privatpersoner, ökar mervärdesskatteinbetalningarna till staten. För övrig försäljning till kunder med avdragsrätt eller kompensationsrätt, såsom företag och kommuner, minskar i stället de sammantagna mervärdesskatteinbetalningarna till staten något. Detta eftersom den dolda mervärdesskatt som inte får dras av vid undantagen verksamhet övervältras framåt i försäljningskedjan och ger kumulativa mervärdesskatteintäkter som staten inte längre får in vid mervärdesskattebeläggningen. Bedömningen är dock att dessa konstnärer, med så pass låg försäljning, inte i någon större utsträckning säljer konstverk till stat, regioner, kommuner eller företag utan framför allt säljer till privatpersoner. Dessutom bedöms den ingående mervärdesskatten i denna verksamhet på penslar, papper etc. vara relativt låg i förhållande till priset på försäljningen varför minskningen av mervärdesskatteintäkterna till följd av mervärdesskattebeläggningen bör vara begränsad.

Enligt Finansdepartementets beräkningskonventioner för effektberäkningar vid ändrade skatteregler bör utgångspunkten vara att konstnärerna kommer att ha samma företagsresultat före som efter förslaget.⁷ Det medför att de minskade kostnaderna i verksamheten som avdragsrätten ger, gör att priserna justeras nedåt, medan påförandet av mervärdesskatt gör att de justeras uppåt.

Utifrån uppgifter om att medelvärdet för dessa konstnärers omsättning var 129 500 kronor 2014⁸, framskrivet med 2 procent per år motsvarar det 148 800 kronor 2021, och ett antagande om att den genomsnittliga kostnaden i verksamheten är 35 000 kronor 2021 uppgår den offentligfinansiella intäkten 10,4 miljoner kronor 2021 och därefter årligen till 9,2 miljoner kronor. Dessa ökade intäkter bedöms komma från kunderna, eftersom konstnärerna antas övervältra effekterna av mervärdesskatten fullt ut på sina priser.

För konstnärer som redan är registrerade för mervärdesskatt, uppskattningsvis 30 procent av dem med näringsverksamhet, bedöms ingen offentligfinansiell effekt uppstå av förslaget.

⁷ *Beräkningskonventioner 2020*, Finansdepartementet, 2019. Se Exempel 9.2, Breddad Skattebas för mervärdesskatt, för utförlig beskrivning av den offentligfinansiella effektberäkningen.

⁸ *Konstnärernas demografi, inkomster och sociala villkor*, Konstnärsnämnden, 2016.

Effekter för enskilda

Köpare av konstverk som saknar avdragsrätt för mervärdesskatt, främst privatpersoner och vissa konstföreningar, kan komma att möta ett något högre pris. Som beskrivits ovan bedöms mervärdesskatteintäkterna öka med omkring 10 miljoner kronor, och det motsvarar köparnas sammantagna ökade kostnader för konst.

Det finns en omfattande auktionshandel med konstverk. Den påverkas inte av förslaget.

Effekter för myndigheter och allmänna förvaltningsdomstolar

För Skatteverket ger förslaget upphov till en effekt som minskar administrationen och en som ökar den. Minskad administration kommer av att det inte längre blir nödvändigt att hålla reda på om företag under beskattningsåret hamnar under eller över omsättningsgränsen 300 000 kronor. Ökad administration uppstår då fler konstnärer blir skattskyldiga och därmed ska lämna mervärdesskattedeklarationer. En viss informationsinsats kan behöva göras av Skatteverket mot berörda företag. Sammantaget bör dock detta innebära marginella förändringar för Skatteverkets verksamhet som kan hanteras inom givna ekonomiska ramar.

De allmänna förvaltningsdomstolarna bedöms inte påverkas av förslaget.

Övriga effekter

Förslaget bedöms inte ha påverkan på det kommunala självstyret, integration, miljö eller brottslighet. Effekterna på ekonomisk jämställdhet, ekonomisk jämlikhet och sysselsättning bedöms vara så små att de får betraktas som noll.

Statens offentliga utredningar 2020

Kronologisk förteckning

1. Översyn av yrket personlig assistent – ett viktigt yrke som förtjänar bra villkor. S.
2. Skärpta regler om utländska månggiften. Ju.
3. Hållbar slamhantering. M.
4. Vägen till en klimatpositiv framtid. M.
5. Fler rut tjänster och höjt tak för rutavdraget. Fi.
6. En begriplig och trygg sjukförsäkring med plats för rehabilitering. S.
7. Brott mot djur – Skärpta straff och ett mer effektivt sanktionssystem. N.
8. Starkare kommuner – med kapacitet att klara välfärdsuppdraget. Fi.
9. Kunskapsläget på kärnavfallsområdet 2020. Steg för steg. Var står vi? Vart går vi? M.
10. Stärkt lokalt åtgärdsarbete – att nå målet Ingen övergödning. M.
11. Kompletterande bestämmelser till EU:s förordning om utländska direktinvesteringar. Ju.
12. Nya kapitaltäckningsregler för värdepappersbolag. Fi.
13. Att kriminalisera överträdelse av EU-förordningar. N.
14. Framtidens teknik i omsorgens tjänst. S.
15. Strukturförändring och investering i hälso- och sjukvården – lärdomar från exemplet NKS. S.
16. Ett effektivare regelverk för utlänningsärenden med säkerhetsaspekter. Ju.
17. Grönt sparande. Fi.
18. Framtidens järnvägsunderhåll. I.
19. God och nära vård. En reform för ett hållbart hälso- och sjukvårdssystem. S.
20. Skatt på modet – för att få bort skadliga kemikalier. Fi.
21. Sveriges museum om Förintelsen. + Holocaust Remembrance and Representation. Documentation from a Research Conference. Ku.
22. Motorfordonspooler – på väg mot ökad delning av motorfordon. Fi.
23. Hälso- och sjukvård i det civila försvaret – underlag till försvarspolitisk inriktning. S.
24. Tillsammans för en välfungerande sjukskrivnings- och rehabiliteringsprocess. S.
25. Ett nationellt biljettsystem för all kollektivtrafik. I.
26. En sjukförsäkring anpassad efter individen. S.
27. Högre växel i minoritetspolitiken. Stärkt samordning och uppföljning. Ku.
28. En mer likvärdig skola – minskad skolsegregation och förbättrad resurstilldelning. U.
29. En ny myndighet för att stärka det psykologiska försvaret. Ju.
30. En moderniserad arbetsrätt. A.
31. En ny mervärdesskattelag. Del 1 och 2. Fi.

Statens offentliga utredningar 2020

Systematisk förteckning

Arbetsmarknadsdepartementet

En moderniserad arbetsrätt. [30]

Finansdepartementet

Fler ruttjänster och höjt tak för rutavdraget. [5]

Starkare kommuner – med kapacitet att klara välfärdsuppdraget. [8]

Nya kapitaltäckningsregler för värdepappersbolag. [12]

Grönt sparande. [17]

Skatt på modet – för att få bort skadliga kemikalier. [20]

Motorfordonspooler – på väg mot ökad delning av motorfordon. [22]

En ny mervärdesskattelag. Del 1 och 2. [31]

Infrastrukturdepartementet

Framtidens järnvägsunderhåll. [18]

Ett nationellt biljettsystem för all kollektivtrafik. [25]

Justitiedepartementet

Skärpta regler om utländska månggiften. [2]

Kompletterande bestämmelser till EU:s förordning om utländska direktinvesteringar. [11]

Ett effektivare regelverk för utlänningsärenden med säkerhetsaspekter. [16]

En ny myndighet för att stärka det psykologiska försvaret. [29]

Kulturdepartementet

Sveriges museum om Förintelsen. + Holocaust Remembrance and Representation. Documentation from a Research Conference. [21]

Högre växel i minoritetspolitiken. Stärkt samordning och uppföljning. [27]

Miljödepartementet

Hållbar slamhantering. [3]

Vägen till en klimatpositiv framtid. [4]

Kunskapsläget på kärnavfallsområdet 2020. Steg för steg. Var står vi? Vart går vi? [9]

Stärkt lokalt åtgärdsarbete – att nå målet Ingen övergödning. [10]

Näringsdepartementet

Brott mot djur – Skärpta straff och ett mer effektivt sanktionssystem. [7]

Att kriminalisera överträdelse av EU-förordningar. [13]

Socialdepartementet

Översyn av yrket personlig assistent – ett viktigt yrke som förtjänar bra villkor. [1]

En begriplig och trygg sjukförsäkring med plats för rehabilitering. [6]

Framtidens teknik i omsorgens tjänst. [14]

Strukturförändring och investering i hälso- och sjukvården – lärdomar från exemplet NKS. [15]

God och nära vård. En reform för ett hållbart hälso- och sjukvårdssystem. [19]

Hälso- och sjukvård i det civila försvaret – underlag till försvarspolitisk inriktning. [23]

Tillsammans för en välfungerande sjuk-skrivnings- och rehabiliteringsprocess. [24]

En sjukförsäkring anpassad efter individen. [26]

Utbildningsdepartementet

En mer likvärdig skola

– minskad skolegregation och för-
bättrad resurstilldelning. [28]